



# Décision n° 2017 - 660 QPC

**Article 235 ter ZCA du code général des impôts**

*Contribution de 3% sur les montants distribués*

## **Dossier documentaire**

Source : services du Conseil constitutionnel © 2017

### **Sommaire**

- I. Contexte de la disposition contestées .....4**
- II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....25**

# Table des matières

<b>I. Contexte de la disposition contestées .....</b>	<b>4</b>
<b>A. Disposition contestée .....</b>	<b>4</b>
<b>Code général des impôts.....</b>	<b>4</b>
- Article 235 ter ZCA - version renvoyée.....	4
<b>B. Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012 .....</b>	<b>5</b>
- Article 6 .....	5
<b>2. Ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs.....</b>	<b>6</b>
- Article 42 .....	6
- Article 235 ter ZCA tel que modifié par l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42 .....	6
<b>3. Loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises.....</b>	<b>7</b>
- Article 25 .....	7
- Article 235 ter ZCA tel que modifié par la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 - art. 25.....	7
<b>4. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 .....</b>	<b>8</b>
- Article 78 .....	8
<b>5. Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016 .....</b>	<b>8</b>
- Article 95 .....	8
- Article 235 ter ZCA tel que modifié par la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 95 (V).....	8
<b>C. Autres dispositions .....</b>	<b>10</b>
<b>1. Code général des impôts .....</b>	<b>10</b>
- Article 109 .....	10
- Article 110 .....	10
- Article 111 .....	10
- Article 111 bis.....	11
- Article 111 ter .....	11
- Article 112 .....	11
- Article 113 .....	12
- Article 115 .....	12
- Article 115 A.....	13
- Article 115 ter .....	13
- Article 115 quinquies .....	13
- Article 116 .....	14
- Article 117 .....	14
<b>2. Code monétaire et financier .....</b>	<b>14</b>
- Article L. 214-1.....	14
<b>D. Jurisprudence .....</b>	<b>15</b>
<b>1. Jurisprudence communautaire .....</b>	<b>15</b>
- CJUE, 10 mai 2012 aff. 338/11 à 347/11, 3 <sup>e</sup> ch., Santander Asset Management SGIIC SA et autres . .....	15
- CJUE, 17 mai 2017, aff. n° C-365/16, (AFEP) e.a. contre Ministre des finances et des comptes publics.....	21
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>25</b>
<b>A. Normes de référence.....</b>	<b>25</b>
<b>1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 .....</b>	<b>25</b>
- Article 6 .....	25
- Article 13 .....	25

<b>B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel.....</b>	<b>25</b>
<b>1. Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.....</b>	<b>25</b>
- Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004 .....	25
- Décision n° 2011-136 QPC du 17 juin 2011 - Fédération nationale des associations tutélaires et autres [Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs].....	25
- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement].....	25
- Décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015 - Association Fondation pour l'École [Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage] .....	26
- Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016 - Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote] .....	26
- Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016 - Société Natixis [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II].....	27
- Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016 - Société Layher SAS [Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré] .....	28
- Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017 - Époux V. [Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG] .....	29

# I. Contexte de la disposition contestées

## A. Disposition contestée

### Code général des impôts

**Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

**Première Partie : Impôts d'État**

**Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées**

**Chapitre III : Taxes diverses**

**Section XIX bis : Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués**

- **Article 235 ter ZCA - version renvoyée**

*Modifié par LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 78*

*Modifié par Décision n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016 - art. 1, v. init.*

**I.-Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité 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 ;

2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au cinquième alinéa du I de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article ainsi qu'aux montants distribués par ces sociétés pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II dudit article ;

4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 viciés de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de commerce ou du second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

II.-Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies ne sont pas imputables sur la contribution.

III.-La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution.

Pour l'application du deuxième alinéa du présent III, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice.

NOTA :

*Conformément au II de l'article 71 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014, ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2014.*

*Conformément à la décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016 (NOR: CSCX1627861S), article 1 : Les mots " entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A " figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, sont contraires à la Constitution. La déclaration d'inconstitutionnalité de l'article 1er prend effet dans les conditions prévues au paragraphe 12 de cette décision (1<sup>er</sup> janvier 2017)*

*« 12. L'abrogation immédiate des mots « entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1° du paragraphe I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 aurait pour effet d'étendre l'application d'un impôt à des personnes qui en ont été exonérées par le législateur. Or, le Conseil constitutionnel ne dispose pas d'un pouvoir général d'appréciation de même nature que celui du Parlement. Il ne lui appartient pas d'indiquer les modifications des règles d'imposition qui doivent être choisies pour remédier à l'inconstitutionnalité constatée. Il y a lieu de reporter au 1er janvier 2017 cette abrogation. »*

## **B. Évolution des dispositions contestées**

### **1. Loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012**

#### **- Article 6**

I.-Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

E. — Après l'article 235 ter ZC, est insérée une section XIX bis ainsi rédigée :

« Section XIX bis

« Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués

« Art. 235 ter ZCA.-I. — Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion de ceux mentionnés au I de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), 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, 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 ;

« 2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

« 3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article ;

« 4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 vicies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de commerce ou du second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant

la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

« Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

« II. — Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies ne sont pas imputables sur la contribution.

« III. — La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

« Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution.

« Pour l'application du deuxième alinéa du présent III, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice. »

F. — Au premier alinéa de l'article 213, après la référence : « 235 ter ZAA », sont insérés les mots : «, la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués mentionnée à l'article 235 ter ZCA ».

II. — Les A à D du I sont applicables aux produits, sommes, valeurs et distributions versés à compter de la date de publication de la présente loi.

Le E du même I s'applique aux montants distribués dont la mise en paiement est intervenue à compter de la date de publication de la présente loi et le F dudit I s'applique aux exercices clos à compter de cette même date.

Par exception au deuxième alinéa du III de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts, pour les distributions mises en paiement avant le 1<sup>er</sup> septembre 2012, la contribution prévue à ce même article est payée spontanément lors du versement d'acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre 2012.

## **2. Ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs**

*Ordonnance ratifiée par l'article 25 de la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014<sup>1</sup>*

### **- Article 42**

Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

43° Au premier alinéa du I de l'article 235 ter ZCA, les mots : « de ceux mentionnés au I de l'article L. 214-1 » sont remplacés par les mots : « des organismes de placement collectif en valeurs mobilières et des placements collectifs relevant des paragraphes 1, 2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II » ;

### **- Article 235 ter ZCA tel que modifié par l'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42**

I.-Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion **des organismes de placement collectif en valeurs mobilières et des placements collectifs relevant des paragraphes 1, 2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II** du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises

---

<sup>1</sup> Article 25 : I. — L'[ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013](#) modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs est ratifiée.

donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), 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 :

(...)

### **3. Loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 habilitant le Gouvernement à simplifier et sécuriser la vie des entreprises**

#### **- Article 25**

I. — L'ordonnance n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs est ratifiée.

(...)

III. — Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

3° Au premier alinéa du I de l'article 235 ter ZCA, les mots : « en valeurs mobilières et des placements collectifs relevant des paragraphes 1,2 et 6 de la sous-section 2, du paragraphe 2 ou du sous-paragraphe 1 du paragraphe 1 de la sous-section 3, ou de la sous-section 4 de la section 2 du chapitre IV du titre Ier du livre II » sont remplacés par les mots : « mentionnés au II de l'article L. 214-1 » ;

4° Au c du 3° de l'article 990 E, après le mot : « financier », sont insérés les mots : « qui ne sont pas constitués sous la forme mentionnée à l'article L. 214-148 du même code ».

#### **- Article 235 ter ZCA tel que modifié par la loi n° 2014-1 du 2 janvier 2014 - art. 25**

I. - Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif **mentionnés au II de l'article L. 214-1** du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), 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, 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 ;

2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article ainsi qu'aux montants distribués par ces sociétés pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II dudit article ;

4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 vicies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de commerce ou du second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au

montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

#### **4. Loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015**

##### **- Article 78**

Le code général des impôts est ainsi modifié :

(...)

1° A la fin des 4° du II de l'article 199 ter B, 1° du II de l'article 199 ter C, 4° du II de l'article 199 ter D, e du I de l'article 199 terdecies-0 B, de la seconde phrase du seizième alinéa du III de l'article 220 octies, au premier alinéa du I de l'article 235 ter ZCA, au premier alinéa du k du II de l'article 244 quater B, au premier alinéa du I du I de l'article 885 I ter et à la fin du 1° du II des articles 1464 I, 1464 L et au 1° du II de l'article 1599 quinquies B, les mots : « (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aide compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) » sont remplacés par les mots : « (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité » ;

#### **5. Loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016 de finances rectificative pour 2016**

##### **- Article 95**

I.-Le 1° du I de l'article 235 ter ZCA du code général des impôts est ainsi rédigé :

« 1° Aux montants distribués :

« a) Entre sociétés qui remplissent soit les conditions fixées aux premier, deuxième, quatrième ou avant-dernier alinéas et au dernier alinéa du I de l'article 223 A, soit les conditions fixées au I de l'article 223 A bis du présent code pour être membres d'un même groupe ;

« b) A des sociétés soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elles étaient établies en France, rempliraient avec la société distributrice les conditions mentionnées au a, le cas échéant par l'intermédiaire de sociétés qui, si elles étaient établies en France, rempliraient ces conditions.

« Les a et b s'apprécient à la date de la mise en paiement des montants distribués.

« Le b n'est pas applicable aux montants distribués à une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si la société distributrice apporte la preuve que les opérations de la société établie dans cet Etat ou territoire correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire non coopératif ; ».

II.-Le I s'applique aux montants distribués dont la mise en paiement intervient à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

##### **- Article 235 ter ZCA tel que modifié par la loi n°2016-1918 du 29 décembre 2016 - art. 95 (V)**

I. – Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité 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 :**

**a) Entre sociétés qui remplissent soit les conditions fixées aux premier, deuxième, quatrième ou avant-dernier alinéas et au dernier alinéa du I de l'article 223 A, soit les conditions fixées au I de l'article 223 A bis du présent code pour être membres d'un même groupe ;**

**b) A des sociétés soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elles étaient établies en France, rempliraient avec la société distributrice les conditions mentionnées au a, le cas échéant par l'intermédiaire de sociétés qui, si elles étaient établies en France, rempliraient ces conditions.**

**Les a et b s'apprécient à la date de la mise en paiement des montants distribués.**

**Le b n'est pas applicable aux montants distribués à une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A, sauf si la société distributrice apporte la preuve que les opérations de la société établie dans cet Etat ou territoire correspondent à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un Etat ou territoire non coopératif ;**

2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'article L. 511-31 du code monétaire et financier ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au cinquième alinéa du I de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article ainsi qu'aux montants distribués par ces sociétés pour satisfaire à leurs obligations de distribution mentionnées aux deuxième à quatrième alinéas du II dudit article ;

4° Aux distributions payées en actions en application de l'article L. 232-18 du code de commerce ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'article 19 vicies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'article L. 225-207 du code de commerce ou du second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française.

II. – Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies ne sont pas imputables sur la contribution.

III. – La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution.

Pour l'application du deuxième alinéa du présent III, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice.

NOTA :

*Conformément au II de l'article 95 de la loi n° 2016-1918 du 29 décembre 2016, les dispositions du présent article, dans leur rédaction issue du I du même article de la même loi, s'appliquent aux montants distribués dont la mise en paiement intervient à compter du 1er janvier 2017.*

## C. Autres dispositions

### 1. Code général des impôts

**Livre premier : Assiette et liquidation de l'impôt**

**Première Partie : Impôts d'État**

**Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées**

**Chapitre premier : Impôt sur le revenu**

**Section II : Revenus imposables**

**1<sup>re</sup> Sous-section : Détermination des bénéfices ou revenus nets des diverses catégories de revenus**

**VII : Revenus des capitaux mobiliers**

**1 : Produits des actions et parts sociales - Revenus assimilés**

**b : Calcul de la masse des revenus distribués**

- **Article 109**

1. Sont considérés comme revenus distribués :

1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices.

Les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente selon des modalités fixées par décret en conseil d'Etat (1).

2. (Abrogé)

NOTA :

(1) Voir les articles 40 à 47 de l'annexe II.

- **Article 110**

*Modifié par Loi - art. 104 (P) JORF 31 décembre 1992*

*Modifié par Loi - art. 13 (V) JORF 31 décembre 1992*

Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109 les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Toutefois, ces bénéfices sont augmentés de ceux qui sont légalement exonérés dudit impôt, y compris les produits déductibles du bénéfice net en vertu du I de l'article 216, ainsi que des bénéfices que la société a réalisés dans des entreprises exploitées hors de France et diminués des sommes payées au titre de l'impôt sur les sociétés.

- **Article 111**

*Modifié par Décret n°97-661 du 28 mai 1997 - art. 1 JORF 1er juin 1997*

Sont notamment considérés comme revenus distribués :

a. Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

Nonobstant toutes dispositions contraires, lorsque ces sommes sont remboursées postérieurement au 1er janvier 1960, à la personne morale qui les avait versées, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est restituée aux bénéficiaires ou à leurs ayants cause dans des conditions et suivant des modalités fixées par décret (1) ;

b. Les sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts ;

- c. Les rémunérations et avantages occultes ;
- d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 ;
- e. Les dépenses et charges dont la déduction pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés est interdite en vertu des dispositions du premier alinéa et du c du 4 de l'article 39.

(1) *Annexe III, art. 49 bis à 49 sexies.*

- **Article 111 bis**

*Modifié par LOI n°2007-1824 du 25 décembre 2007 - art. 35 (V)*

Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits.

Cette disposition est applicable, le cas échéant, au prorata des résultats qui cessent d'être soumis à cet impôt.

Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux sociétés admises au bénéfice du régime prévu à l'article 208 C ni aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui se transforment en sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208.

*NOTA : Loi n° 2007-1824 du 25 décembre 2007 art. 35 II : L'article 35 de la loi n° 2007-1824 s'applique aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2008.*

- **Article 111 ter**

La transformation en société d'investissement à capital variable d'une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés entraîne les mêmes conséquences fiscales que la répartition de son boni de liquidation.

- **Article 112**

*Modifié par LOI n°2014-1655 du 29 décembre 2014 - art. 88 (V)*

Ne sont pas considérés comme revenus distribués :

1° Les répartitions présentant pour les associés ou actionnaires le caractère de remboursements d'apports ou de primes d'émission. Toutefois, une répartition n'est réputée présenter ce caractère que si tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis.

Sous réserve des dispositions du 3°, ne sont pas considérés comme des apports pour l'application de la présente disposition :

a. Les réserves incorporées au capital ;

b. Les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion ou de scission) à l'occasion d'une fusion ou d'une scission de sociétés ou d'un apport partiel d'actif donnant lieu à l'attribution de titres aux associés dans les conditions prévues au 2 de l'article 115.

2° Les amortissements de tout ou partie de leur capital social, parts d'intérêt ou commandites, effectués par les sociétés concessionnaires de l'Etat, des départements, des communes ou autres collectivités publiques, lorsque ces amortissements sont justifiés par la caducité de tout ou partie de l'actif social notamment par dépérissement progressif ou par obligation de remise de concessions à l'autorité concédante. Le caractère d'amortissement de l'opération et la légitimité de l'exonération seront constatés, dans chaque cas, dans des conditions fixées par décret (1).

3° Les remboursements consécutifs à la liquidation de la société et portant :

a. Sur les réserves incorporées au capital antérieurement au 1er janvier 1949 ;

b. Sur le capital amorti, à concurrence de la fraction ayant, lors de l'amortissement, supporté l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou l'impôt sur le revenu ;

c. Sur les sommes incorporées au capital ou aux réserves (primes de fusion) à l'occasion d'une fusion antérieure au 1er janvier 1949 si et dans la mesure où elles ont supporté, à raison de la fusion, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières ou la taxe additionnelle au droit d'apport.

4° Les sommes mises à la disposition des associés dès lors qu'elles constituent la rémunération d'un prêt, d'un service ou d'une fonction et sont valablement comprises dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

5° (Abrogé)

6° Les sommes ou valeurs attribuées aux associés ou actionnaires au titre du rachat de leurs parts ou actions. Le régime des plus-values prévu, selon les cas, aux articles 39 duodecimes, 150-0 A ou 150 UB est alors applicable.

7° L'attribution d'actions ou de parts sociales opérée en conséquence de l'incorporation de réserves au capital.

8° La fraction d'intérêts non déductible en application du sixième alinéa du 1 du II de l'article 212.

NOTA :

*Dans sa décision n° 2014-404 QPC du 20 juin 2014 (NOR : CSCX1414744S), le Conseil constitutionnel a déclaré le 6° de l'article 112 du code général des impôts contraire à la Constitution. La déclaration d'inconstitutionnalité 1er prend effet dans les conditions fixées par les considérants 13 et 14.*

### - **Article 113**

Pour l'application des articles 109 et 112, l'incorporation directe de bénéfices au capital est assimilée à une incorporation de réserves.

### - **Article 115**

*Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42*

1. En cas de fusion ou de scission de sociétés, l'attribution de titres, sommes ou valeurs aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers.

Ces dispositions s'appliquent aux opérations de fusion ou de scission de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208, sous réserve que la société bénéficiaire des apports s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distribution prévues au II de l'article L. 214-69 du code monétaire et financier. En cas de scission, ces obligations doivent être reprises par les sociétés bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération.

2. Les dispositions du 1 s'appliquent également sur agrément délivré à la société apporteuse dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies, en cas d'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse, lorsque cette attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

L'agrément est délivré lorsque, compte tenu des éléments respectivement transférés et conservés par la société apporteuse :

a. L'apport et l'attribution sont justifiés par un motif économique, se traduisant notamment par l'exercice par chacune des deux sociétés d'au moins une activité autonome ou l'amélioration de leurs structures, ainsi que par une association entre les parties ;

b. L'apport est placé sous le régime de l'article 210 A ;

c. L'apport et l'attribution n'ont pas comme objectif principal ou comme un de leurs objectifs principaux la fraude ou l'évasion fiscales.

Lorsque l'attribution est faite au profit d'une entreprise, les titres répartis doivent être inscrits au bilan pour une valeur égale au produit de la valeur comptable des titres de la société apporteuse et du rapport existant, à la date de l'opération d'apport, entre la valeur réelle des titres répartis et celle des titres de la société apporteuse. La valeur comptable des titres de la société apporteuse est réduite à due concurrence.

Lorsque la valeur fiscale des titres de la société apporteuse est différente de leur valeur comptable, la plus-value de cession de ces titres ainsi que celle des titres répartis sont déterminées à partir de cette valeur fiscale qui doit être répartie selon les mêmes modalités que celles qui sont prévues au sixième alinéa.

3. Les dispositions du 1 et 2 ne sont pas applicables aux opérations de fusion, scission et apport partiel d'actif par lesquelles une société non exonérée de l'impôt sur les sociétés fait apport de tout ou partie de ses biens à une société d'investissement à capital variable.

- **Article 115 A**

*Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 42*

I. Les sommes non distribuées par une société d'investissement à capital variable à la date de son absorption, opérée conformément à la réglementation en vigueur, par un fonds commun de placement sont imposées lors de leur répartition entre les porteurs de parts du fonds commun de placement.

Ces dispositions sont applicables en cas de scission d'une société d'investissement à capital variable conformément à la réglementation en vigueur.

II.-En cas d'absorption, conformément à la réglementation en vigueur, d'une société de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnée au 3° nonies de l'article 208 par un fonds de placement immobilier mentionné à l'article 239 nonies, l'attribution de titres aux membres de la société apporteuse en contrepartie de l'annulation des titres de cette société n'est pas considérée comme une distribution de revenus mobiliers, sous réserve que le fonds s'engage, dans l'acte de fusion, à se substituer à la société absorbée pour les obligations de distributions prévues au II de l'article L. 214-69 du code monétaire et financier.

Ces dispositions sont applicables en cas de scission d'une société de placement à prépondérance immobilière conformément à la réglementation en vigueur. Les obligations de distribution mentionnées au premier alinéa doivent être reprises par les fonds bénéficiaires des apports au prorata du montant de l'actif réel apporté, apprécié à la date d'effet de l'opération.

- **Article 115 ter**

*Modifié par Loi n°76-1212 du 24 décembre 1976 - art. 1 (Ab) JORF 28 décembre 1976*

*Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 1 (V) JORF 21 mars 1999*

*Modifié par Loi n°99-209 du 19 mars 1999 - art. 233 (V) JORF 21 mars 1999*

*Modifié par Loi n°2001-616 du 11 juillet 2001 - art. 1 (Ab) JORF 13 juillet 2001*

Lorsqu'une société ayant son siège social en France et passible de l'impôt prévu au chapitre II du présent titre exerce son activité à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Mayotte, en Nouvelle-Calédonie, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna et dans les Terres australes et antarctiques françaises où est appliquée une imposition sur les distributions de bénéfices, la double imposition à laquelle sont susceptibles d'être soumises de ce chef les répartitions de bénéfices faites par cette société est évitée, sur le plan de la réciprocité, au moyen d'accords à passer entre les autorités fiscales de la France métropolitaine et celles des collectivités intéressées.

Ces accords répartissent l'imposition des bénéfices d'après une quotité déterminée en fonction de l'activité que la société exerce en France et dans chacune de ces collectivités.

Ils font l'objet de décrets, contresignés par les ministres compétents, qui sont soumis dans le délai de trois mois à la ratification législative.

- **Article 115 quinquies**

*Modifié par LOI n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 - art. 29 (V)*

1. Les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France.

Les bénéfices visés au premier alinéa s'entendent du montant total des résultats, imposables ou exonérés, après déduction de l'impôt sur les sociétés.

1. bis (Dispositions sans objet).

2. Toutefois, la société peut demander que la retenue à la source exigible en vertu des dispositions du 1 et de l'article 119 bis 2 fasse l'objet d'une nouvelle liquidation dans la mesure où les sommes auxquelles elle a été appliquée excèdent le montant total de ses distributions effectives.

L'excédent de perception lui est restitué.

Il en est de même dans la mesure où elle justifie que les bénéficiaires de ces distributions ont leur domicile fiscal ou leur siège en France, et qu'elle leur a transféré les sommes correspondant à la retenue (1).

3 Les dispositions du 1 ne s'appliquent pas lorsque la société étrangère remplit les conditions suivantes :

a) Avoir son siège de direction effective dans un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ;

b) Y être passible de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans en être exonérée et sans bénéficier d'une exonération spécifique sur les bénéficiaires mentionnés au 1.

(1) Voir Annexe II, art. 380 à 382.

NOTA :

Loi n° 2013-1279 du 29 décembre 2013 de finances rectificative pour 2013, article 33 (II-A) : Ces dispositions s'appliquent aux exercices clos à compter du 31 décembre 2013.

## **c : Calcul des revenus individuels**

### **- Article 116**

Pour chaque période d'imposition, la masse des revenus distribués déterminée conformément aux dispositions des articles 109 à 115 ter est considérée comme répartie entre les bénéficiaires, pour l'évaluation du revenu de chacun d'eux, à concurrence des chiffres indiqués dans les déclarations fournies par la personne morale dans les conditions prévues au 2° du 2 de l'article 223.

### **- Article 117**

*Modifié par Ordonnance n°2005-1512 du 7 décembre 2005 - art. 22 JORF 8 décembre 2005 en vigueur le 1er janvier 2006*

Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759.

## **2. Code monétaire et financier**

### **Livre II : Les produits**

#### **Titre Ier : Les instruments financiers**

#### **Chapitre IV : Placements collectifs**

### **- Article L. 214-1**

*Modifié par Ordonnance n°2013-676 du 25 juillet 2013 - art. 1*

I. – Constituent des placements collectifs :

1° Les organismes de placement collectif en valeurs mobilières agréés conformément à la directive 2009/65/CE du Parlement européen et du Conseil du 13 juillet 2009 portant coordination des dispositions législatives, réglementaires et administratives concernant certains organismes de placement collectif en valeurs mobilières, dits " OPCVM " ;

2° Les fonds relevant de la directive 2011/61/UE du Parlement européen et du Conseil du 8 juin 2011 sur les gestionnaires de fonds d'investissement alternatifs, dits : " FIA " ;

3° Les placements collectifs autres que ceux mentionnés aux 1° et 2°, dits : " Autres placements collectifs ".

II. – Constituent des organismes de placement collectif :

1° Les OPCVM ;

2° Les FIA mentionnés au II de [l'article L. 214-24](#).

## D. Jurisprudence

### 1. Jurisprudence communautaire

- **CJUE, 10 mai 2012 aff. 338/11 à 347/11, 3<sup>e</sup> ch., Santander Asset Management SGIIC SA et autres**

1. Les demandes de décision préjudicielle portent sur l'interprétation des articles 63 TFUE et 65 TFUE.
2. Ces demandes ont été présentées dans le cadre de litiges opposant des organismes de placement collectif en valeurs mobilières (OPCVM) non-résidents aux autorités fiscales françaises, au sujet de la retenue à la source prélevée sur les dividendes d'origine nationale distribués auxdits OPCVM.

Le cadre juridique national

3. En droit français, les OPCVM regroupent les sociétés d'investissement à capital variable (Sicav) et les fonds communs de placement (FCP). En vertu de l'article 208, 1<sup>o</sup> bis A du Code général des impôts (ci-après le « CGI »), les Sicav sont exonérées de l'impôt sur les sociétés pour les bénéfices réalisés dans le cadre de leur objet légal. S'agissant des FCP, leur qualité de copropriété les place de plein droit en dehors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

4. L'article 119 bis, paragraphe 2, du CGI dispose :

« Les [dividendes] donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France [...] »

5. Aux termes de l'article 187 du CGI :

« 1. Le taux de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis est fixé :

[...]

- à 25 % pour tous les autres revenus. »

Les litiges au principal et les questions préjudicielles

6. Les parties requérantes au principal sont des OPCVM belges (affaires C 342/11 et C 346/11), allemands (affaires C 340/11, C 341/11, C 343/11 et C 347/11), espagnols (affaires C 338/11 et C 339/11) et des Etats-Unis (affaires C 344/11 et C 345/11), qui investissent notamment dans des actions de sociétés françaises et perçoivent à ce titre des dividendes. Ces dividendes sont, en application des articles 119 bis, paragraphe 2, et 187, paragraphe 1, du CGI, assujettis à une retenue à la source en France au taux de 25 %.

7. La juridiction de renvoi estime que la réglementation nationale en cause dans les affaires au principal introduit une différence de traitement fiscal au détriment des OPCVM non résidents, en ce que les dividendes d'origine française que de tels organismes perçoivent sont soumis à une retenue à la source, alors que les dividendes de même origine versés à des OPCVM résidents ne sont pas soumis à une telle retenue. Cette différence de traitement constitue, selon la juridiction de renvoi, une restriction à la liberté de circulation des capitaux au sens de l'article 63 TFUE, qui ne peut être admise, au regard de l'article 65 TFUE, que si la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si la restriction est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général. Selon la juridiction de renvoi, aux fins d'apprécier la comparabilité des situations, la question de savoir si la situation des porteurs de parts doit être prise en compte, à côté de celle des OPCVM, est essentielle.

8. Elle explique que, si seule la situation des OPCVM était prise en compte, il devrait être constaté que ceux-ci, qu'ils soient résidents en France ou résidents dans un autre Etat membre, se trouvent dans une situation objectivement comparable. Dans cette hypothèse, la différence de traitement ne pourrait pas non plus être regardée comme justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

9. En revanche, dans l'hypothèse où, compte tenu, d'une part, de l'objet exclusif des OPCVM, qui est d'assurer, comme simples intermédiaires, non nécessairement dotés de la personnalité morale, des placements pour le compte d'investisseurs, et, d'autre part, de l'imposition effective des dividendes pesant, soit directement du fait du régime fiscal des OPCVM résidents, soit indirectement du fait de la retenue à la source appliquée aux OPCVM non résidents, sur les porteurs de parts, qu'ils soient résidents ou non résidents, il y aurait lieu de tenir compte non seulement de la situation des OPCVM, mais également de celle de leurs porteurs de parts, la conformité de la retenue à la source au principe de libre circulation des capitaux pourrait être admise dans tous les cas où soit les situations ne pourraient, compte tenu de l'ensemble du régime fiscal applicable, être regardées comme objectivement comparables, soit une raison impérieuse d'intérêt général tirée de l'efficacité des contrôles fiscaux justifierait la différence de traitement.

10. Dans ces conditions, le tribunal administratif de Montreuil a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) La situation des porteurs de parts doit-elle être prise en compte, à côté de celle des OPCVM ?

2) Dans une telle hypothèse, quelles sont les conditions dans lesquelles la retenue à la source litigieuse pourrait être regardée comme conforme au principe de libre circulation des capitaux ? »

11. Par ordonnance du président de la Cour du 4 août 2011, les affaires C 338/11 à C-347/11 ont été jointes aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur les questions préjudicielles

12. A titre liminaire, il convient de préciser que, même si les articles 119 bis, paragraphe 2, et 187 du CGI s'appliquent, de manière générale, aux personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur résidence en France, les questions posées se rapportent uniquement au traitement fiscal des OPCVM résultant de l'application desdites dispositions.

13. Par ses questions, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale, telle que celle en cause dans les affaires au principal, qui soumet les dividendes d'origine nationale distribués à des OPCVM à un traitement fiscal différent en fonction du lieu de résidence de l'organisme bénéficiaire. Elle cherche en particulier à savoir si, s'agissant de l'imposition des dividendes distribués par des sociétés résidentes à des OPCVM non résidents, la comparaison des situations afin de déterminer s'il existe une différence de traitement constitutive d'une entrave au regard de la liberté de circulation des capitaux doit être effectuée au seul niveau du véhicule d'investissement ou doit également prendre en compte la situation des porteurs de parts.

14. A cet égard, il y a lieu de rappeler d'emblée que, en vertu d'une jurisprudence constante, si la fiscalité directe relève de la compétence des Etats membres, ces derniers doivent toutefois exercer celle-ci dans le respect du droit de l'Union (arrêts du 4 mars 2004, *Commission/France*, C 334/02, Rec. p. I 2229, point 21 ; du 20 janvier 2011, *Commission/Grèce*, C 155/09, non encore publié au Recueil, point 39, et du 16 juin 2011, *Commission/Autriche*, C 10/10, non encore publié au Recueil, point 23).

15. Il résulte également d'une jurisprudence constante que les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un Etat membre ou à dissuader les résidents dudit Etat membre d'en faire dans d'autres Etats (arrêts du 25 janvier 2007, *Festersen*, C 370/05, Rec. p. I 1129, point 24 ; du 18 décembre 2007, *A*, C-101/05, Rec. p. I 11531, point 40, ainsi que du 10 février 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, C 436/08 et C 437/08, non encore publié au Recueil, point 50).

16. S'agissant de la question de savoir si une réglementation d'un Etat membre telle que celle en cause au principal constitue une restriction aux mouvements de capitaux, il doit être rappelé que, en vertu de cette réglementation, les dividendes distribués par une société résidente à un OPCVM non résident, qu'il soit établi dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers, sont imposés au taux de 25 %, par application d'une retenue à la source, alors que de tels dividendes ne sont pas imposés lorsqu'ils sont versés à un OPCVM résident.

17. Une telle différence de traitement fiscal des dividendes entre OPCVM en fonction du lieu de leur résidence est susceptible de dissuader, d'une part, les OPCVM non résidents de procéder à des investissements dans des sociétés établies en France et, d'autre part, les investisseurs résidant en France d'acquérir des parts dans des OPCVM non résidents.

18. Dès lors, ladite réglementation constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, laquelle est, en principe, interdite par l'article 63 TFUE.

19. Il convient, toutefois, d'examiner si cette restriction est susceptible d'être justifiée au regard des dispositions du traité FUE.

20. Il importe de rappeler à cet effet que, conformément à l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE, « [l']article 63 [TFUE] ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres [...] d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ».

21. Cette disposition, en tant qu'elle constitue une dérogation au principe fondamental de la libre circulation des capitaux, doit faire l'objet d'une interprétation stricte. Partant, elle ne saurait être interprétée en ce sens que toute législation fiscale comportant une distinction entre les contribuables en fonction du lieu où ils résident ou de l'Etat dans lequel ils investissent leurs capitaux est automatiquement compatible avec le traité (voir arrêts du 11 septembre 2008, *Eckelkamp e.a.*, C 11/07, Rec. p. I 6845, point 57 ; du 22 avril 2010, *Mattner*, C 510/08, Rec. p. I 3553, point 32, ainsi que *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, précité, point 56).

22. En effet, la dérogation prévue à ladite disposition est elle-même limitée par l'article 65, paragraphe 3, TFUE, qui prévoit que les dispositions nationales visées au paragraphe 1 de cet article « ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63 ».



23. Il y a lieu, dès lors, de distinguer les différences de traitement permises au titre de l'article 65, paragraphe 1, sous a), TFUE des discriminations interdites par le paragraphe 3 de ce même article. Or, il ressort de la jurisprudence que, pour qu'une réglementation fiscale nationale telle que celle en cause au principal puisse être considérée comme compatible avec les dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux, il faut que la différence de traitement concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou soit justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général (voir arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C 35/98, Rec. p. I 4071, point 43 ; du 7 septembre 2004, Manninen, C 319/02, Rec. p. I 7477, point 29, et du 1<sup>er</sup> décembre 2011, Commission/Belgique, C 250/08, non encore publié au Recueil, point 51).

24. Aux fins d'apprécier la comparabilité des situations, la juridiction de renvoi s'interroge sur le point de savoir si la situation des porteurs de parts doit être prise en compte à côté de celle des OPCVM.

25. Le gouvernement français insiste, à cet égard, sur le fait que les OPCVM sont non pas des investisseurs en leur nom propre, mais des véhicules d'investissement collectif agissant pour le compte de leurs porteurs de parts. Dès lors que, sur le plan fiscal, l'interposition des OPCVM serait neutre, les dividendes qu'ils perçoivent ne seraient pas imposés. Il y aurait donc lieu de tenir compte également de la situation des porteurs de parts aux fins de déterminer si la différence de traitement réservée aux dividendes versés aux OPCVM non résidents, par rapport au traitement réservé aux dividendes versés aux OPCVM résidents, concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables.

26. Cette argumentation ne saurait toutefois être accueillie.

27. Certes, il appartient à chaque Etat membre d'organiser, dans le respect du droit de l'Union, son système d'imposition de bénéfices distribués. Toutefois, lorsqu'une réglementation fiscale nationale établit un critère de distinction pour l'imposition des bénéfices distribués, l'appréciation de la comparabilité des situations doit être effectuée en tenant compte dudit critère (voir, en ce sens, arrêts du 14 décembre 2006, Denkvit Internationaal et Denkvit France, C 170/05, Rec. p. I 11949, points 34 et 35 ; du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C 303/07, Rec. p. I 5145, points 51 à 54 ; du 19 novembre 2009, Commission/Italie, C 540/07, Rec. p. I 10983, point 43, ainsi que du 20 octobre 2011, Commission/Allemagne, C 284/09, non encore publié au Recueil, point 60).

28. Par ailleurs, seuls les critères de distinction pertinents établis par la réglementation en cause doivent être pris en compte aux fins d'apprécier si la différence de traitement résultant d'une telle réglementation reflète une différence de situations objective. Partant, lorsqu'un Etat membre choisit d'exercer sa compétence d'imposition sur les dividendes versés par des sociétés résidentes en fonction du seul lieu de résidence des OPCVM bénéficiaires, la situation fiscale des porteurs de parts de ces derniers sera dépourvue de pertinence aux fins d'apprécier le caractère discriminatoire ou non de ladite réglementation.

29. S'agissant de la réglementation fiscale en cause au principal, il doit être constaté qu'elle établit un critère de distinction fondé sur le lieu de résidence de l'OPCVM en soumettant les seuls OPCVM non-résidents à une retenue à la source des dividendes qu'ils perçoivent.

30. Par ailleurs, le lien évoqué par le gouvernement français entre la non imposition des dividendes perçus par les OPCVM résidents et l'imposition desdits dividendes dans le chef des porteurs de parts de ces derniers fait défaut. En effet, l'exonération fiscale dont bénéficient les OPCVM résidents n'est pas subordonnée à l'imposition des revenus distribués dans le chef de leurs porteurs de parts.

31. Il convient de relever à cet effet que, s'agissant des OPCVM qui procèdent à la capitalisation des dividendes perçus, aucune redistribution des dividendes susceptible d'une imposition ultérieure dans le chef des porteurs de parts n'interviendra. La réglementation nationale en cause au principal n'établit ainsi aucun lien entre le traitement fiscal des dividendes d'origine nationale perçus par les OPCVM de capitalisation - qu'ils soient résidents ou non résidents - et la situation fiscale de leurs porteurs de parts.

32. S'agissant des OPCVM qui procèdent à la distribution des dividendes perçus, la réglementation en cause ne prend pas non plus en compte la situation fiscale de leurs porteurs de parts.

33. Il convient de constater, à cet égard, que l'argumentation du gouvernement français est fondée sur la prémisse selon laquelle les porteurs de parts des OPCVM résidents ont eux-mêmes leur résidence fiscale en France, alors que les porteurs de parts des OPCVM non résidents ont leur résidence fiscale dans l'Etat dans lequel est établi l'OPCVM concerné. Les conventions bilatérales de prévention de double imposition conclues entre la République française et l'Etat membre ou l'Etat tiers concerné garantiraient ainsi, selon le gouvernement français, un traitement fiscal similaire aux porteurs de parts des OPCVM résidents et non résidents.

34. Toutefois, par la généralisation qu'elle contient, une telle prémisse est inexacte. En effet, il n'est pas inhabituel qu'un porteur de parts d'un OPCVM non résident en France ait sa résidence fiscale en France ou qu'un porteur de parts d'un OPCVM résident en France ait sa résidence fiscale dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers.

35. Or, il ressort de la réglementation en cause au principal que les dividendes d'origine nationale versés à un OPCVM de distribution résident seront exonérés d'impôt même dans le cas où la République française n'exercera pas sa compétence fiscale sur les dividendes redistribués par un tel OPCVM, notamment lorsqu'ils sont versés à des porteurs de parts ayant leur résidence fiscale dans un autre Etat membre ou dans un Etat tiers.

36. Par ailleurs, les dividendes d'origine nationale versés aux OPCVM de distribution non résidents sont imposés à un taux de 25 % indépendamment de la situation fiscale de leurs porteurs de parts.

37. Quant aux porteurs de parts non résidents de tels OPCVM, si certaines conventions bilatérales de prévention de double imposition conclues entre la République française et l'Etat membre ou l'Etat tiers concerné prévoient la prise en compte par l'Etat de résidence de ces porteurs de parts de la retenue à la source intervenue en France, il ne peut pas en être déduit que la réglementation en cause au principal tiendrait compte de la situation fiscale desdits porteurs de parts. C'est au contraire l'Etat de résidence des porteurs de parts qui tiendra compte, en vertu de telles conventions, du traitement fiscal des dividendes en France au niveau des OPCVM.

38. Même s'il existe, ainsi que le soutient le gouvernement français, pour un porteur de parts résident en France d'un OPCVM non-résident, une pratique administrative lui permettant, dans certains cas, d'obtenir un crédit d'impôt pour la retenue à la source opérée au niveau de l'OPCVM non résident, il n'en reste pas moins que la réglementation en cause au principal prévoit l'imposition des dividendes d'origine nationale distribués aux OPCVM non résidents à un taux de 25 % en raison du seul lieu de résidence de ces derniers et, partant, indépendamment de la situation fiscale des porteurs de parts desdits OPCVM.

39. Eu égard au critère de distinction établi par cette réglementation, fondé sur le seul lieu de résidence de l'OPCVM, l'appréciation de la comparabilité des situations aux fins de déterminer le caractère discriminatoire ou non de ladite réglementation doit être effectuée au seul niveau du véhicule d'investissement.

40. Cette conclusion n'est pas remise en cause par le fait que, dans son arrêt du 20 mai 2008, *Orange European Smallcap Fund* (C 194/06, Rec. p. I 3747), concernant le régime fiscal néerlandais des OPCVM, la Cour a pris en compte le régime d'imposition applicable aux personnes physiques porteurs de parts aux fins d'apprécier la compatibilité d'un régime fiscal, tel que celui en cause dans ladite affaire, avec la libre circulation des capitaux. En effet, ledit régime fiscal, et contrairement à celui en cause au principal, subordonnait l'exonération fiscale dans le chef des OPCVM à la condition que l'intégralité des bénéfices de ces organismes était distribuée à leurs porteurs de parts et ceci aux fins de rapprocher la charge fiscale sur les revenus d'investissement transitant par ces organismes de celle qui pèse sur les placements directs des particuliers (arrêt *Orange European Smallcap Fund*, précité, points 8, 33 et 60). Dans cette dernière affaire, le législateur national a donc pris la situation fiscale du porteur de parts comme critère de distinction du traitement fiscal applicable.

41. En revanche, dans les affaires en cause au principal, le critère de distinction du traitement fiscal applicable, établi par la réglementation nationale en cause, est non pas la situation fiscale du porteur de parts, mais le seul statut de l'OPCVM, selon qu'il est résident ou non.

42. Ensuite, ainsi que le souligne la juridiction de renvoi, à l'égard d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, qui vise à prévenir l'imposition en chaîne des dividendes distribués par des sociétés résidentes, la situation d'un OPCVM bénéficiaire résident est comparable à celle d'un OPCVM bénéficiaire non résident (voir arrêts précités *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, points 43 et 44, ainsi que *Commission/Allemagne*, point 58).

43. L'argument du gouvernement français tiré de l'arrêt du 22 décembre 2008, *Truck Center* (C 282/07, Rec. p. I 10767, point 47), selon lequel la différence de traitement des OPCVM résidents et des OPCVM non résidents ne ferait que refléter la différence des situations dans lesquelles se trouvent lesdits organismes en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt, doit être rejeté. Il doit être rappelé à cet égard que, dans l'affaire ayant conduit à l'arrêt *Truck Center*, précité, la réglementation nationale en cause prévoyait, à la fois dans le chef des sociétés bénéficiaires résidentes et dans celui des sociétés bénéficiaires non résidentes, l'imposition de certains revenus d'origine nationale. Ladite réglementation prévoyait uniquement des modalités de perception de l'impôt différentes en fonction du lieu du siège de la société bénéficiaire, qui étaient justifiées en raison d'une différence de situation objective dans laquelle se trouvaient les sociétés résidentes et les sociétés non résidentes. Toutefois, dans les affaires au principal, la réglementation en cause ne se limite pas à prévoir des modalités de perception de l'impôt différentes en fonction du lieu de résidence du bénéficiaire des dividendes d'origine nationale. Elle prévoit, au contraire, une imposition desdits dividendes dans le chef des seuls OPCVM non résidents.

44. Partant, la différence de traitement entre les OPCVM résidents, qui bénéficient d'une exonération fiscale pour ce qui concerne les dividendes d'origine nationale qu'ils perçoivent, et les OPCVM non-résidents, qui subissent une retenue à la source sur de tels dividendes, ne peut pas être justifiée par une différence de situation pertinente.

45. Il convient encore d'examiner si la restriction résultant d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir arrêts du 11 octobre 2007,

ELISA, C 451/05, Rec. p. I 8251, point 79 ; Haribo Lakritzen Hans Riegel et Osterreichische Salinen, précité, point 63, ainsi que Commission/Belgique, précité, point 68).

46. Différents motifs de justification ont été invoqués devant la Cour par le gouvernement français, à savoir la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres, la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux ainsi que la préservation de la cohérence du régime fiscal en cause dans les affaires au principal. S'agissant, en particulier, des motifs de justification pour des restrictions des mouvements de capitaux en relation avec des Etats tiers, le gouvernement français s'appuie, d'une part, sur la thèse que, dans ce contexte particulier, les règles en cause sont nécessaires pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et, d'autre part, sur l'article 64, paragraphe 1, TFUE.

47. Il y a lieu de rappeler que la nécessité de sauvegarder la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres peut être admise dès lors, notamment, que le régime en cause vise à prévenir des comportements de nature à compromettre le droit d'un Etat membre d'exercer sa compétence fiscale en relation avec les activités réalisées sur son territoire (voir arrêts du 18 juillet 2007, Oy AA, C 231/05, Rec. p. I 6373, point 54 ; du 8 novembre 2007, Amurta, C 379/05, Rec. p. I 9569, point 58 ; Aberdeen Property Fininvest Alpha, précité, point 66, et Commission/Allemagne, précité, point 77).

48. Toutefois, dès lors qu'un Etat membre a choisi de ne pas imposer les OPCVM résidents bénéficiaires de dividendes d'origine nationale, il ne saurait invoquer la nécessité d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres afin de justifier l'imposition des OPCVM non-résidents bénéficiaires de tels revenus (voir arrêts précités Amurta, point 59 ; Aberdeen Property Fininvest Alpha, point 67, et Commission/Allemagne, point 78).

49. La réglementation nationale en cause au principal ne peut pas non plus être justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, ainsi que le relève d'ailleurs la juridiction de renvoi, l'efficacité des contrôles fiscaux ne peut justifier une imposition frappant uniquement et spécifiquement les non résidents.

50. S'agissant de l'argument relatif à la préservation de la cohérence du régime fiscal français, il y a lieu de rappeler que la Cour a déjà jugé que la nécessité de préserver une telle cohérence peut justifier une réglementation de nature à restreindre les libertés fondamentales (voir arrêts du 28 janvier 1992, Bachmann, C-204/90, Rec. p. I-249, point 21 ; du 23 octobre 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C 157/07, Rec. p. I 8061, point 43, et Commission/Belgique, précité, point 70).

51. Toutefois, pour qu'un argument fondé sur une telle justification puisse prospérer, il faut, selon une jurisprudence constante, que soit établie l'existence d'un lien direct entre l'avantage fiscal concerné et la compensation de cet avantage par un prélèvement fiscal déterminé (arrêt Commission/Belgique, précité, point 71 et jurisprudence citée), le caractère direct de ce lien devant être apprécié au regard de l'objectif de la réglementation en cause (arrêts du 27 novembre 2008, Papillon, C 418/07, Rec. p. I-8947, point 44, et Aberdeen Property Fininvest Alpha, précité, point 72).

52. Or, ainsi qu'il ressort du point 30 du présent arrêt, l'exonération de la retenue à la source des dividendes n'est pas soumise à la condition que les dividendes perçus par l'OPCVM concerné soient redistribués par celui-ci et que leur imposition dans le chef des porteurs de parts dudit OPCVM permette de compenser l'exonération de la retenue à la source.

53. Par conséquent, il n'existe pas de lien direct, au sens de la jurisprudence citée au point 51 du présent arrêt, entre l'exonération de la retenue à la source des dividendes d'origine nationale perçus par un OPCVM résident et l'imposition desdits dividendes en tant que revenus des porteurs de parts dudit OPCVM.

54. Enfin, s'agissant, en particulier, des motifs de justification pour des restrictions des mouvements de capitaux en relation avec des Etats tiers, il convient de relever, d'une part, que le gouvernement français s'est limité à soutenir que, dans le cadre de tels mouvements et en l'absence des conventions fiscales prévoyant une assistance administrative mutuelle, les restrictions litigieuses devraient être justifiées par la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux. Certes, il est de jurisprudence que de tels mouvements de capitaux s'inscrivent dans un contexte juridique différent que dans les relations entre des Etats membres (arrêt A, précité, point 60). Or, il suffit de relever, à cet égard, que le gouvernement français n'a pas avancé des éléments démontrant pour quels motifs l'efficacité des contrôles fiscaux devrait justifier une imposition frappant uniquement et spécifiquement les OPCVM non résidents. D'autre part, dès lors que les demandes de décision préjudicielle ne visent pas une interprétation de l'article 64, paragraphe 1, TFUE, il n'y a pas lieu d'examiner si la restriction aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance des Etats tiers résultant d'une réglementation nationale, telle que celle en cause au principal, pourrait être justifiée au titre de cette disposition.

55. Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il convient de répondre aux questions posées que les articles 63 TFUE et 65 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un Etat membre qui prévoit l'imposition, au moyen d'une retenue à la source, des dividendes d'origine nationale lorsqu'ils sont

perçus par des OPCVM résidents dans un autre Etat, alors que de tels dividendes sont exonérés d'impôts dans le chef des OPCVM résidents dans le premier Etat.

Sur l'effet du présent arrêt dans le temps

56. Dans ses observations orales, le gouvernement français a demandé à la Cour de limiter dans le temps les effets du présent arrêt au cas où elle constaterait qu'une réglementation nationale telle que celle en cause dans les affaires au principal est incompatible avec les articles 63 TFUE et 65 TFUE.

57. A l'appui de sa demande, ledit gouvernement a, d'une part, attiré l'attention de la Cour sur les conséquences financières graves qu'aurait un arrêt opérant une telle constatation. D'autre part, il a fait valoir que, eu égard au comportement de la Commission européenne et des autres Etats membres, la République française a pu considérer que la réglementation en cause au principal était conforme au droit de l'Union.

58. A cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, l'interprétation que la Cour donne d'une règle de droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle doit ou aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Il en résulte que la règle ainsi interprétée peut et doit être appliquée par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ladite règle se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 3 octobre 2002, Barreira Pérez, C 347/00, Rec. p. I 8191, point 44 ; du 17 février 2005, Linneweber et Akritidis, C 453/02 et C 462/02, Rec. p. I 1131, point 41, ainsi que du 6 mars 2007, Meilicke e.a., C 292/04, Rec. p. I 1835, point 34).

59. Ce n'est qu'à titre tout à fait exceptionnel que la Cour peut, par application d'un principe général de sécurité juridique inhérent à l'ordre juridique de l'Union, être amenée à limiter la possibilité pour tout intéressé d'invoquer une disposition qu'elle a interprétée en vue de mettre en cause des relations juridiques établies de bonne foi. Pour qu'une telle limitation puisse être décidée, il est nécessaire que deux critères essentiels soient réunis, à savoir la bonne foi des milieux intéressés et le risque de troubles graves (voir, notamment, arrêts du 10 janvier 2006, Skov et Bilka, C 402/03, Rec. p. I 199, point 51, ainsi que du 3 juin 2010, Kalinchev, C 2/09, Rec. p. I 4939, point 50).

60. Plus spécifiquement, la Cour n'a eu recours à cette solution que dans des circonstances bien précises, notamment lorsqu'il existait un risque de répercussions économiques graves dues en particulier au nombre élevé de rapports juridiques constitués de bonne foi sur la base de la réglementation considérée comme étant valablement en vigueur et qu'il apparaissait que les particuliers et les autorités nationales avaient été incités à adopter un comportement non conforme au droit de l'Union en raison d'une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, incertitude à laquelle avaient éventuellement contribué les comportements mêmes adoptés par d'autres Etats membres ou par la Commission (voir, notamment, arrêts du 27 avril 2006, Richards, C 423/04, Rec. p. I 3585, point 42, et Kalinchev, précité, point 51).

61. S'agissant de l'argument du gouvernement français tiré de l'incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union, ledit gouvernement n'a pas précisé en quoi le comportement adopté par la Commission et d'autres Etats membres aurait contribué à une telle incertitude. En tout état de cause, une incertitude objective et importante quant à la portée des dispositions du droit de l'Union ne peut pas être retenue dans les affaires en cause au principal. En effet, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour, citée au point 27 du présent arrêt, que, aux fins de déterminer la compatibilité d'une réglementation, telle que celle en cause au principal, à l'égard des articles 63 TFUE et 65 TFUE, l'appréciation de la comparabilité des situations doit être effectuée au niveau choisi par l'Etat membre lui-même, en l'occurrence celui des OPCVM. Par ailleurs, ainsi que le constate la juridiction de renvoi, l'appréciation de la compatibilité à l'égard des articles 63 TFUE et 65 TFUE d'une réglementation, telle que celle en cause au principal, ne pose aucun problème particulier, si la comparaison des situations doit être effectuée au niveau des OPCVM.

62. Quant à la référence du gouvernement français aux implications budgétaires considérables du présent arrêt de la Cour, il doit être rappelé qu'il est de jurisprudence constante que les conséquences financières qui pourraient découler pour un Etat membre d'un arrêt rendu à titre préjudiciel ne justifient pas, par elles-mêmes, la limitation des effets de cet arrêt dans le temps (arrêts du 20 septembre 2001, Grzelczyk, C 184/99, Rec. p. I 6193, point 52 ; du 15 mars 2005, Bidar, C 209/03, Rec. p. I 2119, point 68, et Kalinchev, précité, point 52). Or, en l'occurrence, la République française, ayant demandé seulement lors de l'audience la limitation de l'effet du présent arrêt dans le temps, n'a pas avancé, lors de cette audience, des données qui permettraient à la Cour d'apprécier si la République française risque effectivement des répercussions économiques graves.

63. Il résulte de ces considérations qu'il n'y a pas lieu de limiter dans le temps les effets du présent arrêt.

- **CJUE, 17 mai 2017, aff. n° C-365/16, (AFEP) e.a. contre Ministre des finances et des comptes publics**

Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant l'Association française des entreprises privées (AFEP) ainsi que 17 sociétés (ci-après l'« AFEP e.a. ») au ministre des Finances et des Comptes publics (France) au sujet d'un recours tendant à l'annulation d'une doctrine administrative relative à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés dont est passible une société mère résidente à l'occasion de la distribution de bénéfices, y compris ceux perçus de ses filiales non-résidentes.

**Le cadre juridique**

***Le droit de l'Union***

3 Aux termes du considérant 3 de la directive mères-filiales, l'objectif de cette directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

4 Les considérants 7 et 9 de cette directive énoncent :

« (7) Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués, l'État membre de la société mère doit ou bien s'abstenir d'imposer ces bénéfices, ou bien les imposer, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices.

[...]

(9) Les distributions de bénéfices à un établissement stable de la société mère, et leur réception par celui-ci, devraient donner lieu au même traitement que celui qui s'applique entre une filiale et sa société mère. Cela devrait inclure les cas où une société mère et sa filiale se situent dans le même État membre et l'établissement stable se situe dans un autre État membre. Par ailleurs, il apparaît que les cas où l'établissement stable et la filiale se situent dans le même État membre peuvent, sans préjudice de l'application des principes du traité, être traités par l'État membre concerné sur la base de son droit national. »

5 L'article 4, paragraphes 1 et 3, de ladite directive prévoit :

« 1. Lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable :

a) soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale ;

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.

[...]

3. Tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère.

Si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale. »

6 L'article 5 de la directive mères-filiales dispose :

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

***Le droit français***

7 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, en ce qui concerne le traitement fiscal des bénéfices relevant du champ d'application de la directive mères-filiales, la République française a opté pour un système d'exonération de ceux-ci, sous réserve de l'imposition d'une quote-part des frais et des charges, forfaitairement fixée à 5 %, représentant les frais et les charges supportés par la société mère, se rapportant à sa participation dans la filiale ayant distribué ces bénéfices. Ainsi, lesdits bénéfices sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

8 L'article 235 ter ZCA du code général des impôts (ci-après le « CGI ») dispose :

« I. Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à

l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité 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 [...]

[...] »

### **Le litige au principal et les questions préjudicielles**

9 L'AFEP e.a. ont introduit devant le Conseil d'État (France) un recours tendant à l'annulation de la doctrine administrative, en particulier du paragraphe 70 de l'instruction BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* du 2 mars 2016), relative à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués (ci-après la « contribution additionnelle ») prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI.

10 À l'appui de ce recours, l'AFEP e.a. ont soulevé une question prioritaire de constitutionnalité sur le fondement de l'article 61-1 de la Constitution. Elles font valoir également que la contribution additionnelle est contraire, à titre principal, à l'article 4, paragraphe 1, de la directive mères-filiales et, à titre subsidiaire, à l'article 5 de ladite directive.

11 Le ministre des Finances et des Comptes publics soutient que les moyens soulevés par l'AFEP e.a. ne sont pas fondés.

12 La juridiction de renvoi considère que l'interprétation des dispositions de droit de l'Union en cause détermine sa décision sur le renvoi de la question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel (France). D'une part, elle précise que sont assujettis à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés, les sociétés ou les organismes ayant perçu les produits des participations de leurs filiales lorsqu'ils procèdent à la redistribution de ces produits. En outre, les modalités de recouvrement et de réclamation applicables à cette contribution additionnelle et celles prévues pour l'impôt sur les sociétés sont identiques.

13 En revanche, le fait générateur de ladite contribution additionnelle serait 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 perçus.

14 Elle expose également que l'assiette de cette même 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. 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 mères-filiales présente, selon cette juridiction, une difficulté sérieuse.

15 D'autre part, ladite juridiction indique que, compte tenu de la circonstance que le fait générateur de cette contribution additionnelle est le versement de dividendes, que son assiette est constituée par le montant des dividendes versés, que l'assujetti est la société qui distribue les dividendes et qu'il n'est pas prévu de crédit d'impôt au profit de l'actionnaire, ladite contribution additionnelle ne paraît pas présenter, au regard des critères dégagés par la Cour dans son arrêt du 26 juin 2008, *Burda* (C-284/06, EU:C:2008:365), les caractéristiques d'une retenue à la source. Toutefois, eu égard à l'arrêt du 4 octobre 2001, *Athinaïki Zythopoiïa* (C-294/99, EU:C:2001:505), la juridiction de renvoi se pose la question de savoir si, dans l'hypothèse où la contribution additionnelle ne constituerait pas une imposition prohibée par l'article 4, paragraphe 1, sous a), de cette directive, elle ne pourrait pas être regardée comme étant une « retenue à la source », dont les bénéfices distribués doivent être exonérés en vertu de l'article 5 de ladite directive.

16 C'est dans ces conditions que le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes :

« 1) L'article 4 de la directive mères-filiales, 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 CGI 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 CGI, 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 cette directive ? »

### **Sur la demande d'ouverture de la procédure orale**

17 Par une lettre du 31 mars 2017, le gouvernement français a demandé l'ouverture de la procédure orale au motif, en substance, de l'absence de débat sur l'application, dans l'affaire au principal, des solutions proposées par l'avocat général Kokott dans ses conclusions dans l'affaire X (C-68/15, EU:C:2016:886).

18 À cet égard, l'article 83 du règlement de procédure de la Cour prévoit que la Cour peut, l'avocat général entendu, ordonner à tout moment l'ouverture ou la réouverture de la phase orale de la procédure, notamment si

elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée, ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties.

19 En l'espèce, la Cour, l'avocat général entendu, considère qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer dans la présente affaire. Partant, il n'y a pas lieu d'ordonner l'ouverture de la phase orale de la procédure.

### **Sur les questions préjudicielles**

#### ***Sur la première question***

20 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens que cette disposition s'oppose à une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère, telle que celle en cause au principal, prévoyant la perception d'un impôt à l'occasion de la distribution des dividendes par la société mère et dont l'assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales non-résidentes de cette société.

21 Il ressort du considérant 3 de la directive mères-filiales que cette directive poursuit l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère.

22 À cet effet, l'article 4, paragraphe 1, de la directive mères-filiales laisse aux États membres le choix entre deux systèmes, à savoir le système d'exonération et celui d'imputation. En effet, conformément aux considérants 7 et 9 de cette directive, cette disposition précise que, lorsqu'une société mère ou son établissement stable perçoit, au titre de l'association entre la société mère et sa filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de cette dernière, l'État membre de la société mère et l'État membre de son établissement stable soit s'abstiennent d'imposer ces bénéfices dans la mesure où ces derniers ne sont pas déductibles par la filiale, et les imposent dans la mesure où ils sont déductibles par la filiale, soit les imposent tout en permettant à la société mère et à l'établissement stable de déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale (arrêt de ce jour, X, C-68/15, point 71 et jurisprudence citée).

23 Toutefois, le paragraphe 3 de cet article 4 dispose que les États membres conservent la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation et des moins-values résultant de la distribution des bénéfices de la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère. Il ressort également de cette disposition que, si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à la participation sont fixés forfaitairement, un tel montant ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la filiale.

24 Ainsi, l'article 4 de cette directive vise à éviter que les bénéfices distribués à une société mère résidente par une filiale non-résidente soient imposés, dans un premier temps, dans le chef de la filiale dans son État de résidence et, dans un second temps, dans celui de la société mère dans son État de résidence.

25 En l'occurrence, il y a lieu, d'une part, de préciser que, ainsi qu'il a été mentionné au point 7 du présent arrêt, la République française a opté pour l'exonération des bénéfices provenant d'une filiale non-résidente d'une société mère résidente à hauteur de 95 %.

26 D'autre part, il convient de relever que, dans la mesure où l'assiette de la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés est constituée par les dividendes distribués par une société mère, cette assiette peut également comprendre des bénéfices provenant des filiales de cette société mère qui résident dans d'autres États membres, ce qui a pour conséquence de soumettre ces bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de la directive mères-filiales.

27 Se pose alors la question de savoir si une telle imposition desdits bénéfices est contraire à la directive mères-filiales.

28 Selon les gouvernements français et belge, les bénéfices redistribués par une société mère à ses actionnaires ne relèvent pas du champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales, cette disposition étant applicable uniquement lorsqu'une société mère perçoit des bénéfices distribués par sa filiale.

29 Une telle interprétation ne peut être retenue.

30 Ainsi qu'il ressort de l'arrêt de ce jour X (C-68/15, point 78), il convient de constater que cette interprétation ne résulte ni du libellé de cette disposition, ni du contexte ou des finalités de celle-ci.

31 La Cour a précisé, aux points 79 et 80 de cet arrêt X, d'une part, que, en prévoyant que l'État membre de la société mère et l'État membre de l'établissement stable « s'abstiennent d'imposer ces bénéfices », cette disposition interdit aux États membres d'imposer la société mère ou son établissement stable au titre des bénéfices distribués par la filiale à sa société mère, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution.

32 D'autre part, la directive mères-filiales poursuivant, conformément à son considérant 3, l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère, une

imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de la redistribution de ces derniers, qui aurait pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société contraire à ladite directive.

33 Par ailleurs, il convient de relever, dans ce contexte, qu'il importe peu que la mesure fiscale nationale soit ou non qualifiée d'impôt sur les sociétés. À cet égard, il suffit de constater que l'application de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales n'est pas subordonnée à un impôt en particulier. En effet, cette disposition prévoit que l'État membre de la société mère s'abstient d'imposer les bénéfices distribués par sa filiale non-résidente. Ladite disposition vise ainsi à éviter que les États membres n'adoptent des mesures fiscales qui conduisent à une double imposition de tels bénéfices dans le chef des sociétés mères.

34 Cette constatation n'est pas remise en question par le point 105 de l'arrêt du 12 décembre 2006, *Litigation in the FII Group Claimants Test* (C-446/04, EU:C:2006:774), dès lors que, audit point, la Cour s'est uniquement exprimée sur la conformité à la directive mères-filiales de certaines modalités de calcul du montant du paiement anticipé de l'impôt sur les sociétés lorsqu'une société mère résidente redistribue des dividendes perçus d'une filiale non-résidente, et non sur la conformité à cette directive du prélèvement, dans un tel cas, de cet impôt.

35 Au regard de ce qui précède, il convient de répondre à la première question que l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère, telle que celle en cause au principal, prévoyant la perception d'un impôt à l'occasion de la distribution des dividendes par la société mère et dont l'assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales non-résidentes de cette société.

(...)

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit :

L'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, telle que modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil, du 8 juillet 2014, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère, telle que celle en cause au principal, prévoyant la perception d'un impôt à l'occasion de la distribution des dividendes par la société mère et dont l'assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales non-résidentes de cette société.



## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 1. Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789

- Article 6

La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse. Tous les citoyens étant égaux à ses yeux sont également admissibles à toutes dignités, places et emplois publics, selon leur capacité, et sans autre distinction que celle de leurs vertus et de leurs talents.

- Article 13

Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés.

### B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel

#### 1. Sur les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques

- Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003 - Loi de finances pour 2004

37. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen : "La loi est l'expression de la volonté générale. Tous les citoyens ont droit de concourir personnellement, ou par leurs représentants, à sa formation. Elle doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse" ; que si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ;

- Décision n° 2011-136 QPC du 17 juin 2011 - Fédération nationale des associations tutélaires et autres [Financement des diligences exceptionnelles accomplies par les mandataires judiciaires à la protection des majeurs]

9. Considérant, d'autre part, que, si, en règle générale, le principe d'égalité impose de traiter de la même façon des personnes qui se trouvent dans la même situation, il n'en résulte pas pour autant qu'il oblige à traiter différemment des personnes se trouvant dans des situations différentes ; que les dispositions contestées, qui laissent à la charge de la personne protégée, dans tous les cas, le coût de l'indemnité en complément susceptible d'être allouée au mandataire judiciaire à la protection des majeurs, ne méconnaissent pas le principe d'égalité ;

- Décision n° 2014-456 QPC du 6 mars 2015 - Société Nextradio TV [Contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés - Seuil d'assujettissement]

5. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au

regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

6. Considérant que l'article 235 ter ZAA du code général des impôts institue une contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés ; qu'en vertu du premier alinéa du paragraphe I de cet article, sont assujettis à cette contribution les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros ; qu'en vertu du deuxième alinéa du même paragraphe, cette contribution est égale à 5 % de l'impôt sur les sociétés dû, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le troisième alinéa du même paragraphe prévoit que la contribution est due par la société mère lorsque les redevables sont membres d'un groupe fiscalement intégré prévu à l'article 223 A du même code ; que, selon le même alinéa, la contribution est assise sur l'impôt sur les sociétés afférent au résultat d'ensemble et à la plus-value nette d'ensemble définis aux articles 223 B et 223 D de ce code, déterminé avant imputation des réductions et crédits d'impôt et des créances fiscales de toute nature ; que le quatrième alinéa de ce paragraphe I prévoit que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour apprécier si le seuil d'assujettissement est atteint s'entend, pour la société mère d'un groupe fiscalement intégré, de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe ;

7. Considérant, en premier lieu, qu'en prévoyant que sont assujettis à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les sociétés les redevables de l'impôt sur les sociétés réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 250 millions d'euros, le législateur a entendu imposer spécialement les grandes entreprises ; qu'il a fixé des conditions d'assujettissement spécifiques pour les sociétés membres de groupes fiscalement intégrés au sens de l'article 223 A du code général des impôts ; qu'en précisant en ce cas, d'une part, que la contribution est due par la société mère et, d'autre part, que le chiffre d'affaires de la société mère s'entend de la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres de ce groupe, le législateur a entendu tenir compte de ce que la société mère est seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû par l'ensemble des sociétés du groupe ;

8. Considérant que le Conseil constitutionnel n'a pas un pouvoir général d'appréciation et de décision de même nature que celui du Parlement ; qu'il ne saurait rechercher si les objectifs que s'est assignés le législateur auraient pu être atteints par d'autres voies, dès lors que les modalités retenues par la loi ne sont pas manifestement inappropriées à l'objectif visé ; qu'en retenant comme seuil d'assujettissement la somme des chiffres d'affaires de chacune des sociétés membres du groupe fiscalement intégré, le législateur s'est fondé sur un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objectif poursuivi ;

- **Décision n° 2015-496 QPC du 21 octobre 2015 - Association Fondation pour l'École [Établissements d'enseignement éligibles à la perception des versements libératoires effectués au titre de la fraction dite du « hors quota » de la taxe d'apprentissage]**

5. Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Déclaration de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ;

- **Décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016 - Société Metro Holding France SA venant aux droits de la société CRFP Cash [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote]**

7. Considérant qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt,

les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

8. Considérant qu'il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés des droits de vote sont versés soit par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne soit, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne ; que ces sociétés se trouvent, au regard de l'objet de ce régime fiscal, dans la même situation ;

9. Considérant que l'exclusion de l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France tire les conséquences nécessaires des dispositions précises et inconditionnelles de la directive n° 90/435/CE susvisée et ne met en cause aucune règle ni aucun principe inhérent à l'identité constitutionnelle de la France ; qu'en revanche, l'application des dispositions contestées aux produits des titres de participation de filiales établies en France ou dans un État non membre de l'Union européenne ne procède pas de la transposition de la directive n° 90/435/CE ;

10. Considérant qu'en édictant une condition relative aux droits de vote attachés aux titres des filiales pour pouvoir bénéficier du régime fiscal des sociétés mères, le législateur a entendu favoriser l'implication des sociétés mères dans le développement économique de leurs filiales ; que la différence de traitement entre les produits de titres de filiales, qui repose sur la localisation géographique de ces filiales, est sans rapport avec un tel objectif ; qu'il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques ; que le *b ter* du 6 de l'article 145 du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution ;

- **Décision n° 2016-553 QPC du 8 juillet 2016 - Société Natixis [Application du régime fiscal des sociétés mères aux produits de titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote II]**

1. L'article 145 du code général des impôts détermine les conditions requises pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue, en faveur des sociétés mères, par l'article 216 du même code. Le 6 de l'article 145 énumère les cas dans lesquels les produits des titres de participation versés par une filiale à sa société mère sont exclus du bénéfice du régime des sociétés mères. Selon le *b ter* de ce 6, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2005 mentionnée ci-dessus, ce régime fiscal n'est pas applicable : « Aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice ».

2. Selon la société requérante, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, une différence de traitement entre les sociétés qui reçoivent des produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés des droits de vote, selon que ces produits sont versés par une filiale établie en France, auquel cas elles ne bénéficient pas du régime fiscal des sociétés mères, ou par une filiale établie dans un autre État membre de l'Union européenne, auquel cas elles en bénéficient. Cette différence de traitement serait contraire aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

3. Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, l'impossibilité, instituée par les dispositions contestées, de déduire du bénéfice net total de la société mère des produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché dès lors que la société ne détient pas au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice est seulement applicable aux produits des titres de participation de sociétés établies en France ou dans des États autres que les États membres de l'Union européenne.

4. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Ce principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

5. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés

contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

6. Le Conseil constitutionnel a examiné les dispositions du *b ter* du 6 de l'article 145 du code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1992 mentionnée ci-dessus dans les considérants 4 à 10 de sa décision du 3 février 2016 et les a déclarées contraires aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

7. Les dispositions contestées diffèrent de celles qui ont été déclarées contraires à la Constitution dans la décision du 3 février 2016. L'ajout des mots : « , sauf si la société détient des titres représentant au moins 5 % du capital et des droits de vote de la société émettrice » par la loi du 30 décembre 2005 a pour objet et pour effet d'élargir la faculté offerte aux sociétés mères de déduire de leur bénéfice net total les produits des titres de participation d'une filiale lorsque la société mère détient au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. Cette modification supprime la différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères lorsqu'elles détiennent des titres de participation de filiales à hauteur d'au moins 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. Elle maintient toutefois une différence de traitement entre sociétés bénéficiant du régime fiscal des sociétés mères lorsqu'elles détiennent des titres de participation de filiales représentant moins de 5 % du capital et des droits de vote de la filiale. En effet, selon que les produits des titres de participation auxquels ne sont pas attachés de droits de vote sont versés par une filiale établie en France ou dans un État autre qu'un État membre de l'Union européenne ou, à l'inverse, par une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne, ces produits sont ou non exclus de la déduction du bénéfice net total.

8. Dès lors, pour les mêmes motifs que ceux énoncés dans les considérants 8 à 10 de la décision du 3 février 2016, les dispositions contestées, qui méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, doivent être déclarées contraires à la Constitution.

- **Décision n° 2016-571 QPC du 30 septembre 2016 - Société Layher SAS [Exonération de la contribution de 3 % sur les montants distribués en faveur des sociétés d'un groupe fiscalement intégré]**

- Sur le fond :

3. Selon l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

4. Selon l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

5. L'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts institue, à la charge des personnes passibles de l'impôt sur les sociétés, une imposition dénommée « contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués ». Cette contribution est due par la personne qui procède aux distributions de revenus, au sens des articles 109 à 117 du même code. Elle a pour fait générateur la distribution et est égale à 3 % des montants distribués.

6. En sont exonérées, en vertu des dispositions contestées, les distributions réalisées entre sociétés du même groupe fiscalement intégré au sens de l'article 223 A du code général des impôts. Cet article permet, sur option, à une société de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du

groupe formé par elle-même et par les sociétés dont elle détient, directement ou indirectement, au moins 95 % du capital. Le régime de l'intégration fiscale a pour objet, en matière d'impôt sur les sociétés, de compenser, au titre d'un même exercice, les résultats bénéficiaires et déficitaires des sociétés membres du groupe.

7. Sont exclues du bénéfice de cette exonération les distributions réalisées entre sociétés d'un même groupe dès lors que celui-ci ne relève pas du régime de l'intégration fiscale, même si la condition de détention de 95 % fixée par l'article 223 A est remplie. Il en va ainsi pour les filiales françaises de sociétés étrangères qui se trouvent dans l'impossibilité de constituer un groupe fiscalement intégré avec leur société mère dès lors que, n'étant pas établie en France, cette dernière n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés. Il en résulte, lorsque la condition de détention est satisfaite, une différence de traitement entre les sociétés d'un même groupe qui réalisent, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.

8. Or, d'une part, la contribution instituée par l'article 235 *ter* ZCA est un impôt autonome, distinct de l'impôt sur les sociétés. En effet, si les modalités de recouvrement et de réclamation applicables à cette contribution sont identiques à celles prévues pour l'impôt sur les sociétés, il en va différemment de ses redevables, de son fait générateur et de son assiette. L'exonération instituée par les dispositions contestées est donc sans lien avec le régime de l'intégration fiscale, qui ne concerne que l'impôt sur les sociétés et n'a pas pour objet d'exonérer de cet impôt les sociétés membres d'un groupe. Par conséquent, lorsque la condition de détention mentionnée ci-dessus est satisfaite, les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions sont placées, au regard de l'objet de la contribution, dans la même situation, que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.

9. D'autre part, en instituant la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués, le législateur a entendu compenser la perte de recettes pérenne provoquée par la suppression de la retenue à la source sur les organismes de placement collectif en valeurs mobilières. Il a ainsi poursuivi un objectif de rendement. Un tel objectif ne constitue pas, en lui-même, une raison d'intérêt général de nature à justifier, lorsque la condition de détention est satisfaite, la différence de traitement instituée entre les sociétés d'un même groupe réalisant, en son sein, des distributions, selon que ce groupe relève ou non du régime de l'intégration fiscale.

10. Il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Les mots « entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A » figurant au 1<sup>o</sup> du paragraphe I de l'article 235 *ter* ZCA du code général des impôts dans sa rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2015 doivent être déclarés contraires à la Constitution.

- **Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017 - Époux V. [Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG]**

– Sur les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques :

8. Il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine prévue à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui entre dans le champ du règlement européen du 29 avril 2004 mentionné ci-dessus, est soumise au principe de l'unicité de législation posé par l'article 11 de ce règlement. Il en résulte qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne autre que la France ne peut être soumise à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine. En revanche, le règlement européen du 29 avril 2004 n'étant pas applicable en dehors de l'Union européenne, sauf accord international le prévoyant, ses dispositions ne font pas obstacle à ce qu'une personne relevant d'un régime de sécurité sociale d'un État tiers soit assujettie à cette contribution.

9. En posant une question prioritaire de constitutionnalité, tout justiciable a le droit de contester la constitutionnalité de la portée effective qu'une interprétation jurisprudentielle constante confère à la disposition législative contestée.

10. Aux termes de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse ». Le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit.

11. Selon l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte

tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives. En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques.

12. Il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement, au regard de l'assujettissement à la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine, entre les personnes relevant du régime de sécurité sociale d'un État membre de l'Union européenne et celles relevant du régime de sécurité sociale d'un État tiers.

13. Toutefois, ces dispositions ont pour objet d'assurer le financement de la protection sociale dans le respect du droit de l'Union européenne qui exclut leur application aux personnes relevant d'un régime de sécurité sociale d'un autre État membre de l'Union. Au regard de cet objet, il existe une différence de situation, qui découle notamment du lieu d'exercice de leur activité professionnelle, entre ces personnes et celles qui sont affiliées à un régime de sécurité sociale d'un État tiers. La différence de traitement établie par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi.

14. Par conséquent, les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés. Le premier alinéa du e du paragraphe I de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.