



# Décision n° 2022-1014 QPC du 14 octobre 2022

*Société Schneider electric et autres*

*(Précompte mobilier)*

## Dossier documentaire

*Source : services du Conseil constitutionnel - 2022*

### Sommaire

<b>I. Contexte de la disposition contestée .....</b>	<b>4</b>
<b>II. Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>47</b>

# Table des matières

<b>I.</b>	<b>Contexte de la disposition contestée .....</b>	<b>4</b>
<b>A.</b>	<b>Disposition contestée .....</b>	<b>4</b>
	<b>Code général des impôts.....</b>	<b>4</b>
	- Article 223 <i>sexies</i> .....	4
<b>B.</b>	<b>Évolution des dispositions contestées .....</b>	<b>6</b>
	<b>1. Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers.....</b>	<b>6</b>
	- Article 3 .....	6
	<b>2. Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000.....</b>	<b>6</b>
	- Article 21 .....	6
	- Article 223 <i>sexies</i> du code général des impôts [modifié par l'article 21] .....	6
	<b>3. Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 .....</b>	<b>7</b>
	- Article 93 .....	7
<b>C.</b>	<b>Autres dispositions .....</b>	<b>8</b>
	<b>1. Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne .....</b>	<b>8</b>
	- Article 49 .....	8
	- Article 63 .....	8
	<b>2. Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents.....</b>	<b>8</b>
	- Article 4 .....	8
	- Article 7 .....	9
	<b>3. Code général des impôts .....</b>	<b>9</b>
	- Article 145 .....	9
	- Article 158 <i>bis</i> .....	12
	- Article 205 .....	13
	- Article 216 .....	13
<b>D.</b>	<b>Application des dispositions contestées et d'autres dispositions .....</b>	<b>14</b>
	<b>Jurisprudence.....</b>	<b>14</b>
	a. Jurisprudence communautaire .....	14
	- Cour de justice de l'Union européenne, 15 septembre 2011, C-310/09 .....	14
	- Cour de justice de l'Union européenne, 12 mai 2022, C-556/20.....	22
	b. Jurisprudence administrative .....	30
	- Conseil d'État, 3 juillet 2009, n° 317075.....	30
	- Conseil d'État, 10 décembre 2012, n°s 317074 et 317075 .....	34
	- Conseil d'État, 8ème et 3ème chambres réunies, 6 février 2019, n° 426251.....	42
	- Conseil d'État, 23 octobre 2020, n° 442224 .....	43
<b>II.</b>	<b>Constitutionnalité de la disposition contestée .....</b>	<b>47</b>
<b>A.</b>	<b>Normes de référence.....</b>	<b>47</b>
	<b>Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.....</b>	<b>47</b>
	- Article 6 .....	47
<b>B.</b>	<b>Jurisprudence du Conseil constitutionnel relative à l'application du principe d'égalité devant la loi en matière de différences de traitement résultant de l'application du droit européen.....</b>	<b>47</b>

- Décision n° 2003-489 DC du 29 décembre 2003, Loi de finances pour 2004.....	47
- 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].....	48
- 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] .....	48
- 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] .....	49
- 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] .....	50
- Décision n° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, Société de participations financière [Contribution de 3 % sur les montants distribués] .....	51
- Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, Société Life Sciences Holdings France [Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne] .....	51
- Décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019, M. Calogero G. [Exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère].....	53
- Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, M. Marc S. et autre [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention] .....	53
- Décision n° 2022-1008 QPC du 5 août 2022, M. Frédéric B. [Incompatibilité de la qualité de mandataire judiciaire avec la profession d'avocat].....	55

# I. Contexte de la disposition contestée

## 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 1 – Précompte

- **Article 223 sexies**<sup>1</sup>

*Dans sa rédaction résultant de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000*

**1. Sous réserve des dispositions des articles 209 quinquies et 223 H, lorsque les produits distribués par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219, cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues au I de l'article 158 bis. Le précompte est dû au titre des distributions ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 158 bis quels qu'en soient les bénéficiaires.**

**Il est également exigible lorsque les produits distribués sont prélevés sur les résultats d'exercice clos depuis plus de cinq ans ou depuis une date antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1965.**

**Le précompte est exigible en cas de distribution de bénéfices ayant été pris en compte pour le calcul de la créance prévue au I de l'article 220 quinquies.**

Lorsque les sommes distribuées sont prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme ou sur des bénéfices d'exercice clos depuis cinq ans au plus imposés aux taux prévus au b du I de l'article 219 le précompte dû ne peut excéder un montant égal à la différence entre :

a. Le produit du taux normal de l'impôt sur les sociétés mentionné au I de l'article 219 du code général des impôts et du montant de la somme prélevée augmenté de l'impôt correspondant supporté lors de la réalisation de la plus-value à long terme ou du bénéfice ;

b. Le montant de ce dernier impôt.

2. Un décret fixe les modalités d'application du présent article. Il précise notamment les postes du bilan sur lesquels les répartitions doivent être imputées ainsi que l'ordre de cette imputation.

3. Les dispositions du présent article ne sont pas applicables aux produits distribués :

1° par les sociétés immobilières d'investissement et les sociétés immobilières de gestion ;

---

<sup>1</sup> Les dispositions renvoyées sont en gras.

2° par les sociétés d'investissement remplissant les conditions prévues à l'article 208 A et par les sociétés visées au 1° *ter* de l'article 208 ;

3° Par les sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie visés au cinquième alinéa du 3° *quater* de l'article 208 et prélevés sur les bénéficiaires exonérés visés au quatrième alinéa du 3° *quater* du même article ;

4° par les sociétés agréées pour le financement des télécommunications lorsqu'ils sont prélevés sur des résultats exonérés en application des premier et deuxième alinéas du 3° *quinquies* de l'article 208 ou lorsqu'ils sont distribués en application du neuvième alinéa du même article ;

5° (Abrogé pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000) ;

6° Par les sociétés de capital-risque lorsque ces distributions proviennent de produits et plus-values nets exonérés en application du 3° *septies* de l'article 208 ;

7° Par les personnes morales implantées dans les zones prévues au 5° de l'article 2 de la loi n° 86-793 du 2 juillet 1986 autorisant le Gouvernement à prendre diverses mesures d'ordre économique et social, lorsque ces distributions proviennent de produits nets exonérés en application de l'article 208 *quinquies* ;

8° Par les sociétés qui, à la date de la distribution ainsi qu'à la clôture de l'exercice dont les résultats sont distribués, ont pour activité exclusive la gestion d'un portefeuille de titres de participations, ont deux tiers au moins de leur actif immobilisé composé de participations dans des sociétés dont le siège social est situé hors de France qui ouvrent droit au régime prévu aux articles 145 et 216 et retirent de ces participations deux tiers au moins de leur bénéfice comptable hors plus-values.

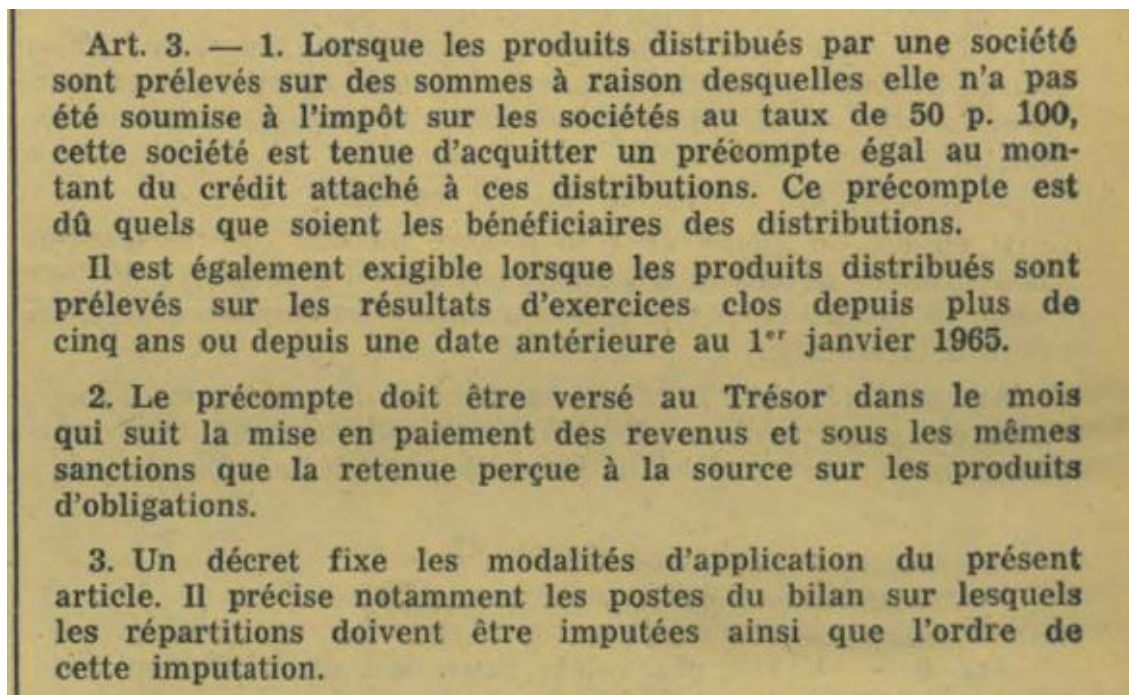
Toutefois, l'exonération de précompte ne s'applique que pour la partie de la distribution qui provient des dividendes de ces participations.

\*\*\*

## B. Évolution des dispositions contestées

### 1. Loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers

#### - Article 3



### 2. Loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000

#### - Article 21

[...]

I. - Le II de l'article 158 *bis* du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le taux : " 45 % " est remplacé par le taux : " 40 % " ;

2° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

" Le crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues à l'alinéa précédent est majoré d'un montant égal à 20 % du précompte versé par la société distributrice. Pour le calcul de cette majoration, il n'est pas tenu compte du précompte dû à raison d'un prélèvement sur la réserve des plus-values à long terme. "

**II. - La deuxième phrase du premier alinéa du 1 de l'article 223 *sexies* du code général des impôts est supprimée.**

III. - Les dispositions du 1° du I s'appliquent aux crédits d'impôt imputés ou restitués à compter du 1er janvier 2000.

Les dispositions du 2° du I et du II s'appliquent aux distributions mises en paiement à compter du 1er janvier 2000.

[...]

#### - Article 223 *sexies* du code général des impôts [modifié par l'article 21]

1. Sous réserve des dispositions des articles 209 *quinquies* et 223 H, lorsque les produits distribués par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219, cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au crédit

d'impôt calculé dans les conditions prévues au I de l'article 158 *bis*. ~~Toutefois, le précompte est égal au crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues au II de l'article 158 *bis* lorsque la société justifie qu'il est susceptible d'être utilisé.~~ Le précompte est dû au titre des distributions ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 158 *bis* quels qu'en soient les bénéficiaires.

Il est également exigible lorsque les produits distribués sont prélevés sur les résultats d'exercice clos depuis plus de cinq ans ou depuis une date antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 1965.

Lorsque les sommes distribuées sont prélevées sur la réserve spéciale des plus-values à long terme ou sur des bénéfices d'exercice clos depuis cinq ans au plus imposés aux taux prévus au b du I

[...]

### **3. Loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004**

#### **- Article 93**

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

[...]

3° Les articles 223 H, **223 sexies** et 1679 ter sont abrogés ;

\*\*\*

## **C. Autres dispositions**

### **1. Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne**

Troisième partie – Les politiques et actions internes de l'Union

Titre IV – La libre circulation des personnes, des services et des capitaux

Chapitre 2 – Le droit d'établissement

#### **- Article 49**

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Chapitre 4 – Les capitaux et les paiements

#### **- Article 63**

1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

### **2. Directive 90/435/CEE du Conseil du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents**

#### **- Article 4**

1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère:

- soit s'abstient d'imposer ces bénéfices,

- soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant.

2. Toutefois, 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.

3. Le paragraphe 1 s'applique jusqu'à la date de mise en application effective d'un système commun d'impôt des sociétés.

Le Conseil arrête en temps utile les dispositions applicables à partir de la date visée au premier alinéa.



- **Article 7**

1. L'expression «retenue à la source» utilisée dans la présente directive ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre où est située la filiale, effectué en liaison avec la distribution des bénéfices à la société mère.

2. La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes.

### **3. 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

1re Sous-section : Détermination des bénéfices ou revenus nets des diverses catégories de revenus

VII : Revenus des capitaux mobiliers

5 : Exonérations et régimes spéciaux

18° : Sociétés mères

- **Article 145**

*Version en vigueur depuis le 21 juillet 2019*

*Modifié par LOI n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 - art. 43 (V)*

*Modifié par LOI n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 - art. 22 (V)*

1. Le régime fiscal des sociétés mères, tel qu'il est défini à l'article 216, est applicable aux sociétés et autres organismes soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal qui détiennent des participations satisfaisant aux conditions ci-après :

a. Les titres de participation doivent revêtir la forme nominative ou être déposés ou inscrits dans un compte tenu par l'un des intermédiaires suivants :

– les intermédiaires habilités à exercer les activités de tenue de compte-conservation d'instruments financiers mentionnés aux 2° à 7° de l'article L. 542-1 du code monétaire et financier ;

– les établissements de crédit habilités à exercer dans l'Union européenne l'activité de conservation et administration de valeurs mobilières mentionnée au 12 de l'annexe I de la directive 2013/36/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 concernant l'accès à l'activité des établissements de crédit et la surveillance prudentielle des établissements de crédit et des entreprises d'investissement, modifiant la directive 2002/87/CE et abrogeant les directives 2006/48/CE et 2006/49/CE, ainsi que les entreprises d'investissement habilitées à exercer dans l'Union européenne l'activité de conservation et administration d'instruments financiers pour le compte de clients mentionnée au 1 de la section B de l'annexe I de la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil du 15 mai 2014 concernant les marchés d'instruments financiers et modifiant la directive 2002/92/CE et la directive 2011/61/UE ;

– les intermédiaires habilités à exercer les activités de tenue de compte-conservation qui, d'une part, sont situés dans un autre Etat ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales dont les stipulations et la mise en œuvre permettent à l'administration d'obtenir des autorités de cet Etat ou territoire les informations nécessaires à la vérification des conditions d'application du présent article et de l'article 216 du présent code relatives à la nature et à la durée de conservation des titres ainsi qu'aux droits détenus et qui, d'autre part, sont soumis à des obligations professionnelles

équivalentes à celles prévues en application du 1° du VI de l'article L. 621-7 du code monétaire et financier pour les teneurs de compte-conservateurs autres que les personnes morales émettrices ;

b. Les titres de participation doivent être détenus en pleine propriété ou en nue-propriété et doivent représenter au moins 5 % du capital de la société émettrice ou, à défaut d'atteindre ce seuil, au moins 2,5 % du capital et 5 % des droits de vote de la société émettrice à la condition, dans ce dernier cas, que la société participante soit contrôlée par un ou plusieurs organismes à but non lucratif mentionnés au 1 bis de l'article 206 ; ce pourcentage s'apprécie à la date de mise en paiement des produits de la participation.

Si, à la date mentionnée au premier alinéa, la participation dans le capital de la société émettrice est réduite à moins de 5 % du fait de l'exercice d'options de souscription d'actions dans les conditions prévues à l'article L. 225-183 du code de commerce, le régime des sociétés mères lui reste applicable si ce pourcentage est à nouveau atteint à la suite de la première augmentation de capital suivant cette date et au plus tard dans un délai de trois ans ;

c. Les titres de participation doivent avoir été conservés pendant un délai de deux ans lorsque les titres représentent au moins 5 % du capital de la société émettrice ou pendant un délai de cinq ans lorsque les titres représentent 2,5 % du capital et 5 % des droits de vote de la société émettrice. En cas de non-respect du délai de conservation, la société participante est tenue de verser au Trésor une somme égale au montant de l'impôt dont elle a été exonérée indûment, majoré de l'intérêt de retard. Ce versement est exigible dans les trois mois suivant la cession.

Lorsque les titres de participation sont apportés sous le bénéfice du régime prévu par l'article 210 A, le délai de conservation est décompté à partir de la date de souscription ou d'acquisition par la société apporteuse jusqu'à la date de cession par la société bénéficiaire de l'apport.

Les titres échangés dans le cadre d'opérations dont le profit ou la perte ne sont pas compris dans le résultat de l'exercice de leur réalisation en application des 7 à 7 ter de l'article 38 et 2 de l'article 115 sont réputés détenus jusqu'à la cession des titres reçus en échange.

Le délai mentionné au premier alinéa du présent c n'est pas interrompu en cas de fusion entre la personne morale participante et la société émettrice si l'opération est placée sous le régime prévu à l'article 210 A.

Les titres prêtés, mis en pension ou remis en garantie dans les conditions prévues aux articles 38 bis à 38 bis-0 A bis ne peuvent être pris en compte par les parties au contrat en cause pour l'application du régime défini au présent article. De même, les titres mentionnés à l'article 38 bis A ne sont pas pris en compte pour l'application de ce régime.

Les titres que le constituant a transférés dans un patrimoine fiduciaire dans les conditions prévues à l'article 238 quater B sont pris en compte pour l'appréciation du seuil de détention du capital mentionné au b du présent 1 et sont soumis au régime prévu au présent article à condition, lorsque des droits de vote sont attachés aux titres transférés, que le constituant conserve l'exercice de ces droits ou que le fiduciaire exerce ces droits dans le sens déterminé par le constituant, sous réserve des éventuelles limitations convenues par les parties au contrat établissant la fiducie pour protéger les intérêts financiers du ou des créanciers bénéficiaires de la fiducie. Le délai de conservation mentionné au premier alinéa du c n'est pas interrompu par le transfert des titres dans le patrimoine fiduciaire.

Pour l'application du premier alinéa du présent c, en cas de fusion ou de scission sans échange de titres au sens du 3° du II de l'article L. 236-3 du code de commerce placée sous le régime prévu à l'article 210 A du présent code, les titres de la société absorbée ou scindée sont réputés détenus par la société participante depuis la date de leur souscription ou acquisition jusqu'à la date de la cession des titres de la société absorbante ou bénéficiaire.

Toutefois, lorsque la cession de titres de la société absorbante ou bénéficiaire intervient moins de deux ans après l'opération de fusion ou de scission, elle est réputée porter sur les titres de la société absorbée ou scindée à concurrence du nombre de titres cédés auquel est appliqué le rapport entre la valeur vénale de ces titres et la somme de cette même valeur et de la valeur vénale des titres de la société absorbante ou bénéficiaire au jour de la fusion ou de la scission, dans la limite du nombre de titres détenus à cette date, et elle est réputée porter sur les titres de la société absorbante ou bénéficiaire de l'apport à hauteur du reliquat des titres cédés.

Lorsque, en application du huitième alinéa du présent c, les conditions de durée et de seuil de détention ne sont pas remplies, à la date de la cession, pour les titres de la société absorbée ou scindée ou ceux de la société absorbante ou bénéficiaire, le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable aux titres ne respectant pas ces conditions.

Ces dispositions s'appliquent également en cas de cession dans les cinq ans de la fusion ou de la scission par la société mère de titres de la société absorbante ou bénéficiaire lorsque l'application du régime fiscal des sociétés mères est subordonnée au respect d'un seuil minimal de participation de 2,5 % du capital et de 5 % des droits de vote tel que défini au premier alinéa du présent c.

2. à 4. (Abrogés pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993).

4. bis et 5. (Abrogés).

6. Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable :

a) Aux produits des actions de sociétés d'investissement ;

b) Aux produits des titres d'une société, dans la proportion où les bénéfices ainsi distribués sont déductibles du résultat imposable de cette société ;

c) (Abrogé) ;

d) Aux produits des titres d'une société établie dans un Etat ou territoire non coopératif, au sens de l'[article 238-0 A](#) autre que ceux mentionnés au 2° du 2 bis du même article 238-0 A, sauf si la société mère apporte la preuve que les opérations de la société établie hors de France dans laquelle est prise la participation 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 ;

e) Aux produits des parts de sociétés immobilières inscrites en stock à l'actif de sociétés qui exercent une activité de marchand de biens, au sens du 1° du I de l'[article 35](#) ;

f) Aux dividendes distribués aux actionnaires des sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie et prélevés sur les bénéfices exonérés mentionnés à l'avant-dernier alinéa du 3° quater de l'[article 208](#) ;

g) Aux dividendes distribués aux actionnaires des sociétés agréées pour le financement des télécommunications mentionnées à l'article 1er de la loi de finances rectificative pour 1969 (n° 69-1160 du 24 décembre 1969) et des sociétés qui redistribuent les dividendes d'une société immobilière pour le commerce et l'industrie en application du dernier alinéa du 3° quinquies de l'article 208 ;

h) Aux produits et plus-values nets distribués par les sociétés de capital-risque exonérés en application du 3° septies du même article 208 ;

i) Aux bénéfices distribués aux actionnaires :

– des sociétés d'investissements immobiliers cotées et de leurs filiales mentionnées à l'article 208 C et prélevés sur les bénéfices exonérés en application du premier alinéa du II du même article et non réintégrés en application du IV dudit article ;

– des sociétés étrangères ayant une activité identique à celles mentionnées au même article 208 C et qui sont exonérées, dans l'Etat où elles ont leur siège de direction effective, de l'impôt sur les sociétés de cet Etat ;

j) Aux revenus et profits distribués aux actionnaires de sociétés de placement à prépondérance immobilière à capital variable mentionnées au 3° nonies de l'article 208 et à ceux de leurs filiales ayant opté pour le régime prévu au II de l'article 208 C ;

k) (Abrogé)

7. (Abrogé) ;

8. (Transféré sous le paragraphe 6 d ci-dessus) ;

9. Une participation détenue en application des articles [L. 512-47](#), [L. 512-55](#) et [L. 512-106](#) du code monétaire et financier ou de l'[article 3 de la loi n° 2006-1615 du 18 décembre 2006](#) ratifiant l'ordonnance n° 2006-1048 du 25 août 2006 relative aux sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif pour l'accession à la propriété qui remplit les conditions ouvrant droit au régime fiscal des sociétés mères autres que celle relative au taux de participation au capital de la société émettrice peut ouvrir droit à ce régime lorsque son prix de revient, apprécié collectivement ou individuellement pour les entités visées ci-dessus, est au moins égal à 22 800 000 €.

\*\*\*

Titre premier : Impôts directs et taxes assimilées

Chapitre premier : Impôt sur le revenu

Section II : Revenus imposables

2e Sous-section : Revenu global

I : Revenu imposable

- **Article 158 bis**

*Version en vigueur du 01 janvier 2003 au 01 janvier 2005*

*Abrogé par Loi - art. 93 (V) JORF 31 décembre 2003 en vigueur le 1er janvier 2005*

*Modifié par Loi - art. 18 () JORF 31 décembre 2002*

*Modifié par Loi - art. 19 () JORF 31 décembre 2002*

I. Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué :

a) par les sommes qu'elles reçoivent de la société ;

b) par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor.

Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société.

Il ne peut être utilisé que dans la mesure où le revenu est compris dans la base de l'impôt sur le revenu dû par le bénéficiaire.

Il est reçu en paiement de cet impôt.

Il est restitué aux personnes physiques dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont elles sont redevables.

II. - Par exception aux dispositions prévues au I, ce crédit d'impôt est égal à 40 % des sommes effectivement versées par la société lorsque la personne susceptible d'utiliser ce crédit n'est pas une personne physique ou une fondation reconnue d'utilité publique. Cette disposition ne s'applique pas lorsque le crédit d'impôt est susceptible d'être utilisé dans les conditions prévues au 2 de l'article 146.

Le crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues au premier alinéa est majoré d'un montant égal à 20 % du précompte versé par la société distributrice. Pour le calcul de cette majoration, il n'est pas tenu compte du précompte dû à raison d'un prélèvement sur la réserve des plus-values à long terme.

Le taux du crédit d'impôt prévu au premier alinéa est fixé à 25 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2001, à 15 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2002 et à 10 % pour les crédits d'impôt utilisés à compter du 1er janvier 2003. La majoration mentionnée au deuxième alinéa est portée à 50 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2001, à 70 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2002 et à 80 % pour les crédits d'impôt utilisés à compter du 1er janvier 2003.

\*\*\*

## Chapitre II : Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales

### Section I : Généralités

#### - **Article 205**

*Version en vigueur depuis le 01 juillet 1979*

Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206.

Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés.

\*\*\*

### Section III : Détermination du bénéfice imposable

#### - **Article 216**

*Version en vigueur depuis le 25 juillet 2020*

*Modifié par Décret n°2020-897 du 22 juillet 2020 - art. 1*

I.-Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci, déduction faite d'une quote-part de frais et charges.

La quote-part de frais et charges prévue au premier alinéa du présent I est fixée à 5 % du produit total des participations, crédit d'impôt compris. Ce taux est fixé à 1 % de ce même produit, crédit d'impôt compris, perçu :

1° Par une société membre d'un groupe mentionné aux articles 223 A ou 223 A bis à raison d'une participation dans une autre société membre de ce groupe ;

2° Par une société membre d'un groupe mentionné aux mêmes articles 223 A ou 223 A bis à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour être membre de ce groupe, en application desdits articles 223 A ou 223 A bis, autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France ;

3° Ou par une société non membre d'un groupe à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, sous réserve que ces sociétés eussent rempli les conditions pour constituer un groupe, si la seconde société était établie en France. Le présent 3° ne s'applique pas lorsque la première société n'est pas membre d'un groupe uniquement du fait de l'absence des options et des accords à formuler en application du I et du premier alinéa du III de l'article 223 A et du I de l'article 223 A bis.

Dans le cas mentionné au sixième alinéa du c du 1 de l'article 145, le présent I s'applique à la part de bénéfice du constituant déterminée dans les conditions prévues à l'article 238 quater F correspondant aux produits nets des titres de participation ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères précité.

II.- (Abrogé à compter de la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1993).

III.- (Périmé).

\*\*\*

## D. Application des dispositions contestées et d'autres dispositions

### Jurisprudence

#### a. Jurisprudence communautaire

##### - Cour de justice de l'Union européenne, 15 septembre 2011, C-310/09

[...]

#### Sur les questions préjudicielles

##### *Sur la première question*

23 Par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes telle que celle en cause au principal, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale.

24 Par sa première question, sous a), la juridiction de renvoi demande à la Cour si une telle législation est susceptible de constituer une restriction aux libertés de circulation dans le chef de la société mère.

25 Par sa première question, sous b), la juridiction de renvoi demande, en cas de réponse négative à cette même question, sous a), si les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent néanmoins à une telle législation dès lors qu'il conviendrait de prendre en compte aussi la situation des actionnaires.

26 Bien que la première question, sous b), ne soit posée qu'en cas de réponse négative à la même question, sous a), force est cependant de constater que l'interrogation relative à l'opportunité de la prise en compte de la situation des actionnaires est soulevée afin d'examiner l'existence d'une restriction dans le chef de la société mère elle-même.

27 En effet, la juridiction de renvoi demande si les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre telle que celle en cause au principal au motif que celle-ci dissuaderait les actionnaires d'investir dans le capital de la société mère, affecterait en conséquence la collecte de capitaux par cette société et serait, ainsi, de nature à dissuader ladite société d'allouer des capitaux à des filiales établies dans d'autres États membres ou de créer dans ces États de telles filiales.

28 Il y a lieu, par conséquent, de répondre ensemble aux deux points de la première question.

##### Sur la liberté applicable

29 La juridiction de renvoi ayant posé sa première question tant par rapport à l'article 49 TFUE qu'à l'article 63 TFUE, il convient de déterminer au préalable si, et dans quelle mesure, une réglementation nationale telle que celle en cause au principal est susceptible d'affecter les libertés garanties par ces articles.

30 À cet égard, il doit être rappelé que le traitement fiscal de dividendes est susceptible de relever de l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement et de l'article 63 TFUE relatif à la libre circulation des capitaux (arrêt du 10 février 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, C-436/08 et C-437/08, non encore publié au Recueil, point 33 ainsi que jurisprudence citée).

31 Quant à la question de savoir si une législation nationale relève de l'une ou l'autre des libertés de circulation, il résulte d'une jurisprudence à présent bien établie qu'il y a lieu de prendre en considération l'objet de la législation en cause (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, précité, point 34 ainsi que jurisprudence citée).

32 À cet égard, il a déjà été jugé qu'une législation nationale qui a vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci relève des dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir arrêts Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 37, et du 21 octobre 2010, Idryma Typou, C-81/09, non encore publié au Recueil, point 47). En revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la libre circulation des

capitaux (arrêt Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen, précité, point 35 ainsi que jurisprudence citée).

33 En l'espèce, le régime fiscal des sociétés mères en cause dans l'affaire au principal, conformément à l'article 145 du CGI, était applicable, pendant les années 1999 et 2000, aux sociétés qui détenaient au moins 10 % du capital de leurs filiales. Pour l'année 2001, ce seuil de participation a été ramené à 5 % du capital de la filiale.

34 Il s'ensuit que la législation nationale en cause au principal était susceptible de s'appliquer non seulement aux sociétés percevant des dividendes sur la base d'une participation conférant une influence certaine sur les décisions de la filiale distributrice et permettant d'en déterminer les activités, mais également à celles percevant des dividendes sur la base d'une participation minoritaire ne conférant pas une telle influence.

35 S'agissant des faits en cause au principal, il y a lieu de relever, d'une part, que la décision de renvoi ne contient pas d'informations sur la nature des participations d'Accor dans le capital de ses filiales distributrices de dividendes.

36 D'autre part, Accor fait valoir, dans ses observations déposées devant la Cour, que le litige au principal concerne les dividendes perçus de filiales établies dans des États membres autres que la République française et qui sont sous son contrôle, tandis que le gouvernement français a également fait état des participations qui ne conféraient pas à Accor une influence certaine sur les décisions des filiales distributrices et ne permettaient pas d'en déterminer les activités.

37 À cet égard, il convient de rappeler que, dans le cadre de la procédure de coopération instituée à l'article 267 TFUE, il appartient non pas à la Cour, mais à la juridiction nationale d'établir les faits qui ont donné lieu au litige et d'en tirer les conséquences pour la décision qu'elle est appelée à rendre (voir, notamment, arrêts du 16 septembre 1999, WWF e.a., C-435/97, Rec. p. I-5613, point 32; du 23 octobre 2001, Tridon, C-510/99, Rec. p. I-7777, point 28, ainsi que du 11 décembre 2007, Eind, C-291/05, Rec. p. I-10719, point 18).

38 Dans ces conditions, eu égard à l'objet de la législation en cause au principal, il y a lieu de répondre à la première question posée à la lumière tant de l'article 49 TFUE que de l'article 63 TFUE.

Sur la liberté d'établissement

39 La liberté d'établissement, que l'article 49 TFUE reconnaît aux ressortissants de l'Union et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 54 TFUE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de l'Union européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (voir, notamment, arrêts du 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161, point 35; du 23 février 2006, Keller Holding, C-471/04, Rec. p. I-2107, point 29, ainsi que du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, point 41).

40 Même si, selon leur libellé, les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement visent à assurer le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, elles s'opposent également à ce que l'État membre d'origine entrave l'établissement dans un autre État membre de l'un de ses ressortissants ou d'une société constituée en conformité avec sa législation (voir, notamment, arrêts du 16 juillet 1998, ICI, C-264/96, Rec. p. I-4695, point 21, ainsi que Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, précité, point 42).

41 Dans l'affaire au principal, il est constant que la réglementation en cause instaure une différence de traitement entre les dividendes distribués par une filiale résidente et ceux distribués par une filiale non-résidente.

42 Ainsi, une société mère qui perçoit des dividendes d'une filiale résidente bénéficie, en raison de ces dividendes, d'un avoir fiscal qui est égal à la moitié des sommes versées au titre des dividendes par cette filiale résidente, tandis qu'un tel avoir fiscal n'est pas accordé au titre des dividendes distribués par une filiale non-résidente.

43 À cet égard, il y a lieu de relever qu'il découle de la jurisprudence que, dans l'aménagement de leur système fiscal, et notamment lorsqu'ils instaurent un mécanisme visant à prévenir ou à atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les États membres doivent respecter les exigences découlant du droit de l'Union, en particulier celles imposées par les dispositions du traité relatives aux libertés de circulation (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 45).

44 Il ressort ainsi de la jurisprudence que, quel que soit le mécanisme adopté pour prévenir ou atténuer l'imposition en chaîne ou la double imposition économique, les libertés de circulation garanties par le traité s'opposent à ce qu'un État membre traite de manière moins avantageuse les dividendes d'origine étrangère que

les dividendes d'origine nationale, à moins que cette différence de traitement ne concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou qu'elle soit justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir, en ce sens, arrêts du 15 juillet 2004, Lenz, C-315/02, Rec. p. I-7063, points 20 à 49; du 7 septembre 2004, Manninen, C-319/02, Rec. p. I-7477, points 20 à 55, ainsi que arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 46).

45 Or, à l'égard d'une règle fiscale visant à prévenir ou à atténuer l'imposition des bénéfices distribués, la situation d'une société mère percevant des dividendes d'origine étrangère est comparable à celle d'une société mère percevant des dividendes d'origine nationale dans la mesure où, dans les deux cas, les bénéfices réalisés sont, en principe, susceptibles de faire l'objet d'une imposition en chaîne (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 62).

46 Certes, ainsi que l'a relevé le gouvernement français, d'une part, une société mère était exonérée de l'impôt sur les sociétés tant pour les dividendes perçus de ses filiales résidentes que pour ceux provenant de ses filiales non-résidentes et, d'autre part, cette société ne pouvait pas imputer les avoirs fiscaux attachés aux dividendes distribués par ses filiales résidentes sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle était par ailleurs redevable.

47 Néanmoins, ainsi que l'admet également ce gouvernement, les avoirs fiscaux étaient utilisables lors de la redistribution des dividendes perçus. Ainsi, une société mère pouvait imputer ces avoirs fiscaux sur le précompte qu'elle était tenue d'acquitter lorsqu'elle redistribuait les dividendes.

48 Par conséquent, tout en exonérant les dividendes perçus des filiales non-résidentes de l'impôt dans le chef de la société mère, ledit État membre les soumettait à un traitement moins avantageux que les dividendes provenant des filiales résidentes.

49 En effet, à la différence des dividendes provenant des filiales résidentes, la législation en cause au principal ne permettait pas de prévenir l'imposition intervenue au niveau de la filiale distributrice, alors que les dividendes perçus tant des filiales résidentes que des filiales non-résidentes étaient, lors de leur redistribution, soumis au précompte. Par conséquent, en ce qui concerne les dividendes perçus des filiales résidentes, lorsqu'ils étaient distribués, l'avoir fiscal s'imputait sur le précompte dû, sans que ledit précompte diminue la masse distribuable des dividendes. En revanche, en ce qui concerne les dividendes perçus des filiales non-résidentes, dans la mesure où la société mère ne bénéficiait pas d'un avoir fiscal sur ces dividendes, l'application du précompte avait pour effet de diminuer la masse des dividendes distribuables.

50 Dans ces conditions, la société mère percevant des dividendes d'une filiale établie dans un autre État membre était amenée soit à distribuer les dividendes amputés du montant du précompte et dont la masse était moindre que lors de la redistribution des dividendes perçus de filiales établies en France, soit, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 48 de ses conclusions, à puiser dans ses réserves pour obtenir un montant équivalent à la somme devant être acquittée au titre du précompte mobilier et augmenter ainsi la masse des dividendes distribués.

51 Compte tenu du traitement désavantageux réservé aux dividendes perçus d'une filiale établie dans un autre État membre par rapport à celui auquel sont soumis les dividendes perçus d'une filiale résidente, une société mère pouvait être dissuadée d'exercer ses activités par l'intermédiaire de filiales établies dans d'autres États membres (voir, en ce sens, arrêts du 18 septembre 2003, Bosal, C-168/01, Rec. p. I-9409, point 27, et *Keller Holding*, précité, point 35).

52 Le gouvernement français, tout en admettant l'existence d'une différence de traitement entre les dividendes versés par une filiale établie en France et les dividendes versés par une filiale établie dans un autre État membre en ce qui concerne la possibilité pour la société mère bénéficiaire d'imputer l'avoir fiscal sur le précompte dû par cette dernière lors de la redistribution de ces dividendes à ses propres actionnaires, estime néanmoins que celle-ci ne constituait pas une restriction dans le chef de la société mère.

53 Ce gouvernement relève, d'une part, que la mise en œuvre de l'avoir fiscal découlait d'une décision autonome des organes compétents d'une société mère et non de la réglementation en cause au principal, car ce serait la décision de cette société mère de redistribuer les dividendes versés par une filiale française qui rendait l'avoir fiscal attaché aux dividendes en cause imputable sur le précompte. En se référant à l'arrêt 27 janvier 2000, Graf (C-190/98, Rec. p. I-493, points 24 et 25), le gouvernement français fait ainsi valoir que l'effet éventuellement négatif des dispositions en cause au principal dépend d'une décision des organes compétents de la société mère si hypothétique que ces dispositions ne peuvent être considérées comme constituant une entrave aux libertés de circulation.

54 D'autre part, selon le gouvernement français, indépendamment de l'origine des dividendes, le décaissement de la société mère serait identique dans la mesure où le précompte s'imputait sur le résultat distribuable aux actionnaires.



55 Or, des actionnaires non-résidents pourraient, en vertu des conventions relatives à la prévention de la double imposition, conclues par la République française avec l'ensemble des États membres de l'Union, obtenir le remboursement du précompte prélevé par la société mère distributrice des dividendes, de manière à ce que la réglementation en cause au principal n'affecte pas leur situation.

56 En ce qui concerne les actionnaires résidents de la société mère distributrice, le gouvernement français estime que, si l'absence d'un avoir fiscal imputable sur le précompte dû par cette société mère lors de la redistribution par cette dernière de dividendes versés par ses filiales non-résidentes devait être regardée comme un obstacle à la collecte de capitaux auprès des actionnaires français, cette restriction concernerait, en tout état de cause, un mouvement de capitaux purement interne entre une société mère française et ses actionnaires français, ne présentant pas d'élément d'extranéité et ne relevant pas du droit de l'Union.

57 Ces arguments ne sauraient être accueillis.

58 En premier lieu, s'il est vrai que l'avoir fiscal afférent aux dividendes distribués par des filiales résidentes ne pouvait être utilisé que lorsque la société mère décidait de la redistribution de ces dividendes, il est constant que tant la différence de traitement en fonction du lieu d'établissement de la filiale distributrice des dividendes que la possibilité d'imputer l'éventuel avoir fiscal sur le précompte dû lors de la redistribution de ces dividendes découlent directement de la législation française en cause au principal.

59 Dès lors, la possibilité de bénéficier d'un avoir fiscal, imputable sur le précompte lors de la redistribution des dividendes, dépendait non pas d'un événement futur et hypothétique pour une société mère, mais d'une circonstance liée, par définition, à l'exercice de la liberté d'établissement, à savoir du lieu d'établissement de sa filiale.

60 En deuxième lieu, quand bien même, ainsi que l'affirme le gouvernement français, la réglementation en cause au principal n'aurait pas d'effets sur la situation des actionnaires non-résidents, la circonstance que la législation en cause au principal pouvait constituer un obstacle à la collecte des capitaux par une société mère auprès des actionnaires résidents est suffisante pour confirmer le caractère restrictif des dispositions de ladite réglementation.

61 En effet, la circonstance que des actionnaires résidents pouvaient être dissuadés d'acquérir des parts dans une société mère en raison du fait que les dividendes provenant des filiales de celle-ci établies dans un État membre autre que la République française seraient moindres que les dividendes provenant des filiales résidentes pouvait dissuader à son tour cette société mère d'exercer ses activités par l'intermédiaire de filiales non-résidentes.

62 Il y a lieu de constater que, en tant qu'elle présente un lien avec les échanges intracommunautaires, une telle situation est susceptible de relever des dispositions du traité relatives aux libertés fondamentales (arrêt Keller Holding, précité, point 24) et que, en tant qu'elles défavorisaient, sur le plan fiscal, les situations communautaires par rapport aux situations purement internes, les dispositions du CGI en cause au principal constituaient donc une restriction en principe interdite par les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement (voir arrêt du 27 novembre 2008, Papillon, C-418/07, Rec. p. I-8947, point 32).

63 Il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle se justifie par des raisons impérieuses d'intérêt général (voir, notamment, arrêt du 18 juin 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rec. p. I-5145, point 57). Or, ni la juridiction de renvoi ni les parties ayant présenté des observations n'ont fait état des éléments susceptibles de justifier ladite restriction. Il convient, par conséquent, de constater que l'article 49 TFUE s'oppose à une législation telle que celle en cause au principal.

Sur la libre circulation des capitaux

64 Les considérations formulées aux points précédents s'appliquent de la même manière lorsque une société mère a perçu des dividendes sur la base d'une participation qui ne lui confère pas une influence certaine sur les décisions de sa filiale distributrice et ne lui permet pas d'en déterminer les activités.

65 En effet, la différence de traitement mise en cause au point 41 du présent arrêt pouvait avoir pour effet de dissuader les sociétés mères établies en France d'investir leurs capitaux dans des sociétés établies dans un autre État membre et produire également un effet restrictif à l'égard des sociétés établies dans d'autres États membres, en ce qu'elle constituait, à leur encontre, un obstacle à la collecte des capitaux en France.

66 Dans la mesure où les revenus de capitaux d'origine étrangère étaient fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par les filiales établies en France, les actions des sociétés établies dans d'autres États membres étaient moins attrayantes pour les sociétés mères établies en France que celles de sociétés ayant leur siège dans cet État membre (voir arrêts du 6 juin 2000, Verkooijen, C-35/98, Rec. p. I-4071, point 35; Manninen, précité, points 22 et 23, ainsi que Test Claimants in the FII Group Litigation, précité, point 64).

67 Il en résulte que la différence de traitement opérée par la législation en cause au principal constituait une restriction à la libre circulation des capitaux prohibée, en principe, par l'article 63 TFUE.

68 Or, ni la juridiction de renvoi ni les parties ayant présenté des observations n'ont fait référence aux motifs exposés à l'article 65 TFUE et aux raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une telle restriction.

69 Eu égard à tout ce qui précède, il convient de répondre à la première question que les articles 49 TFUE et 63 TFUE s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes telle que celle en cause au principal, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale.

#### *Sur la deuxième question*

70 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, lorsque le régime fiscal en cause au principal ne se traduit pas en lui-même par la répercussion sur un tiers de la taxe due par le redevable de celle-ci, le droit de l'Union s'oppose à ce que l'administration refuse le remboursement des sommes payées par la société mère, au motif soit que ce remboursement entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause, soit que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-ci une charge comptable ou fiscale, mais s'impute sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires.

71 Il y a lieu de rappeler, à cet égard, que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour (voir, notamment, arrêts du 9 novembre 1983, *San Giorgio*, 199/82, Rec. p. 3595, point 12, ainsi que du 8 mars 2001, *Metallgesellschaft e.a.*, C-397/98 et C-410/98, Rec. p. I-1727, point 84). L'État membre est donc tenu, en principe, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union (arrêts du 14 janvier 1997, *Comateb e.a.*, C-192/95 à C-218/95, Rec. p. I-165, point 20; *Metallgesellschaft e.a.*, précité, point 84; du 2 octobre 2003, *Weber's Wine World e.a.*, C-147/01, Rec. p. I-11365, point 93, ainsi que *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 202).

72 Néanmoins, conformément à une jurisprudence constante, le droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce qu'un système juridique national refuse la restitution de taxes indûment perçues dans des conditions qui entraîneraient un enrichissement sans cause des ayants droit (arrêts du 24 mars 1988, *Commission/Italie*, 104/86, Rec. p. 1799, point 6; du 9 février 1999, *Dilexport*, C-343/96, Rec. p. I-579, point 47; du 21 septembre 2000, *Michailidis*, C-441/98 et C-442/98, Rec. p. I-7145, point 31, ainsi que du 10 avril 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Rec. p. I-2283, point 41). La protection des droits garantis en la matière par l'ordre juridique de l'Union n'impose donc pas le remboursement des impôts, droits et taxes perçus en violation du droit de l'Union lorsqu'il est établi que la personne astreinte au paiement de ces droits les a effectivement répercutés sur d'autres sujets (voir arrêt *Comateb e.a.*, précité, point 21, ainsi que du 6 septembre 2011, *Lady & Kid e.a.*, C-398/09, non encore publié au Recueil, point 18).

73 Toutefois, ainsi qu'il découle de la jurisprudence, un tel refus de remboursement étant une limitation d'un droit subjectif tiré de l'ordre juridique de l'Union, il convient de l'interpréter de manière restrictive (arrêts précités *Weber's Wine World e.a.*, point 95, ainsi que *Lady & Kid e.a.*, point 20).

74 Ainsi il ressort des points 20 et 25 de l'arrêt *Lady & Kid e.a.*, précité, que la seule exception au droit au remboursement des taxes perçues en violation du droit de l'Union concerne l'hypothèse dans laquelle une taxe indue a été directement répercutée par l'assujetti sur l'acheteur.

75 En l'occurrence, la juridiction de renvoi relève elle-même que le régime en cause au principal, concernant d'ailleurs un précompte payé par une société mère à l'occasion de la distribution des dividendes et non pas une taxe perçue lors de la vente de produits, ne se traduit pas par une répercussion dudit précompte sur les tiers, tel l'acheteur visé par la jurisprudence citée ci-dessus.

76 Dans ces conditions, il y a donc lieu de répondre à la deuxième question que le droit de l'Union s'oppose à ce que, lorsqu'un régime fiscal national tel que celui en cause au principal ne se traduit pas en lui-même par la répercussion sur un tiers de la taxe indûment acquittée par le redevable de celle-ci, un État membre refuse le remboursement des sommes payées par la société mère, au motif soit que ce remboursement entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause, soit que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-

ci une charge comptable ou fiscale, mais s'impute sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires.

### *Sur la troisième question*

77 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande si les principes d'équivalence et d'effectivité font obstacle à ce que la restitution à une société mère des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de celle-ci établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres États membres, donnant lieu à redistribution par la société mère, soit subordonnée à la condition que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, à l'égard de chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales installées dans les autres États membres, alors même que, pour les filiales installées en France, ces éléments, connus de l'administration, ne sont pas exigés.

78 À cet égard, conformément à une jurisprudence constante, il incombe aux juridictions des États membres, par application du principe de coopération loyale énoncé à l'article 4 TUE, d'assurer la protection juridictionnelle des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union (voir, en ce sens, arrêts du 16 décembre 1976, *Rewe-Zentralfinanz et Rewe-Zentral*, 33/76, Rec. p. 1989, point 5, ainsi que *Comet*, 45/76, Rec. p. 2043, point 12; du 19 juin 1990, *Factortame e.a.*, C-213/89, Rec. p. I-2433, point 19, et du 13 mars 2007, *Unibet*, C-432/05, Rec. p. I-2271, point 38).

79 Dès lors, en l'absence de réglementation de l'Union en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de désigner les juridictions compétentes et de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, pour autant, d'une part, que ces modalités ne soient pas moins favorables que celles concernant des recours similaires de nature interne (principe d'équivalence) et, d'autre part, qu'elles ne rendent pas en pratique impossible ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 203 ainsi que jurisprudence citée).

80 Il appartient également à la juridiction de renvoi de déterminer de quelle manière il convient de remédier en pratique à une violation de l'interdiction des restrictions à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux.

81 Or, la troisième question posée implique que, selon la juridiction de renvoi, dans l'hypothèse où les restrictions à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux auront été constatées, afin de garantir une égalité de traitement entre les bénéficiaires de dividendes perçus de filiales établies en France et les bénéficiaires de dividendes perçus d'une filiale établie dans un autre État membre, cela supposerait d'accorder à ces derniers l'avoir fiscal dont bénéficient les premiers.

82 Il importe de rappeler que les autorités fiscales d'un État membre sont en droit d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévu par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder ledit avantage (voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, point 50; du 26 juin 2003, *Skandia et Ramstedt*, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 43; du 27 janvier 2009, *Persche*, C-318/07, Rec. p. I-359, point 54; *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, précité, point 95, ainsi que du 30 juin 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, non encore publié au Recueil, point 45).

83 À cet égard, Accor a fait valoir que le système d'avoir fiscal serait fondé sur le seul assujettissement de la filiale distributrice à l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où l'avoir fiscal serait toujours égal à 50 % des dividendes distribués. Par conséquent, Accor estime qu'il serait suffisant d'apporter la preuve que la filiale distributrice a été assujettie à l'impôt sur les sociétés dans son État membre d'établissement.

84 La Commission, tout en considérant qu'il est légitime de tenir compte de l'imposition acquittée par la filiale dans son État membre d'établissement, considère qu'il n'y a pas, dans le cadre du régime en cause au principal, de stricte correspondance entre le montant d'impôt payé et le montant de l'avoir fiscal et qu'il serait suffisant de se référer au taux légal de l'imposition dans l'État d'établissement de la filiale.

85 Les gouvernements français et du Royaume-Uni estiment que, afin de remédier au prétendu impact discriminatoire du régime en cause au principal, il conviendrait d'appliquer un avoir fiscal dont le montant permettrait de neutraliser l'impôt payé dans l'État membre d'établissement de la filiale et qui devrait être calculé en fonction du montant de l'impôt auquel les bénéfices sous-jacents aux dividendes versés par la filiale ont été assujettis dans cet État. Le gouvernement français relève que le système de l'avoir fiscal et du précompte consistait à atténuer la double imposition économique des dividendes distribués dans le respect de l'exigence de neutralité fiscale et que l'atténuation de la double imposition économique prenait en compte le niveau de l'impôt sur les sociétés auquel avaient effectivement été soumises en amont les filiales françaises. Ainsi, selon ce gouvernement,

l'avoir fiscal ne pouvait pas dépasser le montant de l'impôt sur les sociétés perçu au taux normal sur les bénéficiaires sous-jacents aux dividendes distribués et, dans l'hypothèse où les bénéficiaires sous-jacents avaient bénéficié d'un taux d'imposition réduit au point que l'avoir fiscal vienne à dépasser l'impôt sur les sociétés payé en amont, un précompte devenait exigible à hauteur de l'excédent de l'avoir fiscal sur l'impôt sur les sociétés.

86 Il appartient à la juridiction de renvoi, seule compétente pour interpréter le droit national, de trancher la question de savoir dans quelle mesure le régime en cause au principal se fondait sur une stricte correspondance entre le montant de l'impôt payé sur les bénéficiaires sous-jacents à la distribution des dividendes et le montant de l'avoir fiscal.

87 Néanmoins, il convient de préciser que, s'il découle de la jurisprudence que le droit de l'Union impose à un État membre, qui connaît un système de prévention de la double imposition économique dans le cas des dividendes versés à des résidents par des sociétés résidentes, d'accorder un traitement équivalent aux dividendes versés à des résidents par des sociétés non-résidentes (voir arrêt *Test Claimants in the FII Group Litigation*, précité, point 72), ce droit n'impose pas aux États membres de favoriser les contribuables ayant investi dans des sociétés étrangères par rapport à ceux ayant investi dans des sociétés nationales (voir, en ce sens, arrêts du 6 décembre 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Rec. p. I-10451, points 39 et 40, ainsi que *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, précité, point 89).

88 Ainsi, il a été jugé que le droit de l'Union n'interdit pas à un État membre de prévenir l'imposition en chaîne de dividendes perçus par une société résidente en appliquant des règles qui exonèrent ces dividendes de l'imposition lorsqu'ils sont versés par une société résidente, tout en évitant, au moyen d'une méthode d'imputation, l'imposition en chaîne desdits dividendes lorsqu'ils sont versés par une société non-résidente, pour autant toutefois que le taux d'imposition sur les dividendes d'origine étrangère n'est pas supérieur au taux d'imposition appliqué aux dividendes d'origine nationale et que le crédit d'impôt est au moins égal au montant acquitté dans l'État de la société distributrice jusqu'à hauteur du montant d'imposition appliqué dans l'État membre de la société bénéficiaire (voir arrêts précités *Test Claimants in the FII Group Litigation*, points 48 et 57, ainsi que *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, point 86, et ordonnance du 23 avril 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Rec. p. I-2875, point 39).

89 La Cour a jugé que, lorsque les bénéficiaires sous-jacents aux dividendes d'origine étrangère sont soumis, dans l'État de la société distributrice, à un impôt inférieur à l'impôt prélevé par l'État membre de la société bénéficiaire, ce dernier doit accorder un crédit d'impôt total correspondant à l'impôt acquitté par la société distributrice dans son État d'établissement (arrêts précités *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 51, ainsi que *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, point 87).

90 Lorsque, en revanche, ces bénéficiaires sont soumis, dans l'État de la société distributrice, à un impôt supérieur à l'impôt prélevé par l'État membre de la société bénéficiaire, ce dernier n'est contraint d'accorder un crédit d'impôt que dans la limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société bénéficiaire. Il n'est pas tenu de rembourser la différence, c'est-à-dire le montant acquitté dans l'État de la société distributrice qui excède le montant de l'impôt dû dans l'État membre de la société bénéficiaire (voir arrêts précités *Test Claimants in the FII Group Litigation*, point 52, ainsi que *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, point 88).

91 S'agissant du régime en cause au principal, si un État membre devait attribuer aux bénéficiaires de dividendes provenant d'une société établie dans un autre État membre un avoir fiscal qui représenterait invariablement la moitié du montant de ces dividendes, ainsi que le demande *Accor*, cela reviendrait à accorder à ces dividendes un traitement plus favorable que celui dont bénéficient les dividendes provenant du premier État membre, lorsque le taux d'imposition auquel la société distributrice de ces dividendes était assujettie dans son État d'établissement est inférieur au taux d'imposition appliqué dans le premier État membre.

92 Par conséquent, un État membre doit pouvoir être en mesure de déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'État d'établissement de la société distributrice et devant faire l'objet de l'avoir fiscal accordé à la société mère bénéficiaire. Dès lors, contrairement à ce qu'a fait valoir *Accor*, il n'est pas suffisant d'apporter la preuve que la société distributrice a été imposée, dans son État membre d'établissement, sur les bénéficiaires sous-jacents aux dividendes distribués, sans fournir les informations relatives à la nature et au taux de l'impôt ayant effectivement frappé lesdits bénéficiaires.

93 Dans ces conditions, les charges administratives, et notamment le fait que l'administration fiscale nationale réclame des informations relatives à l'impôt ayant effectivement frappé les bénéficiaires de la société distributrice de dividendes dans son État d'établissement, ne sauraient ni être considérées comme étant excessives ni enfreindre les principes d'équivalence et d'effectivité.

94 En effet, s'agissant du principe d'équivalence, d'une part, la juridiction de renvoi relève elle-même dans le libellé de la troisième question que, en ce qui concerne les dividendes distribués par les filiales établies en France,

les informations relatives au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté sont connus de l'administration.

95 D'autre part, ainsi que le relève M. l'avocat général au point 102 de ses conclusions, il découle de la jurisprudence rappelée au point 82 du présent arrêt que le droit de l'Union ne s'oppose pas à ce qu'il incombe en premier lieu à la société mère concernée de fournir les justificatifs pertinents.

96 Si la société mère bénéficiaire de dividendes ne dispose pas elle-même de l'ensemble des informations relatives à l'impôt sur les sociétés ayant frappé les dividendes distribués par sa filiale établie dans un autre État membre, de telles informations sont connues, en principe, de cette dernière société. Or, dans ces conditions, toute difficulté dans le chef de la société mère de fournir les informations requises relatives à l'impôt acquitté par sa filiale distributrice de dividendes est liée non pas à la complexité intrinsèque de celles-ci, mais au défaut de coopération éventuel de la part de la filiale qui en dispose. Par conséquent, la défaillance du flux d'informations à laquelle la société mère se trouve confrontée n'est pas un problème dont l'État membre concerné devrait répondre (voir, en ce sens, arrêt *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, précité, point 98).

97 En outre, contrairement à ce que soutient *Accor*, la circonstance que l'administration fiscale puisse avoir recours au mécanisme d'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et indirects (JO L 336, p. 15), telle que modifiée par la directive 92/12/CEE du Conseil, du 25 février 1992 (JO L 76, p. 1, ci-après la «directive 77/799»), n'implique pas qu'elle serait tenue de dispenser la société mère bénéficiaire de dividendes de lui apporter la preuve de l'impôt acquitté par la société distributrice dans un autre État membre (voir arrêts précités *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, point 100, ainsi que *Meilicke e.a.*, point 50).

98 En effet, la directive 77/799 prévoyant la faculté pour les administrations fiscales nationales de demander des informations qu'elles ne peuvent obtenir elles-mêmes, la Cour a relevé que la référence, à l'article 2, paragraphe 1, de la directive 77/799, au terme «peut» est de nature à indiquer que, si lesdites administrations ont la possibilité de demander des informations à l'autorité compétente d'un autre État membre, une telle demande ne constitue nullement une obligation. Il appartient à chaque État membre d'apprécier les cas spécifiques dans lesquels des informations concernant les transactions effectuées par les assujettis établis sur son territoire font défaut et de décider si ces cas justifient la présentation d'une demande d'information à un autre État membre (arrêt du 27 septembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, Rec. p. I-7897, point 32, ainsi que arrêts précités *Persche*, point 65; *Haribo Lakritzen Hans Riegel et Österreichische Salinen*, point 101, et *Meilicke e.a.*, point 51).

99 S'agissant du respect du principe d'effectivité, il y a lieu de relever, premièrement, que les justificatifs requis devraient permettre aux autorités fiscales de l'État membre d'imposition de vérifier, de façon claire et précise, si les conditions d'obtention d'un avantage fiscal sont réunies, mais ils ne devraient pas revêtir une forme particulière, l'appréciation ne devant pas être effectuée de manière trop formaliste (voir, en ce sens, arrêt *Meilicke e.a.*, précité, point 46).

100 Deuxièmement, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si les éléments relatifs au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté sur les bénéfices sous-jacents à la distribution des dividendes ne s'avèrent pas en pratique impossibles ou excessivement difficiles à obtenir, eu égard notamment à la législation de l'État membre de l'établissement de la société distributrice se rapportant à la prévention de la double imposition et à l'enregistrement de l'impôt sur les sociétés devant être acquitté ainsi qu'à la conservation des documents administratifs ou comptables.

101 La demande de production desdits éléments doit en outre intervenir pendant la période de conservation légale des documents administratifs ou comptables, telle que prévue par le droit de l'État membre d'établissement de la filiale. Ainsi que le relève *Accor*, il ne pourrait pas lui être demandé, afin de bénéficier de l'avoir fiscal, de fournir des documents qui couvrent une période excédant de manière conséquente la durée de l'obligation légale de conservation des documents administratifs et comptables.

102 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la troisième question que les principes d'équivalence et d'effectivité ne font pas obstacle à ce que la restitution à une société mère des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de celle-ci établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres États membres, donnant lieu à redistribution par ladite société mère, soit subordonnée à la condition que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales installées dans les autres États membres, alors même que, à l'égard des filiales installées en France, ces mêmes éléments, connus de l'administration, ne sont pas exigés. La production de ces éléments ne peut cependant être requise que

sous réserve qu'il ne s'avère pas pratiquement impossible ou excessivement difficile d'apporter la preuve du paiement de l'impôt par les filiales établies dans les autres États membres, eu égard notamment aux dispositions de la législation desdits États membres se rapportant à la prévention de la double imposition et à l'enregistrement de l'impôt sur les sociétés devant être acquitté ainsi qu'à la conservation des documents administratifs. Il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ces conditions sont satisfaites dans l'affaire au principal.

[...]

- **Cour de justice de l'Union européenne, 12 mai 2022, C-556/20**

[...]

**Le litige au principal et la question préjudicielle**

17 Schneider Electric, Axa, Engie et Orange (ci-après, ensemble, « Schneider Electric e.a. ») ainsi que BNP Paribas et L'Air Liquide ont introduit devant le Conseil d'État (France) un recours tendant à l'annulation des commentaires administratifs relatifs à l'article 223 sexies du CGI, publiés le 1<sup>er</sup> novembre 1995 dans la documentation de base sous les références 4 J 1321 et 4 J 1322, ainsi que des commentaires administratifs contenus dans l'instruction 4 J-1-01 du 21 mars 2001, publiés au bulletin officiel des impôts n° 62 le 30 mars 2001.

18 Les requérantes au principal considèrent que les commentaires attaqués réitèrent les dispositions instituant le précompte mobilier de l'article 223 sexies du CGI, lesquelles sont elles-mêmes incompatibles avec les dispositions de l'article 4 de la directive 90/435, dès lors que le précompte mobilier a le caractère d'une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère prévoyant la perception de l'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.

19 Il ressort de la demande de décision préjudicielle que les dispositions de l'article 223 sexies du CGI, telles qu'interprétées par les commentaires attaqués, ont été appliquées à Schneider Electric e.a. et à L'Air Liquide au titre, selon les cas, des exercices 2000 à 2004, à raison de la distribution de sommes prélevées sur des bénéfices qui leur avaient été distribués par des filiales établies en France, dans d'autres États membres ou dans des États tiers, et que ces sociétés ont contesté ces impositions pour l'intégralité de leur montant.

20 La juridiction de renvoi a, dès lors, considéré que Schneider Electric e.a. et L'Air Liquide ont justifié d'un intérêt à agir à l'encontre des commentaires attaqués. En revanche, BNP Paribas n'aurait pas justifié d'un intérêt personnel lui donnant qualité pour agir à cet égard, cette société n'ayant soutenu ni que les dispositions de l'article 223 sexies du CGI, telles qu'interprétées par lesdits commentaires, lui auraient été appliquées ni qu'elle aurait été exclue d'un avantage dont les personnes visées par cette interprétation pourraient se prévaloir.

21 La juridiction de renvoi indique que, en ce qui concerne le traitement fiscal des bénéficiaires relevant du champ d'application de la directive 90/435, le législateur français a opté, aux articles 145 et 216 du CGI, pour le système d'exonération, prévu à l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de cette directive, 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 bénéficiaires, conformément à l'article 4, paragraphe 2, de ladite directive. Ces bénéficiaires sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

22 Cette juridiction relève que seul l'auteur d'une redistribution se trouve assujéti au précompte mobilier prévu à l'article 223 sexies du CGI et que, par conséquent, au vu de la jurisprudence de la Cour, ce précompte n'a pas le caractère d'une retenue à la source au sens des articles 5 et 6 et de l'article 7, paragraphe 1, de la directive 90/435, ce dont les parties conviendraient. En revanche, ledit précompte mobilier serait susceptible d'entrer dans le champ d'application de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435.

23 Toutefois, dans la mesure où le précompte mobilier prévu à l'article 223 sexies du CGI était l'un des éléments constitutifs d'un mécanisme d'élimination de la double imposition économique des revenus distribués, la juridiction de renvoi se demande si ce précompte ne relève pas de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435. En effet, ledit précompte était dû en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, à savoir un crédit d'impôt, lorsque ces bénéficiaires n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, et il visait à faire obstacle à ce que le crédit d'impôt dont sont assortis ces revenus se trouve dépourvu de justification au regard de la charge fiscale supportée par la société distributrice à raison des bénéfices sur lesquels ils sont prélevés et, ainsi, à éviter que l'attribution de ce crédit d'impôt constitue un « effet d'aubaine » pour le bénéficiaire des distributions.

24 Dès lors que, conformément à l'arrêt du 15 septembre 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), la société qui perçoit les dividendes a droit à un crédit d'impôt permettant d'assurer un même traitement fiscal des

dividendes provenant de sociétés établies en France et de ceux qui proviennent de sociétés établies dans un autre État membre, imputable sur le précompte mobilier prévu à l'article 223 sexies du CGI, l'application de ce précompte ne semblerait pas, selon la juridiction de renvoi, avoir pour effet de faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive 90/435.

25 Dans ces conditions, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« [L]es dispositions de l'article 4 de la directive [90/435], compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font[-]elles obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du [CGI], qui prévoit, pour la correcte mise en œuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéficiaires qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre État membre de l'Union européenne ? »

Sur la demande de réouverture de la phase orale de la procédure

26À la suite de la présentation des conclusions de Mme l'avocate générale, Schneider Electric e.a. et L'Air Liquide ont, par actes déposés au greffe de la Cour le 22 octobre 2021, demandé à ce que soit ordonnée la réouverture de la phase orale de la procédure, en application de l'article 83 du règlement de procédure de la Cour.

27À l'appui de leur demande, Schneider Electric e.a. et L'Air Liquide font valoir, tout d'abord, que certaines considérations relatives au dispositif de l'impôt fiscal et du précompte, sur lesquelles reposent les conclusions de Mme l'avocate générale, sont erronées.

28Ensuite, Schneider Electric e.a. allèguent que certains de leurs arguments sont restés sans réponse et ils contestent également l'exemple chiffré fourni au point 47 des conclusions de Mme l'avocate générale.

29Enfin, L'Air Liquide fait valoir que certains arguments contenus dans les conclusions de Mme l'avocate générale sont contradictoires, voire vont à l'encontre du libellé de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 ainsi que des travaux préparatoires de cette disposition.

30À cet égard, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 252, second alinéa, TFUE, l'avocat général présente publiquement, en toute impartialité et en toute indépendance, des conclusions motivées sur les affaires qui, conformément au statut de la Cour de justice de l'Union européenne, requièrent son intervention. La Cour n'est liée ni par ces conclusions ni par la motivation au terme de laquelle l'avocat général parvient à celles-ci (arrêt du 16 décembre 2020, Conseil e.a./K. Chrysostomides & Co. e.a., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P et C-604/18 P, EU:C:2020:1028, point 58 ainsi que jurisprudence citée).

31En outre, le statut de la Cour de justice de l'Union européenne et le règlement de procédure ne prévoient pas la possibilité, pour les intéressés visés à l'article 23 de ce statut, de présenter des observations en réponse aux conclusions présentées par l'avocat général (arrêt du 16 novembre 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim e.a., C-748/19 à C-754/19, EU:C:2021:931, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

32Par conséquent, le désaccord d'un intéressé visé à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne avec les conclusions de l'avocat général, quelles que soient les questions que ce dernier examine dans ses conclusions, ne peut constituer en soi un motif justifiant la réouverture de la procédure orale (voir, en ce sens, arrêt du 16 novembre 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim e.a., C-748/19 à C-754/19, EU:C:2021:931, point 31 ainsi que jurisprudence citée).

33Certes, la Cour peut, à tout moment, l'avocat général entendu, ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure, conformément à l'article 83 de son règlement de 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 ou les intéressés visés à l'article 23 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne.

34Toutefois, en l'occurrence, la Cour relève qu'elle dispose de tous les éléments nécessaires pour statuer et que la présente affaire ne doit pas être tranchée sur la base d'un argument qui n'aurait pas été débattu lors des phases écrite et orale de la procédure. En outre, la demande de réouverture de la phase orale de la procédure ne contient aucun fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision que la Cour est appelée à rendre dans cette affaire.

35 Dans ces conditions, la Cour considère, l'avocate générale entendue, qu'il n'y a pas lieu d'ordonner la réouverture de la phase orale de la procédure.

### Sur la question préjudicielle

36 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et, le cas échéant, si cette réglementation relève de l'article 7, paragraphe 2, de cette directive.

Sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435

37 À titre liminaire, il convient de relever qu'il ressort de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 que, lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués, l'État membre dans lequel est établie la société mère soit s'abstient d'imposer ces bénéfices, soit autorise cette société mère à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant.

38 La directive 90/435 laisse ainsi explicitement le choix aux États membres entre le système d'exonération et le système d'imputation, respectivement prévus aux premier et second tirets de l'article 4, paragraphe 1, de celle-ci (arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, [C-389/18](#), [EU:C:2019:1132](#), point 31).

39 Selon les indications figurant dans la demande de décision préjudicielle, telles que mentionnées au point 21 du présent arrêt, le législateur français a opté, aux articles 145 et 216 du CGI, pour le système d'exonération, prévu à l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435. C'est, partant, à la lumière de cette disposition qu'il convient de répondre à la question posée.

40 À cet égard, il y a lieu de tenir compte non seulement du libellé de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435, mais aussi des objectifs et du système de ladite directive (voir, en ce sens, arrêt du 8 mars 2017, *Wereldhave Belgium e.a.*, [C-448/15](#), [EU:C:2017:180](#), point 24 ainsi que jurisprudence citée).

41 En premier lieu, il importe de relever que le libellé de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 est en substance identique à celui de l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96, à l'égard duquel la Cour a jugé que, en prévoyant que l'État membre de la société mère et l'État membre de son 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 (arrêt du 17 mai 2017, *X*, [C-68/15](#), [EU:C:2017:379](#), point 79).

42 Concernant, en deuxième lieu, le contexte dans lequel s'inscrit l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435, il convient de relever que, en vertu de l'article 4, paragraphe 2, de cette directive, tout État membre garde la faculté de prévoir que des charges se rapportant à la participation dans la société filiale ne sont pas déductibles du bénéfice imposable de la société mère, étant précisé que, si, dans ce cas, les frais de gestion se rapportant à ladite participation sont fixés forfaitairement, le montant forfaitaire ne peut excéder 5 % des bénéfices distribués par la société filiale.

43 En troisième lieu, la Cour a considéré que le constat rappelé au point 41 du présent arrêt était confirmé par l'objectif de la directive 2011/96 qui vise à éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère. Or, 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 a pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant, de fait, le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société, prohibée par ladite directive (arrêt du 17 mai 2017, *X*, [C-68/15](#), [EU:C:2017:379](#), point 80).

44 La directive 90/435 poursuit également un tel objectif. Ainsi qu'il ressort, notamment, du troisième considérant de cette directive, celle-ci vise à éliminer, par l'instauration d'un régime fiscal commun, toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à faciliter ainsi le regroupement de sociétés à l'échelle de l'Union. Ladite directive tend ainsi à assurer la neutralité, sur le plan fiscal, de la distribution de bénéfices par une société filiale sise dans un État



membre à sa société mère établie dans un autre État membre (arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, [C-389/18](#), [EU:C:2019:1132](#), point 35 et jurisprudence citée).

- 45 Afin d'atteindre cet objectif de la neutralité, la directive 90/435 entend éviter, notamment, par la règle prévue à son article 4, paragraphe 1, premier tiret, une double imposition de ces bénéfices, en termes économiques, c'est-à-dire éviter que les bénéfices distribués ne soient frappés, une première fois, dans le chef de la société filiale et, une seconde fois, dans celui de la société mère (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, [C-389/18](#), [EU:C:2019:1132](#), point 36 et jurisprudence citée).
- 46 Par conséquent, l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive 2011/96 revêtant une portée en substance identique à celle de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435, et ces deux directives poursuivant les mêmes objectifs, la jurisprudence de la Cour relative à la première disposition est également applicable à la seconde [voir, en ce sens, arrêt du 2 avril 2020, *GVC Services (Bulgaria)*, [C-458/18](#), [EU:C:2020:266](#), point 34].
- 47 En outre, il ressort de la jurisprudence de la Cour, tout d'abord, que l'application de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 n'est pas subordonnée à un impôt en particulier et, ensuite, que cette disposition vise ainsi à éviter que les États membres n'adoptent des mesures fiscales qui conduisent à une double imposition des bénéfices distribués par la filiale à la société mère dans le chef de cette dernière (voir, par analogie, arrêt du 17 mai 2017, *AFEP e.a.*, [C-365/16](#), [EU:C:2017:378](#), point 33).
- 48 Enfin, relève également de l'interdiction visée à l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 une réglementation nationale qui, bien qu'elle n'impose pas les dividendes perçus par la société mère en tant que tels, est susceptible d'avoir pour effet que la société mère subit indirectement une imposition sur ces dividendes (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, [C-389/18](#), [EU:C:2019:1132](#), point 37 et jurisprudence citée).
- 49 Il s'ensuit qu'une imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère 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 2, de la directive 90/435, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société contraire à cette directive (voir, par analogie, arrêt du 17 mai 2017, *AFEP e.a.*, [C-365/16](#), [EU:C:2017:378](#), point 32).
- 50 Ainsi que relevé au point 23 du présent arrêt, il ressort de la demande de décision préjudicielle que le précompte mobilier, tel qu'il résultait de l'article 223 sexies du CGI, était dû en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'avaient pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au niveau de la société mère.
- 51 Or, la Cour a déjà constaté que, en ce qui concerne les dividendes perçus des filiales établies dans un État membre autre que celui concerné, l'application du précompte avait pour effet de diminuer la masse des dividendes distribuables et que la société mère percevant de tels dividendes était amenée soit à distribuer les dividendes amputés du montant du précompte et dont la masse était moindre que lors de la redistribution des dividendes perçus de filiales établies en France, soit à puiser dans ses réserves pour obtenir un montant équivalent à la somme devant être acquittée au titre du précompte mobilier et augmenter ainsi la masse des dividendes distribués (voir, en ce sens, arrêt du 15 septembre 2011, *Accor*, [C-310/09](#), [EU:C:2011:581](#), points 49 et 50).
- 52 Ainsi qu'il ressort du dossier dont dispose la Cour, conformément à l'article 223 sexies du CGI, ce précompte correspondait à l'avoir fiscal qui était attaché aux dividendes distribués par la société mère à ses actionnaires, lequel était égal, conformément à l'article 158 bis du CGI, à la moitié des sommes effectivement versées par cette société.
- 53 L'application dudit précompte était donc susceptible d'avoir pour effet de soumettre les bénéfices perçus par une société mère de ses filiales établies dans un État membre autre que celui concerné à une imposition, lors de leur redistribution, dépassant le plafond de 5 %, prévu à l'article 4, paragraphe 2, de la directive 90/435, contraire à cette directive.
- 54 Ce constat ne saurait être remis en cause par la circonstance que, ainsi que l'indique la juridiction de renvoi, les sociétés, ayant perçu des dividendes d'une filiale établie dans un État membre autre que celui concerné, tirent des articles 49 et 63 TFUE, tels qu'ils ont été interprétés par la Cour dans l'arrêt du 15 septembre 2011, *Accor* ([C-310/09](#), [EU:C:2011:581](#)), un droit à un crédit d'impôt afin de bénéficier du même traitement fiscal qu'une société percevant des dividendes d'une filiale établie en France.

- 55 Il est, certes, vrai que 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 [arrêt du 14 mai 2020, B e.a. (Intégration fiscale verticale et horizontale), C-749/18, EU:C:2020:370, point 60 ainsi que jurisprudence citée].
- 56 Dans son arrêt du 15 septembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), la Cour a dit pour droit que les articles 49 et 63 TFUE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale.
- 57 Si la juridiction de renvoi indique que, à la suite du prononcé de l'arrêt du 15 septembre 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), une société ayant perçu des dividendes d'une filiale établie dans un État membre autre que celui concerné a droit à un crédit d'impôt afin de bénéficier du même traitement fiscal qu'une société percevant des dividendes d'une filiale établie en France, il est constant cependant qu'aucune mesure de nature législative ou réglementaire n'a été adoptée afin de préciser les conditions d'octroi de ce crédit d'impôt. La juridiction de renvoi n'étaye d'ailleurs pas les modalités pratiquées pour le calcul dudit crédit d'impôt par les juridictions nationales.
- 58 Il est de jurisprudence constante que le droit d'obtenir le remboursement de taxes perçues dans un État membre en violation des règles du droit de l'Union est la conséquence et le complément des droits conférés aux justiciables par les dispositions du droit de l'Union telles qu'elles ont été interprétées par la Cour (arrêt du 15 septembre 2011, *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, point 71 et jurisprudence citée).
- 59 Force est, cependant, de constater que le crédit d'impôt visant à remédier à l'incompatibilité de la réglementation nationale avec les articles 49 et 63 TFUE, tel que prévu, ainsi que l'ont fait valoir *Schneider Electric e.a.* lors de l'audience devant la Cour, par les juridictions nationales plusieurs années après l'abrogation du système relatif à l'avoir fiscal et au précompte, n'est pas de nature à remédier aux effets de cette réglementation qui sont incompatibles avec la directive 90/435.
- 60 Tout d'abord, la possibilité de bénéficier d'un tel crédit d'impôt est soumise, notamment, à la condition que les contribuables aient introduit des procédures administratives et juridictionnelles à cet égard et qu'ils soient en mesure d'apporter les preuves nécessaires que les autorités fiscales sont en droit d'exiger pour apprécier si les conditions d'un avantage fiscal prévu par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder ledit avantage [arrêt du 4 octobre 2018, *Commission/France (Précompte mobilier)*, C-416/17, EU:C:2018:811, point 58].
- 61 Or, il convient de rappeler que les États membres n'ont pas le droit de soumettre le bénéfice de l'avantage résultant de l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 à des conditions autres que celles prévues par cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 19 décembre 2019, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, point 34 et jurisprudence citée).
- 62 Ensuite, ainsi que le relève la Commission européenne, une telle prise en compte du crédit d'impôt conduit, en substance, à appliquer aux dividendes perçus des filiales résidentes dans un État membre autre que celui concerné une méthode d'imputation.
- 63 À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le choix entre le système de l'exonération et le système de l'imputation ne conduit pas nécessairement au même résultat dans le chef de la société bénéficiaire des dividendes et qu'un État membre ayant opté, lors de la transposition d'une directive, pour l'un des systèmes alternatifs prévus par celle-ci ne saurait invoquer les effets ou les limitations qui auraient pu découler de la mise en œuvre de l'autre système (arrêt du 12 février 2009, *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, points 48 et 50).

- 64 Enfin, ainsi que le gouvernement français l'a admis lors de l'audience, même en prenant en compte le crédit d'impôt, un reliquat du précompte pouvait subsister, notamment lorsque le taux d'impôt perçu dans un État membre autre que la France était inférieur à l'impôt français.
- 65 Par conséquent, l'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, dès lors que les sommes dues au titre de ce précompte dépassent le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 2, de cette directive.
- Sur l'interprétation de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435
- 66 La juridiction de renvoi se demande, cependant, si une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, relève de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435.
- 67 Aux fins de répondre à cette question, il convient, tout d'abord, de relever qu'il ressort du libellé de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 que le champ d'application de cette disposition n'est pas limité aux retenues à la source, telles que visées à l'article 5, paragraphe 1, et à l'article 6 de cette directive. En effet, à la différence de l'article 7, paragraphe 1, de ladite directive, qui vise expressément les retenues à la source, l'article 7, paragraphe 2, de celle-ci prévoit uniquement que la même directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes.
- 68 À cet égard, le gouvernement français fait valoir qu'il résulte des travaux préparatoires de la directive 90/435 que les dispositions de l'article 7 de cette directive, qui ne figuraient pas dans la proposition initiale de directive présentée par la Commission, ont été ajoutées dans ce projet de texte, lors de la négociation de celui-ci entre les États membres, à l'initiative du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, afin de couvrir l'impôt anticipé sur les sociétés (advance corporation tax) et des dispositifs conventionnels liés. Cette proposition d'article 7 aurait été appuyée par la délégation française et la rédaction de cet article aurait été précisée afin qu'il vise expressément le précompte. Il découlerait de la suite des travaux préparatoires que, en adoptant l'article 7 de la directive 90/435, le législateur de l'Union avait clairement pour intention d'exclure du champ d'application de celle-ci, notamment, les mécanismes français du précompte et de l'avoir fiscal.
- 69 Or, il convient de rappeler, d'une part, que les intentions exprimées par les États membres au sein du Conseil de l'Union européenne sont dénuées de valeur juridique lorsqu'elles n'ont pas trouvé leur expression dans les dispositions légales. Ces dernières sont en effet destinées aux justiciables qui doivent pouvoir se fier à leur contenu, conformément aux exigences du principe de sécurité juridique (arrêt du 1er octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, [C-247/08](#), [EU:C:2009:600](#), point 39).
- 70 D'autre part, il est constant que le terme « précompte » n'est pas employé à l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435, tandis que l'article 7, paragraphe 1, de cette directive indique que l'expression « retenue à la source » utilisée dans la présente directive ne comprend pas le paiement anticipé ou préalable (précompte) de l'impôt sur les sociétés à l'État membre où est située la filiale, effectué en liaison avec la distribution des bénéfices à la société mère. Or, le précompte, tel qu'il est visé dans l'affaire au principal, n'entraîne pas une imposition en faveur de l'État membre où est située la filiale, mais consiste en un paiement en faveur de l'État membre où est située la société mère, à la charge de cette dernière société. Partant, il ne ressort pas du libellé de l'article 7 de la directive 90/435 qu'un précompte, tel qu'il est visé dans l'affaire au principal, est exclu du champ d'application de cette directive.
- 71 S'agissant, ensuite, du contexte dans lequel s'insère l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435, il ne saurait être exclu que les cas de figure visés à l'article 7, paragraphe 1, de celle-ci doivent être pris en compte afin de déterminer la portée de la première disposition. Toutefois, une limitation du champ d'application de l'article 7, paragraphe 2, de cette directive aux seuls impôts prélevés dans l'État où est située la filiale distributrice ne découle pas non plus explicitement du positionnement de ce paragraphe 2 au sein de cet article 7, par rapport au paragraphe 1 dudit article.

- 72À cet égard, la Cour a, certes, jugé que, en tant qu'il constitue une dérogation au principe général d'interdiction des retenues à la source sur les bénéfices distribués énoncé à l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, l'article 7, paragraphe 2, de cette directive est d'interprétation stricte (arrêt du 24 juin 2010, P. Ferrero e C. et General Beverage Europe, C-338/08 et C-339/08, EU:C:2010:364, point 45).
- 73Toutefois, dans la mesure où les affaires ayant donné lieu à l'arrêt du 24 juin 2010, P. Ferrero e C. et General Beverage Europe (C-338/08 et C-339/08, EU:C:2010:364), tout comme celle ayant donné lieu à l'arrêt du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), auquel le premier arrêt se réfère, portaient sur l'application de l'article 5, paragraphe 1, de la directive 90/435, il ne saurait être déduit de ces arrêts que la Cour a pris position, dans ceux-ci, sur l'absence de la possibilité d'invoquer l'article 7, paragraphe 2, de cette directive à l'égard d'autres impositions qui n'ont pas les caractéristiques de la retenue à la source, et notamment en tant que dérogation aux dispositions prévues à l'article 4 de ladite directive.
- 74Par conséquent, afin de déterminer si une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, relève des « dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes », il convient, enfin, de se référer à l'objectif de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 ainsi qu'à celui de cette directive dans son ensemble.
- 75À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour que l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 permet seulement de préserver l'application de régimes nationaux ou conventionnels spécifiques, dès lors que ceux-ci sont conformes à la finalité de cette directive (voir, en ce sens, arrêt du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, point 102) et visent à supprimer ou à atténuer la seule double imposition économique des dividendes (voir, en ce sens, arrêt du 3 avril 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, point 49).
- 76Compte tenu de cet objectif, un prélèvement fiscal ne pourrait être considéré comme relevant du champ d'application de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 que si l'application de ce prélèvement n'annulait pas les effets des dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes (voir, en ce sens, arrêt du 24 juin 2010, P. Ferrero e C. et General Beverage Europe, C-338/08 et C-339/08, EU:C:2010:364, point 46).
- 77En particulier, le prélèvement fiscal en cause doit être apprécié non pas de manière isolée, mais ensemble avec d'autres éléments du mécanisme qui fait l'objet des dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, avec lesquels ce prélèvement est instauré en liaison directe (voir, en ce sens, arrêt du 25 septembre 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, points 87 et 88).
- 78En l'occurrence, la juridiction de renvoi relève que le précompte mobilier, tel qu'il résultait de l'article 223 sexies du CGI, était l'un des éléments constitutifs d'un mécanisme d'élimination de la double imposition économique des revenus distribués, qui visait à faire obstacle à ce que, en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, le crédit d'impôt dont sont assortis ces revenus se trouve dépourvu de justification au regard de la charge fiscale supportée par la société distributrice à raison des bénéfices sur lesquels ils sont prélevés et, ainsi, à éviter que l'attribution de ce crédit d'impôt constitue un « effet d'aubaine » pour le bénéficiaire des distributions.
- 79En effet, ainsi qu'il résultait de l'article 158 bis du CGI, une société mère qui percevait des dividendes d'une filiale résidente bénéficiait, en raison de ces dividendes, d'un avoir fiscal qui était égal à la moitié des sommes versées au titre des dividendes par cette filiale résidente. En revanche, un tel avoir fiscal n'était pas accordé au titre des dividendes distribués par une filiale non-résidente (arrêt du 15 septembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, point 42).
- 80La Cour a ainsi constaté que, en ce qui concerne les dividendes perçus par une société mère des filiales résidentes, lorsqu'ils étaient distribués, l'avoir fiscal s'imputait sur le précompte dû, sans que ledit précompte diminue la masse distribuable des dividendes. En revanche, en ce qui concerne les dividendes perçus des filiales non-résidentes, dans la mesure où la société mère ne bénéficiait pas d'un avoir fiscal sur ces dividendes, l'application du précompte avait pour effet de diminuer la masse des dividendes distribuables (arrêt du 15 septembre 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, point 49).

- 81 Dès lors, il ne saurait être contesté que le précompte prévu à l'article 223 sexies du CGI était instauré en liaison directe avec l'avoir fiscal versé aux bénéficiaires des dividendes distribués par les sociétés résidentes, et qu'il s'insérait ainsi dans le cadre des dispositions nationales visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, lorsque ceux-ci étaient versés par des sociétés résidentes aux bénéficiaires résidents.
- 82 Toutefois, si ces dispositions visaient à prévenir la double imposition économique des dividendes au niveau national, l'application dudit précompte était susceptible d'avoir pour effet, ainsi qu'il a été rappelé au point 53 du présent arrêt, de soumettre les bénéfices perçus par une société mère de ses filiales établies dans un État membre autre que celui concerné à une double imposition économique lors de leur redistribution.
- 83 Or, premièrement, si, ainsi qu'il a été rappelé au point 76 du présent arrêt, ne saurait relever de l'article 7, paragraphe 2, de la directive 90/435 un prélèvement qui annulerait les effets des dispositions nationales visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, a fortiori ne saurait relever de cette disposition un prélèvement dont l'application mettrait en œuvre une telle double imposition.
- 84 Deuxièmement, ainsi qu'il a été rappelé aux points 44 et 45 du présent arrêt, la directive 90/435 vise à éliminer toute pénalisation de la coopération entre sociétés d'États membres différents par rapport à la coopération entre sociétés d'un même État membre et à éviter une double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère, en termes économiques, c'est-à-dire éviter que les bénéfices distribués ne soient frappés, une première fois, dans le chef de la société filiale et, une seconde fois, dans celui de la société mère.
- 85 Par conséquent, un mécanisme ayant pour effet de soumettre les bénéfices perçus par une société mère de ses filiales établies dans un État membre autre que celui concerné à une double imposition économique lors de leur redistribution n'est pas non plus conforme à la finalité de la directive 90/435. Or, ainsi qu'il a été rappelé au point 75 du présent arrêt, l'article 7, paragraphe 2, de cette directive vise à préserver l'application de régimes nationaux ou conventionnels dès lors que ceux-ci sont conformes à la finalité de ladite directive.
- 86 Enfin, troisièmement, ainsi qu'il a été relevé aux points 54 et 57 du présent arrêt, les sociétés mères ont, certes, un droit d'obtenir la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par leurs filiales établies en France et à ceux distribués par leurs filiales établies dans d'autres États membres, donnant lieu à redistribution par lesdites sociétés mères, ainsi que cela est exigé par les articles 49 et 63 TFUE. Conformément aux indications de la juridiction de renvoi, rappelées au point 57 du présent arrêt, cette restitution prend la forme d'un crédit d'impôt accordé par la voie jurisprudentielle.
- 87 Toutefois, l'application d'une réglementation qui a pour effet de soumettre les bénéfices perçus par une société mère de ses filiales établies dans un autre État membre à une double imposition économique lors de leur redistribution ne saurait être considérée comme compatible avec l'objectif de la directive 90/435 même lorsque les effets de cette double imposition peuvent éventuellement être atténués par une demande ultérieure de restitution des montants indûment versés, fondée sur l'incompatibilité du versement de ces montants avec les articles 49 et 63 TFUE.
- 88 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 4, paragraphe 1, de la directive 90/435 doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale qui prévoit qu'une société mère est redevable d'un précompte en cas de redistribution à ses actionnaires de bénéfices versés par ses filiales, donnant lieu à l'attribution d'un avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, dès lors que les sommes dues au titre de ce précompte dépassent le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 2, de cette directive. Une telle réglementation ne relève pas de l'article 7, paragraphe 2, de ladite directive.

\*\*\*

## **b. Jurisprudence administrative**

### **- Conseil d'État, 3 juillet 2009, n° 317075**

[...]

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi ;

Considérant que la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas répondu au moyen du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE tiré de ce que, pour la détermination du montant du précompte effectivement supporté, la société Accor ne doit bénéficier d'un avoir fiscal pour les dividendes provenant d'un Etat membre de la Communauté européenne autre que la France qu'autant que ces distributions rempliraient les conditions posées par le droit interne à l'attribution d'un tel avoir fiscal ; que, par suite, le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE est recevable, contrairement à ce que soutient la société, et fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant qu'aux termes du I de l'article 158 bis du code général des impôts dans sa rédaction en vigueur pendant les années d'imposition en litige : Les personnes qui perçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué : a) par les sommes qu'elles reçoivent de la société ; b) par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor (...) ; qu'aux termes du I de l'article 216 du même code : Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères (...), touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci (...) ; qu'aux termes du 1 de l'article 223 sexies du même code dans sa rédaction en vigueur pendant ces années d'imposition : (...) lorsque les produits distribués par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal (...), cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au crédit d'impôt calculé dans les conditions prévues au I de l'article 158 bis. Le précompte est dû au titre des distributions ouvrant droit au crédit d'impôt prévu à l'article 158 bis quels qu'en soient les bénéficiaires. ; qu'aux termes du 2 de l'article 146 du même code dans sa rédaction en vigueur pendant ces années d'imposition : Lorsque les distributions auxquelles procède une société mère donnent lieu à l'application du précompte prévu à l'article 223 sexies, ce précompte est diminué, le cas échéant, du montant des crédits d'impôts qui sont attachés aux produits des participations (...) encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus (...) ;

Sur la compatibilité des dispositions relatives au précompte avec la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents :

Considérant que la société Accor soutient que les dispositions législatives relatives au précompte méconnaissent l'article 4 de cette directive ;

Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 1er de cette directive : Chaque Etat membre applique la présente directive : - aux distributions de bénéfices reçues par des sociétés de cet Etat et provenant de leurs filiales d'autres Etats membres, - aux distributions de bénéfices effectuées par des sociétés de cet Etat à des sociétés d'autres Etats membres dont elles sont les filiales. (...) ; qu'aux termes du 1 de l'article 4 de cette directive dans sa rédaction applicable pendant les années d'imposition en litige : Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'Etat de la société mère : - soit s'abstient d'imposer ces bénéfices, - soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices (...) ; qu'il résulte clairement des termes mêmes de l'article 1er de la directive que ses dispositions s'appliquent aux distributions de bénéfices reçues par une société mère située dans un Etat membre et provenant de ses filiales établies dans d'autres Etats membres de la Communauté européenne ; que la société Accor ne peut soutenir que les dispositions précitées relatives au précompte entreraient dans le champ d'application de cette directive et en méconnaîtraient l'article 4 dès lors que le précompte n'a ni pour objet ni pour effet d'imposer ces bénéfices mais est exigible seulement lors de la redistribution, par une société mère à ses actionnaires, de dividendes reçus de ses filiales situées dans un autre Etat membre ;

Sur la compatibilité des dispositions relatives au précompte avec les articles 43, 48, 56 et 58, du traité instituant

la Communauté européenne :

Considérant, d'une part, qu'aux termes du 1 de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne : (...) toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres (...) sont interdites ; qu'aux termes de l'article 58 du même traité : 1. L'article 56 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les Etats membres : a. 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 ; b. de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale (...) 3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 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 56 ; que la société Accor a soutenu que le mécanisme du précompte et de l'avoir fiscal était contraire aux dispositions précitées de ces articles, qui prohibent les restrictions à la libre circulation des capitaux ; que le tribunal administratif s'est fondé sur ce moyen pour ordonner la restitution du précompte ;

Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne : (...) les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un Etat membre. (...) ; qu'aux termes de l'article 48 du même traité : Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un Etat membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des Etats membres (...) ; que la société Accor a également soutenu devant le tribunal administratif que le mécanisme du précompte et de l'avoir fiscal méconnaissait les dispositions précitées de l'article 43, qui prohibe toute discrimination et toute entrave dans l'exercice de la liberté d'établissement, et de l'article 48 précité ; que compte tenu de la réponse apportée au moyen précédent, le tribunal ne s'est pas prononcé sur l'argumentation qui lui était soumise ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées de l'article 216 du code général des impôts que, sous réserve d'une quote-part de frais et charges, une société mère française n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés à raison des dividendes qu'elle reçoit de ses filiales, quelle qu'en soit la provenance ; qu'en application des dispositions de l'article 223 sexies du même code, lorsqu'elle redistribue ces dividendes à ses propres actionnaires, elle est tenue d'acquitter à ce titre un précompte, quelle que soit la provenance des dividendes qui lui ont été distribués et qu'elle a ainsi redistribués ; que le mécanisme du précompte pris en lui-même n'affecte pas les principes de la libre circulation des capitaux ou de la liberté d'établissement ; que, toutefois, le montant de l'avoir fiscal dont la société mère bénéficie au titre des dividendes distribués par une filiale établie en France en vertu des dispositions de l'article 158 bis du même code s'impute sur le montant de ce précompte en application du 2 de l'article 146 du même code alors que les dispositions de l'article 158 bis font obstacle à l'attribution à cette société mère d'un avoir fiscal au titre de dividendes en provenance de filiales implantées dans un autre Etat membre de la Communauté européenne et, par suite, à toute imputation sur le montant du précompte exigible lorsque cette société mère redistribue ces dividendes ;

Considérant que la réponse aux moyens de la société Accor tirés de l'incompatibilité du mécanisme du précompte avec la libre circulation des capitaux ou avec la liberté d'établissement dépend de la réponse à la question de savoir si les articles 56 et 43 du traité instituant la Communauté européenne doivent être interprétés en ce sens, en premier lieu, qu'ils s'opposent à un régime fiscal, ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie en France mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes ont pour origine une filiale établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, dès lors que ce régime n'ouvre pas droit, dans ce cas, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale, au motif qu'un tel régime porterait atteinte, en lui-même, pour cette société mère, aux principes de la libre circulation des capitaux ou de la liberté d'établissement et, en second lieu et en cas de réponse négative sur le premier point, qu'ils s'opposent néanmoins à un tel régime dès lors qu'il conviendrait de prendre en compte aussi la situation des actionnaires au motif que, compte tenu du paiement du précompte, le montant des dividendes perçus de ses filiales et redistribués par cette société mère à ses actionnaires est différent en fonction de la localisation de ces filiales, en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, de sorte que

ce régime présenterait un effet dissuasif pour les actionnaires d'investir dans cette société mère et, par suite, aurait pour effet d'affecter la collecte de capitaux par cette société et serait de nature à dissuader cette société d'allouer des capitaux à des filiales établies dans des Etats membres autres que la France ou de créer dans ces Etats de telles filiales ;

Sur l'existence d'un enrichissement sans cause de la société mère en cas de restitution du précompte :

Considérant que la société Accor a soutenu à l'appui de sa demande que la restitution du précompte à une société mère, dont elle est le redevable légal, aurait pour effet de placer celle-ci dans une situation équivalente à celle d'une société mère qui, ayant reçu un dividende de source française de même montant, assorti d'un avoir fiscal calculé conformément aux dispositions du I de l'article 158 bis du code général des impôts, aurait mis en réserve une fraction de ce dividende à hauteur du montant de ce précompte et, en vertu des dispositions du 2 de l'article 146 du même code, imputé une fraction de l'avoir fiscal disponible sur l'intégralité du précompte rendu exigible par la redistribution du reliquat de ce dividende ; que le **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** fait valoir en appel que la restitution du précompte à une société mère se traduirait par un enrichissement sans cause de celle-ci au motif que le versement du précompte porte seulement préjudice à ses actionnaires qui en supportent seuls la charge dès lors qu'il diminue le montant des dividendes qui leur sont effectivement redistribués et non à la société mère alors même qu'elle en est le redevable dès lors que le précompte ne constitue pour elle ni une charge fiscale ni une charge comptable ;

Considérant que les dispositions précitées du 2 de l'article 146 du code général des impôts permettent à une société mère, lorsque les redistributions auxquelles elle procède de dividendes reçus de filiales donnent lieu à l'application d'un précompte, de diminuer le montant de ce précompte du montant de l'avoir fiscal que lui ouvre la distribution des dividendes reçus de ces filiales ; qu'en revanche, en l'absence d'un avoir fiscal ouvert au titre d'un dividende versé par une filiale établie dans un pays de la Communauté européenne autre que la France et de nature à diminuer le montant exigible du précompte, le versement de ce précompte au titre de la redistribution de ce dividende à ses actionnaires par cette société mère, en s'imputant sur la masse des sommes distribuables, réduit d'autant le montant de la redistribution de ce dividende ;

Considérant que, et dès lors que les articles 56 et 43 du traité instituant la Communauté européenne seraient interprétés en ce sens qu'ils s'opposent au régime fiscal du précompte décrit ci-dessus et que, par suite, l'administration est, en principe, tenue de restituer les sommes perçues sur son fondement dans la mesure où elles l'ont été en méconnaissance du droit communautaire, la réponse au moyen de l'administration dépend de la réponse à une deuxième question, qui est celle de savoir si, dans un tel régime qui, en lui-même, ne se traduit pas par la répercussion d'une taxe sur un tiers par le redevable, le droit communautaire fait obstacle, en premier lieu, à ce que l'administration puisse s'opposer au remboursement des sommes payées par la société mère au motif que cette restitution entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause et, en second lieu et en cas de réponse négative, à ce que la circonstance que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-ci une charge comptable ou fiscale mais s'impute seulement sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires puisse être opposée pour ne pas ordonner la restitution à la société de cette somme ;

Sur l'application des principes communautaires d'équivalence et d'effectivité :

Considérant que la société Accor, en réponse au moyen du **MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE** tiré de ce que la restitution du précompte qui serait ordonnée doit tenir compte de l'impôt sur les sociétés effectivement acquitté à l'étranger au titre des bénéfices ayant donné lieu à la distribution correspondante, soutient que l'exigence d'une preuve du montant de l'impôt effectivement acquitté poserait des difficultés pratiques insurmontables et méconnaîtrait notamment les principes communautaires d'équivalence et d'effectivité ;

Considérant que le Conseil d'Etat est ainsi appelé, le cas échéant compte tenu d'une part de la réponse apportée aux deux questions ci-dessus et d'autre part de l'argumentation qui lui est soumise, à se prononcer sur l'application au litige de ces principes ;

Considérant que si, en l'absence de réglementation communautaire en matière de demandes de restitution du précompte, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque Etat membre de prévoir les conditions dans lesquelles ces demandes peuvent être exercées, ces conditions doivent toutefois respecter les principes d'équivalence et



d'effectivité ce qui implique qu'elles ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des réclamations semblables fondées sur des dispositions de droit interne ni aménagées de manière à rendre pratiquement impossible l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique communautaire ;

Considérant que la réponse au moyen de la société Accor dépend de la réponse à une troisième question, qui est celle de savoir si les principes communautaires d'équivalence et d'effectivité font obstacle à ce que la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes donnant lieu à redistribution par la société mère, que ces dividendes aient pour origine des sommes distribuées par ses filiales établies en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, soit subordonnée à la condition, sous réserve, le cas échéant, des stipulations de la convention bilatérale applicable entre la France et l'Etat membre où la filiale est établie, relatives à l'échange d'informations, que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par ses filiales installées dans les Etats membres de la Communauté européenne autres que la France, alors même que, pour les filiales installées en France, ces justificatifs, connus de l'administration, ne sont pas exigés ;

Considérant que ces questions sont déterminantes pour la solution du litige que le Conseil d'Etat doit trancher ; qu'elles posent une difficulté sérieuse ; qu'il y a lieu, par suite, d'en saisir la Cour de justice des Communautés européennes en application de l'article 234 du traité instituant la Communauté européenne et, jusqu'à ce que celle-ci se soit prononcée, de surseoir à statuer sur le recours du ministre formé contre le jugement du tribunal administratif de Versailles ;

Considérant, enfin, que le jugement de nombreuses instances ayant le même objet et présentées devant les tribunaux administratifs et les cours administratives d'appel est subordonné à la décision du Conseil d'Etat sur le litige concernant la société Accor ; que l'enjeu financier pour les sociétés ayant introduit ces instances est très important ; qu'en égard à ces circonstances et à l'intérêt qui s'attache pour une bonne administration de la justice à ce que le règlement de ces requêtes puisse intervenir dans un délai raisonnable, ces questions appellent une réponse exceptionnellement urgente ; **qu'il y a lieu de demander à la Cour de justice des Communautés européennes de faire usage de la procédure prévue à l'article 104 bis de son règlement de procédure ;**

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt du 20 mai 2008 de la cour administrative d'appel de Versailles est annulé.

Article 2 : Il est sursis à statuer sur le recours du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE présenté devant la cour administrative d'appel de Versailles jusqu'à ce que la Cour de justice des Communautés européennes se soit prononcée sur les questions suivantes :

I 1° Les articles 56 et 43 du traité instituant la Communauté européenne doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à un régime fiscal, ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes, qui :

a) permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie en France,

b) mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes ont pour origine une filiale établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, dès lors que ce régime n'ouvre pas droit, dans ce cas, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale, au motif qu'un tel régime porterait atteinte, en lui-même, pour cette société mère, aux principes de la libre circulation des capitaux ou de la liberté d'établissement '

2° En cas de réponse négative au premierment, ces articles doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent néanmoins à un tel régime dès lors qu'il conviendrait de prendre en compte aussi la situation des actionnaires au motif que, compte tenu du paiement du précompte, le montant des dividendes perçus de ses filiales et redistribués par cette société mère à ses actionnaires est différent en fonction de la localisation de ces filiales, en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, de sorte que ce régime présenterait un effet dissuasif pour les actionnaires d'investir dans cette société mère et, par suite, aurait pour effet d'affecter la collecte de capitaux par cette société et serait de nature à dissuader cette société d'allouer des capitaux à des filiales établies dans des Etats membres autres que la France ou de créer dans ces Etats de telles filiales '

II En cas de réponse affirmative au 1° ou au 2° du I et dès lors que les articles 56 et 43 du traité instituant la Communauté européenne seraient interprétés en ce sens qu'ils s'opposent au régime fiscal du précompte décrit ci-

dessus et que, par suite, l'administration est, en principe, tenue de restituer les sommes perçues sur son fondement dans la mesure où elles l'ont été en méconnaissance du droit communautaire, ce droit fait-il, dans un tel régime qui, en lui-même, ne se traduit pas par la répercussion d'une taxe sur un tiers par le redevable, obstacle :

a) à ce que l'administration puisse s'opposer au remboursement des sommes payées par la société mère au motif que cette restitution entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause,  
b) et, en cas de réponse négative, à ce que la circonstance que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-ci une charge comptable ou fiscale mais s'impute seulement sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires puisse être opposée pour ne pas ordonner la restitution à la société de cette somme '

III Compte tenu de la réponse apportée aux questions mentionnées au I et au II, les principes communautaires d'équivalence et d'effectivité font-ils obstacle à ce que la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes donnant lieu à redistribution par la société-mère, que ces dividendes aient pour origine des sommes distribuées par ses filiales établies en France ou dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, soit subordonnée à la condition, sous réserve, le cas échéant, des stipulations de la convention bilatérale applicable entre la France et l'Etat membre où la filiale est établie, relative à l'échange d'informations, que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par ses filiales installées dans les Etats membres de la Communauté européenne autres que la France, alors même que, pour les filiales installées en France, les justificatifs, connus de l'administration, ne sont pas exigés '

Article 3 : Il est demandé à la Cour de justice des Communautés européennes que ces questions, dont la réponse présente, pour les raisons indiquées dans les motifs de la présente décision, un caractère exceptionnellement urgent, soient examinées conformément à la procédure prévue à l'article 104 bis de son règlement de procédure.  
[...]

- **Conseil d'État, 10 décembre 2012, n<sup>os</sup> 317074 et 317075**

[...]

III - Sur la demande tendant à la restitution du précompte :

11. Considérant que le ministre soutient que l'article 1er du jugement attaqué doit être réformé en tant que, d'une part, il méconnaît l'étendue du quantum en litige et, d'autre part, il accorde à la société Rhodia une restitution de précompte en l'absence de justifications relatives, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales installées dans les Etats membres de la Communauté européenne autres que la France ;

12. Considérant que le règlement du litige conduit à examiner, successivement, si la société peut se prévaloir, sur le principe, d'un droit à la restitution du précompte, lequel est subordonné à l'incompatibilité du dispositif de l'avoir fiscal et du précompte avec le droit communautaire, puis, en cas de réponse positive, les principes applicables pour la détermination de ce droit et enfin le montant de son droit à restitution ;

A) Sur la compatibilité du dispositif de l'avoir fiscal et du précompte avec le droit communautaire :

13. Considérant qu'aux termes de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, repris à l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : " (...) les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un Etat membre(...) " ; qu'aux termes du 1 de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, repris à l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : " (...) toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les Etats membres (...) sont interdites " ; qu'ainsi qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, une législation nationale ayant vocation à s'appliquer aux seules participations permettant d'exercer une influence déterminante certaine sur les décisions d'une société et de déterminer les activités de celle-ci relève des stipulations du traité relatives à la liberté d'établissement ; qu'en revanche, des dispositions nationales qui trouvent à s'appliquer à des participations effectuées dans la seule intention de réaliser un placement financier sans intention d'influer sur la gestion et le contrôle de l'entreprise doivent être examinées exclusivement au regard de la liberté de circulation des capitaux ;

que, pour apprécier si une législation relève de l'une ou l'autre de ces libertés, il y a lieu de prendre en compte l'objet de la législation en cause ;

14. Considérant qu'ainsi que la Cour de justice de l'Union européenne l'a jugé dans son arrêt C-310/09 du 15 septembre 2011 statuant sur la question préjudicielle qui lui avait été soumise par la décision n° 317075 du Conseil d'Etat statuant au contentieux du 3 juillet 2009, la législation française sur l'avoir fiscal et le précompte était susceptible de s'appliquer non seulement aux sociétés percevant des dividendes sur la base d'une participation conférant une influence certaine sur les décisions de la filiale distributrice et permettant d'en déterminer les activités mais également à celles percevant des dividendes sur la base d'une participation minoritaire ne conférant pas une telle influence ; qu'il y a lieu, en conséquence, d'examiner la liberté invocable dans le litige au vu de la participation détenue par la société Rhodia dans le capital de ses filiales distributrices de dividendes ;

15. Considérant qu'il résulte de l'instruction et notamment des documents produits devant le Conseil d'Etat que, compte tenu de la participation détenue par la société Rhodia dans le capital de ses filiales distributrices établies en Allemagne, en Italie et en Espagne, qui lui confère une influence certaine sur les décisions de ces filiales distributrices et lui permet d'en déterminer les activités, la compatibilité de la législation sur l'avoir fiscal et le précompte doit, dans le présent litige, être examinée au seul regard de la liberté d'établissement ;

16. Considérant que, par l'arrêt précité du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne relatif à la liberté d'établissement s'opposait à la législation d'un Etat membre, telle que la législation française, ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes et qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet Etat membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre Etat membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale ;

17. Considérant que, par suite, les dispositions régissant l'avoir fiscal et le précompte alors en vigueur, en tant qu'elles n'avaient pas autorisé une société mère française à imputer, sur le précompte dont elle était redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales établies dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, un crédit d'impôt ouvert sur le Trésor public français à raison de l'impôt effectivement acquitté par les filiales au titre des bénéfices réalisés et qu'elles ont distribués, méconnaissaient la liberté d'établissement garantie par le traité ; que, dès lors, une telle société est, sur le principe, fondée à se prévaloir d'un droit à la restitution du précompte calculée de telle sorte que ces dispositions soient neutres au regard de cette liberté ; qu'une atteinte à cette liberté existe lorsque les sommes versées par la société au titre du précompte sont supérieures à celles qu'elle aurait dû verser si un tel crédit d'impôt lui avait été octroyé ; qu'il y est remédié par la restitution des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de la société mère établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres Etats membres, lorsque ces dividendes ont donné lieu à redistribution par cette société mère ;

18. Considérant que, par suite, et alors même que le tribunal administratif, qui ne disposait pas des éléments d'appréciation utiles, s'est fondé sur la liberté de circulation des capitaux, la société Rhodia pouvait prétendre à la restitution du précompte en raison de l'incompatibilité de la législation française avec le droit communautaire ;

B) Sur les règles applicables :

En ce qui concerne les conditions d'attribution d'un crédit d'impôt :

19. Considérant que, pour la détermination du montant du précompte effectivement supporté, la société Rhodia ne peut bénéficier d'un crédit d'impôt au titre de dividendes provenant d'un autre Etat membre de la Communauté européenne qu'autant que ces distributions rempliraient les conditions posées par le droit interne à l'attribution d'un avoir fiscal ;

20. Considérant qu'il résulte des dispositions des articles 158 bis et 158 ter du code général des impôts, alors en vigueur et relatives à l'avoir fiscal, que celui-ci était exclusivement attaché aux produits distribués par une société

à ses associés à titre de dividendes, en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale de ses actionnaires ou porteurs de parts, dans les conditions prévues par la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales ; que l'octroi d'un crédit d'impôt est ainsi subordonné à la condition que les produits distribués par la filiale établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne aient le caractère de dividendes alloués en vertu d'une décision régulière des organes compétents de cette société ;

21. Considérant que le ministre ne conteste pas que les dividendes versés à la société Rhodia par ses filiales implantées en Allemagne, en Italie et en Espagne satisfont aux conditions auxquelles l'attribution de l'avoir fiscal était subordonnée en droit interne ; que la société peut donc prétendre à l'octroi d'un crédit d'impôt ;

En ce qui concerne les effets de la déclaration de précompte :

22. Considérant que la société Rhodia, qui demande une restitution du précompte spontanément versé, soutient que, conformément au principe d'équivalence retenu par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, elle doit pouvoir utiliser les avoirs fiscaux attachés aux revenus de participation perçus au cours des cinq derniers exercices précédant l'exigibilité du précompte dès lors que l'imputation fiscale de ces postes de résultats aurait permis l'utilisation des avoirs fiscaux pour acquitter le précompte exigible quelle que soit l'origine comptable des sommes qu'elle a redistribuées ; qu'elle soutient également que la ventilation et l'imputation qu'elle a effectuées en application d'un régime fiscal français incompatible avec le droit communautaire ne peuvent lui être opposées dès lors qu'elle aurait nécessairement procédé à des imputations différentes si les revenus issus de filiales établies dans un Etat membre de la Communauté européenne autre que la France avaient été assortis d'un avoir fiscal ; qu'elle fait, en outre, valoir que les indications portées sur la déclaration de précompte ne sauraient être constitutives d'une décision de gestion qui puisse lui être opposable et que de même elle ne peut se voir opposer le millésime des dividendes déclarés distribués dès lors que seraient alors méconnus le principe d'égalité, le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ainsi que les stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article premier du premier protocole additionnel à cette convention ; que le ministre expose que cette demande de nouvelle liquidation du précompte ne peut être accueillie, qu'elle correspond à des conclusions de nature indemnitaire qui sont irrecevables et qu'il y a lieu d'opposer à la société la déclaration de précompte qu'elle a souscrite en sa qualité de redevable ;

23. Considérant, d'une part, que les dispositions régissant l'avoir fiscal et le précompte ont pour objet, compte tenu de l'objectif de neutralité fiscale du régime des sociétés mères, de permettre à de telles sociétés d'imputer les avoirs fiscaux attachés aux dividendes reçus de leurs filiales sur le précompte dont elles sont redevables lorsqu'elles redistribuent ces derniers dans un délai de cinq ans ; que ces dispositions ne sauraient, en revanche, être regardées, compte tenu de l'objectif mentionné ci-dessus, comme ayant pour objet ou pour effet d'autoriser les sociétés mères à imputer tout autre crédit d'impôt attaché aux produits de participation qu'elles ont perçus depuis cinq ans, mais qu'elles n'ont pas redistribués, sur le précompte dû ; qu'ainsi, la société Rhodia ne saurait obtenir de restitution excédant le montant du précompte mobilier qu'elle a versé au titre de l'exercice 2001 à l'occasion de la redistribution effective des dividendes perçus de ses filiales implantées dans un autre Etat membre de la Communauté européenne, ni se prévaloir de ce qu'elle disposerait d'une créance sur le Trésor public à raison de dividendes qu'elle aurait perçus de source étrangère, indépendamment de cette redistribution ;

24. Considérant, d'autre part, que la déclaration de précompte souscrite par une société en sa qualité de redevable précise, pour la redistribution des dividendes, les montants des distributions reçues notamment de ses filiales établies hors de France au titre de l'un ou de plusieurs des cinq exercices précédant cette déclaration ; que, si elle mentionne des sommes globales pour chacun de ces exercices, une telle déclaration révèle nécessairement le rattachement effectif de cette redistribution à des distributions par filiale, effectuées et perçues au titre de ces exercices ; que par suite, eu égard aux principes rappelés par la Cour de justice de l'Union européenne et mentionnés aux points 16 et 17 de la présente décision, et sans que la société puisse soutenir qu'il est ainsi porté atteinte au principe d'égalité, au traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ainsi qu'aux stipulations combinées de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de l'article premier du premier protocole additionnel à cette convention, la société ne peut demander le bénéfice d'un crédit d'impôt qu'à raison de ces distributions ;

25. Considérant que, dès lors et sans qu'il soit besoin, en tout état de cause, d'examiner la fin de non-recevoir que le ministre oppose à la demande de la société au motif qu'elle correspondrait à des conclusions de nature

indemnitaire, la société n'est pas fondée à soutenir que la déclaration de précompte qu'elle a souscrite ne lui serait pas opposable ;

En ce qui concerne la prise en compte de l'impôt acquitté par les sous-filiales :

26. Considérant que la société Rhodia soutient que les principes d'équivalence et d'effectivité imposent de prendre en compte l'impôt acquitté par les sous-filiales lorsque le dividende redistribué à la société mère par la filiale établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne et correspondant aux dividendes que ses propres filiales lui ont versés n'a pas été imposé au niveau de cette filiale en application du régime des sociétés mères ;

27. Considérant que, lorsqu'une filiale établie en France perçoit un dividende que lui verse sa propre filiale à raison de résultats ayant supporté l'impôt sur les sociétés au taux normal et qui, en application du régime des sociétés mères, ne supporte pas une telle imposition, un avoir fiscal est attaché au dividende reçu par cette filiale ; que lorsque celle-ci redistribue à sa société mère française ce dividende, elle doit alors acquitter un précompte mobilier, sur lequel s'impute l'avoir fiscal d'un même montant ; que, dans un tel cas, exception faite de la quote-part de frais et charges, la société mère reçoit un dividende équivalent à celui qu'a versé la sous-filiale et auquel est attaché un avoir fiscal de même montant, de sorte que ce dividende ne fait pas l'objet d'une double imposition économique ;

28. Considérant que, lorsque la filiale établie dans un autre Etat membre bénéficie d'un crédit d'impôt équivalent à l'avoir fiscal au titre du dividende reçu de sa propre filiale et que ce crédit d'impôt est récupéré en application de conventions bilatérales par la société mère française, celle-ci reçoit un montant équivalent à celui du dividende versé par la sous-filiale et à ce crédit d'impôt ; que, dans un tel cas, elle est placée, au regard de la double imposition économique des dividendes, dans une situation équivalente à celle d'une société mère percevant des dividendes de source française ; qu'en revanche, si un tel crédit d'impôt dans l'autre Etat membre n'existe pas ou n'est pas récupérable, la société mère française ne reçoit que le montant du dividende versé par la sous-filiale ; que, dans ce cas, la méconnaissance de la liberté d'établissement dont la société Rhodia se prévaut ne provient pas de la législation française mais du fait que la législation de l'Etat membre de résidence de la filiale distributrice ne comporte pas de dispositif permettant d'éliminer cette double imposition économique ; que, dans cette dernière hypothèse, la société n'est pas fondée à demander le bénéfice d'un crédit d'impôt venant s'imputer sur le précompte qu'elle a dû acquitter ; que, si elle se prévaut de l'arrêt C-35/11 du 13 novembre 2012 de la Cour de justice de l'Union européenne, selon lequel les réponses apportées par la Cour aux deuxième et quatrième questions posées dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt C-446/04 du 12 décembre 2006 valent également lorsque l'impôt sur les sociétés étranger que les bénéficiaires sous-jacents aux dividendes distribués ont subi n'a pas été ou n'a pas été entièrement acquitté par la société non résidente versant ces dividendes à la société résidente, mais l'a été par une société résidant dans un Etat membre, filiale directe ou indirecte de la première société, cet arrêt est relatif au régime alors applicable au Royaume-Uni, lequel, eu égard à ses spécificités rappelées notamment par la Cour aux points 5 à 19 et 75 à 79 de son arrêt, ne saurait être comparé au régime français de l'avoir fiscal et du précompte ; que, dès lors, si, par cet arrêt, la Cour a jugé qu'il y avait lieu, pour l'application d'un régime tel que celui applicable au Royaume-Uni, de prendre en compte l'imposition des sous-filiales non résidentes en l'absence d'imposition de la filiale distributrice non résidente, une telle règle ne peut utilement être opposée pour la détermination du crédit d'impôt susceptible d'être ouvert au titre de la législation française en litige ;

29. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que, dans le cas où un dividende redistribué à une société mère française par l'une de ses filiales établie dans un autre Etat membre n'a pas été imposé au niveau de cette dernière société, l'impôt acquitté par la sous-filiale n'a pas à être pris en compte pour la détermination du précompte mobilier à restituer à la société mère ;

En ce qui concerne le montant du précompte susceptible d'être restitué et l'imputation des versements faits par l'administration aux non-résidents :

30. Considérant, d'une part, qu'ainsi que le précise notamment le point 7 de la présente décision, la société Rhodia a demandé la restitution du précompte qu'elle a spontanément versé au motif que les dispositions législatives régissant l'avoir fiscal et le précompte ne l'autorisaient pas à imputer, sur le précompte dont elle était redevable, un crédit d'impôt ouvert sur le Trésor public français à raison de l'impôt effectivement supporté par les bénéficiaires réalisés par ses filiales établies dans les autres Etats membres de la Communauté européenne ; que, par suite et ainsi que le soutient le ministre, le montant du précompte susceptible d'être restitué ne saurait excéder celui versé

par cette société au titre de la redistribution des dividendes qu'elle a perçus de filiales établies dans d'autres Etats membres de la Communauté européenne ;

31. Considérant, d'autre part, que le ministre soutient que la société Rhodia ne peut obtenir la restitution du précompte qui a déjà été remboursé à ses actionnaires résidant dans un Etat autre que la France ; qu'il fait valoir que ce remboursement était généralement prévu par les conventions fiscales et qu'il a été généralisé par tolérance administrative à tous les pays liés à la France par une telle convention, même lorsque celle-ci ne le prévoyait pas ;

32. Considérant que, par l'arrêt précité du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que le droit de l'Union européenne s'oppose à ce que, lorsqu'un régime fiscal national tel que celui en litige ne se traduit pas en lui-même par la répercussion sur un tiers de la taxe indûment acquittée par le redevable de celle-ci, un Etat membre refuse le remboursement des sommes payées par la société mère, au motif soit que ce remboursement entraînerait pour celle-ci un enrichissement sans cause, soit que la somme acquittée par la société mère ne constitue pas pour celle-ci une charge comptable ou fiscale, mais s'impute sur la masse des sommes susceptibles d'être redistribuées à ses actionnaires ;

33. Considérant que si des actionnaires de la société mère résidant dans un Etat autre que la France ont bénéficié de restitutions au titre du précompte mobilier que celle-ci a acquitté, que ce soit en application de conventions bilatérales ou par mesure administrative de tempérament, cette circonstance est sans influence sur le droit de la société Rhodia à demander la restitution, à hauteur du crédit d'impôt dont elle a été irrégulièrement privée, du précompte dont elle était redevable lors de la redistribution des dividendes que lui ont versés ses filiales établies dans d'autres Etats membres ; que seule cette restitution permet de remédier au niveau de son patrimoine, lequel est distinct de celui de ses actionnaires, à l'impossibilité d'imputer sur ce précompte un crédit d'impôt ; que, par suite, le montant du précompte susceptible d'être restitué ne saurait être réduit à concurrence des sommes que l'administration a restituées aux actionnaires résidant dans un Etat autre que la France au titre de ce précompte ; que, dès lors, il n'y a pas lieu d'examiner les conclusions du ministre, qui sont sans objet, tendant à ce que le Conseil d'Etat ordonne une expertise afin que soit déterminée la proportion de ces actionnaires dans l'actionnariat de la société Rhodia ;

C) Sur le montant du droit à restitution :

En ce qui concerne le régime de preuve :

34. Considérant, en premier lieu, que, par l'arrêt précité du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que les principes d'équivalence et d'effectivité ne font pas obstacle à ce que la restitution à une société mère des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de celle-ci établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres Etats membres, donnant lieu à redistribution par cette société mère, soit subordonnée à la condition que le redevable apporte les éléments qu'il est le seul à détenir et relatifs, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales installées dans les autres Etats membres, alors même que, à l'égard des filiales installées en France, ces mêmes éléments, connus de l'administration, ne sont pas exigés ; que la Cour a précisé que la production de ces éléments ne peut cependant être requise que sous réserve qu'il ne se révèle pas pratiquement impossible ou excessivement difficile d'apporter la preuve du paiement de l'impôt par les filiales établies dans les autres Etats membres, eu égard notamment aux dispositions de la législation de ces Etats se rapportant à la prévention de la double imposition et à l'enregistrement de l'impôt sur les sociétés devant être acquitté ainsi qu'à la conservation des documents administratifs ; que la Cour indique qu'il appartient à la juridiction nationale de vérifier si ces conditions sont satisfaites ;

35. Considérant, d'une part, qu'il appartient à une société ayant présenté une réclamation tendant à la restitution du précompte de disposer de tous les éléments de nature à justifier le bien fondé de sa demande pendant toute la durée de la procédure ; que l'expiration du délai légal de conservation de tels documents ne peut la dispenser de cette obligation ; qu'il en va notamment ainsi pour la conservation des documents fiscaux dans les pays concernés par cette demande ;

36. Considérant, d'autre part, que le caractère pratiquement impossible ou excessivement difficile de la preuve du

paiement de l'impôt par les filiales établies dans les autres Etats membres s'apprécie pour chaque dividende en litige et, le cas échéant, en fonction de circonstances exceptionnelles invoquées par le redevable, de nature à justifier l'impossibilité matérielle de produire les éléments requis ;

37. Considérant, en deuxième lieu, que lorsque le redevable produit des éléments ou se prévaut de l'impossibilité matérielle de les produire, il appartient à l'administration d'apporter des éléments en sens contraire ; qu'il revient alors au juge de l'impôt de se déterminer au vu de l'instruction et d'apprécier, compte tenu de l'argumentation des parties, si, pour le dividende en litige, le redevable justifie de sa demande en restitution ;

38. Considérant, en troisième lieu et au demeurant, qu'aux termes de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales : " Lorsque, ayant donné son accord à la rectification ou s'étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son caractère exagéré. / Il en est de même lorsqu'une imposition a été établie d'après les bases indiquées dans la déclaration souscrite par un contribuable ou d'après le contenu d'un acte présenté par lui à la formalité de l'enregistrement " ; qu'il résulte de ces dispositions qu'il appartient à un contribuable qui présente une réclamation dirigée contre une imposition établie d'après les bases indiquées dans la déclaration qu'il a souscrite de démontrer le caractère exagéré des impositions qu'il conteste pour en obtenir la décharge ou la réduction ;

39. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Rhodia n'est pas fondée à soutenir que la demande de production d'éléments relatifs, pour chaque dividende en litige, notamment au taux d'imposition effectivement appliqué et au montant de l'impôt effectivement acquitté à raison des bénéfices réalisés par les filiales installées dans les autres Etats membres méconnaîtrait le principe d'effectivité et serait ainsi contraire aux règles relatives aux délais de conservation des documents prévus par la législation de ces Etats ; qu'elle n'est pas davantage fondée à prétendre, alors qu'il lui appartient, comme il a été dit, de conserver pendant toute la durée de la procédure tous les documents de nature à justifier le bien fondé de sa demande, qu'une telle exigence méconnaîtrait les stipulations de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et de son premier protocole additionnel ; qu'au demeurant, la société, qui a présenté sa réclamation le 3 juillet 2003 a produit, après la séance d'instruction du 12 avril 2012 organisée par la huitième sous-section, des documents venant au soutien de sa demande en restitution du précompte payé en 2001 à l'occasion de la redistribution des dividendes que ses filiales lui ont distribués en 2000 ;

En ce qui concerne le mode de calcul du crédit d'impôt permettant de déterminer le montant du précompte à restituer :

40. Considérant, en premier lieu, que la société Rhodia soutient, à titre principal, que le montant de la restitution à une société mère des sommes de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par les filiales de celle-ci établies en France et à ceux distribués par les filiales de cette société établies dans d'autres Etats membres de la Communauté européenne est nécessairement égal à la moitié du montant d'un dividende redistribué ; qu'elle fait valoir que les dividendes reçus de ses trois filiales établies en Allemagne, en Italie et en Espagne auraient dû lui ouvrir droit à un crédit d'impôt, d'un même montant que l'avoir fiscal, lequel est égal à 50 % des sommes versées en application de l'article 158 bis du code général des impôts, et que ce crédit d'impôt aurait dû pouvoir s'imputer sur le précompte en vertu de l'article 145 du même code ;

41. Considérant, toutefois, qu'ainsi que, par l'arrêt précité du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne l'a jugé, si un Etat membre devait attribuer aux bénéficiaires de dividendes provenant d'une société établie dans un autre Etat membre un crédit d'impôt représentant invariablement la moitié du montant de ces dividendes, ainsi que le demande la société Rhodia, cela reviendrait à accorder à ces dividendes un traitement plus favorable que celui dont bénéficient les dividendes provenant du premier Etat membre, lorsque le taux d'imposition auquel la société distributrice de ces dividendes était assujettie dans son Etat d'établissement est inférieur au taux d'imposition appliqué dans le premier Etat membre ; que, dès lors, le moyen soulevé, à titre principal, par la société Rhodia ne peut qu'être écarté ;

42. Considérant, en deuxième lieu, que la société Rhodia soutient, à titre subsidiaire, que le montant du crédit d'impôt devant s'imputer sur le précompte doit être déterminé en prenant en compte les taux effectifs d'imposition et non les montants d'impôt effectivement acquittés à raison des bénéfices réalisés par les filiales distributrices ; qu'il résulte toutefois de ce qui vient d'être dit que, ainsi que la Cour de justice de l'Union européenne le précise

dans cet arrêt, un Etat membre doit pouvoir être en mesure de déterminer le montant de l'impôt sur les sociétés acquitté dans l'Etat d'établissement de la société distributrice et devant faire l'objet du crédit d'impôt à accorder à la société mère bénéficiaire ; que, par suite, pour apprécier le droit à restitution du précompte, il n'est pas suffisant d'apporter la preuve que la société distributrice a été imposée, dans l'Etat membre où elle est établie, sur les bénéfices sous-jacents aux dividendes distribués ; que ce droit s'apprécie au regard des informations relatives à la nature et au taux de l'impôt ayant effectivement frappé ces bénéfices ;

43. Considérant que le crédit d'impôt ne saurait être supérieur au montant de l'impôt effectivement acquitté dans l'Etat d'établissement de la filiale ; qu'en effet, une restitution indépendante de l'impôt effectivement versé pourrait conduire non à la suppression d'une double imposition mais, le cas échéant, à une absence de toute imposition ; qu'ainsi, une société mère, redevable du précompte au titre d'un dividende versé par une filiale établie dans un autre Etat membre ne peut légitimement espérer le bénéfice d'un crédit d'impôt supérieur au montant de l'impôt effectif versé par cette filiale sur les résultats qui ont fait l'objet d'une distribution ; que, dès lors, la société Rhodia n'est pas fondée à demander, à titre subsidiaire, que le montant du droit à restitution du précompte ne soit pas déterminé en fonction de l'impôt effectivement versé à raison des bénéfices réalisés par la filiale dans l'Etat membre où elle est établie ;

44. Considérant, en troisième lieu, qu'il résulte des termes mêmes de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne que, lorsque les bénéfices sous-jacents aux dividendes versés par la filiale établie dans un autre Etat membre sont soumis, dans l'Etat de la société distributrice, à un impôt supérieur à l'impôt prélevé par l'Etat membre de la société bénéficiaire, ce dernier n'est contraint d'accorder un crédit d'impôt que dans la limite du montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société bénéficiaire et n'est pas tenu de rembourser la différence, c'est-à-dire le montant acquitté dans l'Etat de la société distributrice qui excède le montant de l'impôt dû dans l'Etat membre de la société bénéficiaire ; que, par suite et ainsi que le soutient le ministre, lorsqu'une société distributrice a supporté dans l'Etat membre un impôt effectif à un taux supérieur au taux normal de l'impôt français, soit 33,33 %, le montant du crédit d'impôt auquel elle peut prétendre doit être limité au tiers des dividendes qu'elle a reçus et redistribués ;

45. Considérant, en quatrième lieu, que lorsque les bénéfices sous-jacents aux dividendes versés par la filiale établie dans un autre Etat membre sont soumis, dans l'Etat de la société distributrice, à un impôt établi au vu d'un taux inférieur au taux normal de l'impôt sur les sociétés en France, soit 33,33 %, le crédit d'impôt venant s'imputer sur le précompte acquitté en France lors de la redistribution de ces dividendes doit être déterminé afin de rétablir une situation équivalente au regard de la double imposition économique des dividendes selon que ceux-ci ont pour origine une filiale établie en France ou une filiale établie dans un autre Etat membre de la Communauté européenne ; qu'il résulte de l'arrêt précité du 15 septembre 2011 que le droit communautaire n'impose pas à la France de favoriser les contribuables ayant investi dans des sociétés établies dans un autre Etat de la Communauté européenne par rapport à ceux ayant investi dans des sociétés établies en France ; qu'ainsi que le ministre le soutient sans être contredit, lorsque la filiale établie en France distribue des dividendes qui ne sont pas soumis au taux normal de l'impôt sur les sociétés, elle doit acquitter un précompte mobilier ; que le montant du précompte versé à raison de la distribution de ses résultats par une telle filiale, en application du 1 de l'article 223 sexies du même code dans sa rédaction en vigueur pendant l'année d'imposition en litige, correspond à l'écart entre l'impôt effectivement acquitté sur ces résultats et celui dont aurait résulté l'application de ce taux normal ;

46. Considérant que si, ainsi qu'il est précisé au point 17 de la présente décision, la société Rhodia est, sur le principe, fondée à se prévaloir d'un droit à la restitution du précompte à hauteur de l'octroi d'un crédit d'impôt de nature à garantir l'application d'un même régime fiscal aux dividendes distribués par ses filiales et qu'elle a redistribués, selon qu'elles sont établies en France ou dans d'autres Etats membres, une restitution du précompte qui ne tiendrait pas compte de cet écart conduirait à favoriser les dividendes de source étrangère par rapport aux dividendes de source française au regard de la double imposition économique des dividendes ; que, dès lors, le ministre est fondé à soutenir que le crédit d'impôt devant être pris en compte pour la restitution du précompte acquitté à raison de bénéfices sous-jacents aux dividendes versés par la filiale établie dans un Etat membre autre que la France et qui ont été soumis, dans l'Etat de la société distributrice, à un impôt à un taux inférieur au taux de 33,33% ne saurait inclure le montant correspondant à l'écart entre l'impôt effectivement acquitté sur ces résultats et celui dont aurait résulté l'application de ce taux normal ;

D) Sur le montant du précompte à restituer à la société Rhodia :



47. Considérant que, par l'article 1er du jugement du 21 décembre 2006, le tribunal administratif de Versailles a fait droit à la demande de la société Rhodia en lui accordant la restitution, au titre de l'année 2001, de la somme de 13 759 427 euros, correspondant au versement effectué au titre du précompte mobilier ; que le ministre soutient que cette restitution est excessive à hauteur des montants correspondant à la redistribution de dividendes pour lesquels la société Rhodia ne justifie pas d'un rattachement à un impôt effectivement versé dans leur Etat membre de provenance et, en particulier, qu'elle ne peut se prévaloir d'impositions qui ne sont pas rattachables aux sommes figurant sur les procès-verbaux d'assemblée générale des filiales distributrices ;

48. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction qu'ainsi que le ministre le soutient et en justifie devant le Conseil d'Etat, la société Rhodia a bénéficié en 2004 d'une restitution de précompte d'un montant de 505 770 euros ; que, par l'article 1er du jugement attaqué en date du 21 décembre 2006, le tribunal administratif n'a pas porté ce montant en déduction du précompte versé en 2001, dont la société Rhodia demandait la restitution ; que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que cette somme doit, à due concurrence, être prise en compte pour la détermination du précompte à restituer ;

49. Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'instruction, notamment des documents versés au dossier à la suite de la séance d'instruction en date du 12 avril 2012, que la société Rhodia soutient que la fraction du précompte relatif aux redistributions de dividendes reçus de filiales établies dans des Etats membres de la Communauté européenne autres que la France et ayant donné lieu à imputation fiscale au titre de la déclaration de précompte en litige est de 10 251 644 euros en 2001, dont 6 561 581 euros au titre de sa filiale allemande Rhodia Deutschland, 2 289 247 euros au titre de sa filiale espagnole Rhodia Iberia et 1 400 816 euros au titre de sa filiale italienne Rhodia Italia ;

50. Considérant, d'une part, que la société Rhodia n'a produit aucune pièce de nature à établir que sa filiale Rhodia Italia aurait acquitté un impôt au titre des dividendes qu'elle lui a versés ; qu'ainsi qu'il a été dit aux points 26 à 29 de la présente décision, la circonstance que les propres filiales de cette société italienne ont acquitté un impôt effectif dans leur Etat membre d'établissement est sans influence sur le calcul de la restitution demandée ; que, par suite, elle n'est pas fondée à demander, à ce titre et à due concurrence, la restitution du précompte qu'elle a acquitté ; qu'en revanche, elle justifie, sans être utilement contredite, que les dividendes reçus de sa filiale espagnole et qu'elle a redistribués, s'élevant à 6 867 742 euros, sont issus de sommes qui ont supporté une imposition effective à un taux d'au moins 33,33 % et au moins égale à 2 289 247 euros, somme correspondant au tiers du montant des dividendes reçus de cette filiale ; que la société est ainsi fondée à demander la restitution d'un précompte à hauteur du crédit d'impôt dont la législation française ne permettait pas l'octroi et correspondant au tiers du montant de ces dividendes, soit la somme de 2 289 247 euros ;

51. Considérant, d'autre part, que la société Rhodia justifie avoir reçu de sa filiale allemande Rhodia Deutschland un dividende de 19 684 742 euros, dont la redistribution a donné lieu au versement du précompte mobilier à raison du tiers de cette somme, soit 6 561 581 euros ; que le ministre soutient sans être utilement contredit que ce dividende est exclusivement issu des résultats de cette filiale au titre de l'exercice clos au 31 décembre 1999 ; que, pour cet exercice, l'impôt effectivement acquitté est de 8 227 874 euros, correspondant à 28,77% du résultat avant impôt de 28 596 079 euros, soit un résultat net de 20 368 205 euros ; qu'ainsi, ce dividende doit être regardé comme provenant exclusivement de la distribution de 97% du résultat de l'exercice clos en 1999, correspondant au rapport de 19 684 742 euros et de 20 368 205 euros ; que, pour cet exercice, l'impôt effectivement acquitté a été déterminé par l'application d'un taux de 28,77%, soit un écart de 4,56% avec le taux normal de l'impôt sur les sociétés en France de 33,33% ; que le produit du résultat avant impôt de 28 596 079 euros et de cet écart de taux d'imposition de 4,56% est de 1 304 152 euros ; que, compte tenu du taux de distribution de 97% mentionné plus haut et ainsi qu'il a été dit au point 46 de la présente décision, dès lors qu'une filiale établie en France en situation équivalente au regard de la double imposition économique des dividendes aurait acquitté, lors de la distribution de ces sommes, un précompte d'un montant de 1 260 391 euros, correspondant à 97% de la somme de 1 304 152 euros, le crédit d'impôt ouvrant droit à la restitution du précompte ne saurait inclure la somme de 1 260 391 euros ; que, par suite, la restitution du précompte mobilier versé à raison du dividende en litige, soit 6 561 581 euros ainsi qu'il a été dit plus haut, ne saurait excéder 5 301 190 euros, correspondant à l'écart entre la somme de 6 561 581 euros et celle de 1 260 391 euros ;

52. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Rhodia est fondée à demander dans le présent litige l'attribution d'un crédit d'impôt dont la législation française ne permettait pas l'octroi dans la seule mesure de la somme globale de 7 590 437 euros, correspondant au total des montants mentionnés aux points 50 et 51 de la

présente décision ; que, par suite, le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a ordonné la restitution de la somme de 13 759 427 euros et demander, dans cette mesure, la réformation du jugement attaqué ; que, pour déterminer le montant du précompte à remettre à la charge de la société, il y a lieu de déduire de la somme de 7 590 437 euros la somme de 505 770 euros mentionnée au point 48 de la présente décision et déjà restituée ; qu'il en résulte que le montant du crédit d'impôt, auquel la société a droit après la prise en compte de cette restitution, s'élève à 7 084 667 euros ; que, dès lors, il y a lieu de remettre à la charge de la société Rhodia au titre de l'année 2001 la somme de 6 674 760 euros, résultant de la différence entre 13 759 427 euros et 7 084 667 euros ; qu'il appartiendra à l'administration, pour l'exécution de la présente décision, de tenir compte de ce que la société Rhodia a cédé sa créance à la Société Générale par un acte en date du 1er février 2006, notifié à l'administration le 2 février 2006 ;

[...]

- **Conseil d'État, 8ème et 3ème chambres réunies, 6 février 2019, n° 426251**

[...]

4. La société Rio Tinto France soutient que les dispositions combinées des articles 223 sexies et 1679 ter précités méconnaissent le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en ce que, en méconnaissance de la compétence que le législateur tire de l'article 34 de la Constitution, elles ne déterminent pas les modalités de recouvrement du précompte mobilier.

5. La méconnaissance par le législateur de sa propre compétence ne peut être invoquée à l'appui d'une question prioritaire de constitutionnalité que dans le cas où cette méconnaissance affecte par elle-même un droit ou une liberté que la Constitution garantit.

6. Aux termes de l'article 34 de la Constitution : " La loi fixe les règles concernant (...) l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures (...) ". Il s'ensuit que, lorsqu'il définit une imposition, le législateur doit déterminer ses modalités de recouvrement, lesquelles comprennent les règles régissant le contrôle, le recouvrement, le contentieux, les garanties et les sanctions applicables à cette imposition.

7. La méconnaissance, par le législateur, de l'étendue de sa compétence dans la détermination des modalités de recouvrement d'une imposition affecte par elle-même le droit à un recours effectif garanti par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen de 1789.

8. Toutefois, selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, statuant au contentieux, le précompte mobilier institué par l'article 223 sexies précité constituait un impôt direct, distinct de l'impôt sur les sociétés. Il résulte de l'article 1679 ter du code général des impôts que cet impôt était recouvré par voie de versement spontané par les redevables, auxquels il incombait d'en calculer le montant, dans le mois suivant la mise en paiement des revenus distribués dont le versement constituait son fait générateur et qu'à défaut de paiement à la date d'exigibilité, le recouvrement s'effectuait par application des dispositions de droit commun du titre IV du livre des procédures fiscales et, notamment, par la voie d'un avis de mise en recouvrement en application de l'article L. 256 de ce livre, dans sa rédaction alors en vigueur, sous les sûretés et privilèges prévus aux articles 1920 et 1929 ter et suivants du code général des impôts. Les règles relatives au pouvoir de contrôle et de rectification de l'administration étaient définies par les dispositions de droit commun du titre II du livre des procédures fiscales, par son article L. 80 pour ce qui concerne le droit à compensation, ainsi que par son article L. 169, rendu expressément applicable au précompte mobilier par renvoi de l'article L. 169 A, pour ce qui concerne le délai de reprise. Les règles relatives aux sanctions étaient définies par l'article 1679 ter, lequel renvoyait à cette fin aux dispositions applicables à la retenue à la source sur les produits d'obligations codifiée à l'article 119 bis du code général des impôts. Enfin, le contentieux du précompte mobilier était régi par le livre des procédures fiscales, dont l'article L. 204 déterminait expressément les règles applicables s'agissant du droit à compensation, et relevait, conformément à l'article L. 199 de ce livre, s'agissant d'un impôt direct, de la compétence de la juridiction administrative.

9. Il résulte de ce qui précède que, contrairement à ce que soutient la société Rio Tinto France, la loi définissait sans ambiguïté et avec suffisamment de précision les modalités de recouvrement du précompte mobilier, au sens rappelé au point 6 ci-dessus.

10. Ainsi la question soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas un caractère sérieux. Par suite, il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité invoquée. [...]

[...]

Sur l'interprétation des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts :

6. Dans sa rédaction applicable tant au 1<sup>er</sup> novembre 1995 qu'au 21 mars 2001, l'article 158 bis du code général des impôts prévoit que les personnes qui reçoivent des dividendes distribués par des sociétés françaises disposent à ce titre d'un revenu constitué par les sommes qu'elles reçoivent de la société et par un avoir fiscal représenté par un crédit ouvert sur le Trésor. L'article 216 du même code prévoit par ailleurs que " Les produits nets des participations, ouvrant droit à l'application du régime des sociétés mères et visées à l'article 145, touchés au cours d'un exercice par une société mère, peuvent être retranchés du bénéfice net total de celle-ci (...) ". Aux termes, en outre, du premier alinéa du 1<sup>er</sup> de l'article 223 sexies de ce code, dans sa rédaction issue de l'article 98 de la loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 : " (...) lorsque les produits distribués par une société sont prélevés sur des sommes à raison desquelles elle n'a pas été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal (...), cette société est tenue d'acquitter un précompte égal au montant du crédit prévu à l'article 158 bis et attaché à ces distributions. Ce précompte est dû quels que soient les bénéficiaires des distributions. " Enfin, aux termes du 2<sup>e</sup> de l'article 146 du même code, avant son abrogation par l'article 93 de la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 : " Lorsque les distributions auxquelles procède une société mère donnent lieu à l'application du précompte prévu à l'article 223 sexies, ce précompte est diminué, le cas échéant, du montant des crédits d'impôts qui sont attachés aux produits des participations (...), encaissés au cours des exercices clos depuis cinq ans au plus ".

7. Par l'arrêt C-310/09 du 15 septembre 2011, la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit que les articles 49 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne s'opposent à une législation d'un État membre ayant pour objet d'éliminer la double imposition économique des dividendes, qui permet à une société mère d'imputer sur le précompte, dont elle est redevable lors de la redistribution à ses actionnaires des dividendes versés par ses filiales, l'avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes s'ils proviennent d'une filiale établie dans cet État membre, mais n'offre pas cette faculté si ces dividendes proviennent d'une filiale établie dans un autre État membre, dès lors que cette législation n'ouvre pas droit, dans cette dernière hypothèse, à l'octroi d'un avoir fiscal attaché à la distribution de ces dividendes par cette filiale. Il en résulte que la société qui perçoit les dividendes a droit à un crédit d'impôt permettant d'assurer un même traitement fiscal des dividendes provenant de sociétés établies en France et de ceux qui proviennent de sociétés établies dans un autre État membre de l'Union européenne.

8. Aux termes de l'article 4 de la directive du Conseil 90/435/CE du 23 janvier 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, dans sa rédaction en vigueur aux 1<sup>er</sup> novembre 1995 et 21 mars 2001 : " 1. Lorsqu'une société mère reçoit, à titre d'associée de sa société filiale, des bénéfices distribués autrement qu'à l'occasion de la liquidation de celle-ci, l'État de la société mère : / - soit s'abstient d'imposer ces bénéfices, / - soit les impose, tout en autorisant cette société à déduire du montant de son impôt la fraction de l'impôt de la filiale afférente à ces bénéfices et, le cas échéant, le montant de la retenue à la source perçue par l'État membre de résidence de la filiale en application des dispositions dérogatoires de l'article 5, dans la limite du montant de l'impôt national correspondant. / 2. Toutefois, 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 (...) ".

9. Ces dispositions, telles qu'éclairées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par l'arrêt C-58/01 du 25 septembre 2003, visent 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. À cet effet, elles laissent aux États membres le choix entre deux systèmes, le système d'exonération et le système d'imputation. Toutefois, 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.

10. Le choix entre le système de l'exonération et le système de l'imputation ne conduit pas nécessairement au même résultat dans le chef de la société bénéficiaire des dividendes. Il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de son arrêt C-138/07 du 12 février 2009, qu'un État membre ayant opté, lors de la transposition d'une directive, pour l'un des systèmes alternatifs qu'elle prévoit ne saurait invoquer les effets ou les limitations qui auraient pu découler de la mise en oeuvre de l'autre système. Les articles 145 et 216 du code général des impôts ont, en ce qui concerne le traitement fiscal des bénéfices relevant du champ d'application de la directive mères-filiales, opté pour un système d'exonération, 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. Ces bénéfices sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

11. Il résulte encore de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, en particulier de ses arrêts C-68/15 et C-367/16 du 17 mai 2017, qu'au sens des articles 5 et 6 et du paragraphe 1 de l'article 7 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, une retenue à la source est une imposition dont le fait générateur est le versement de dividendes ou de tout autre rendement des titres, dont l'assiette est le rendement de ceux-ci et dont l'assujetti est le détenteur de ces titres. Par suite, et ainsi que les parties en conviennent, le précompte mobilier, auquel seul l'auteur d'une redistribution se trouve assujetti, n'a pas le caractère d'une telle retenue à la source. Il résulte en revanche des mêmes arrêts qu'en prévoyant que l'État membre de la société mère " s'abstient d'imposer ces bénéfices ", l'article 4 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990 interdit aux États membres d'imposer la société mère au titre des bénéfices qui lui sont distribués par sa filiale, sans distinguer selon que l'imposition de la société mère a pour fait générateur la réception de ces bénéfices ou leur redistribution. Il s'ensuit que le précompte mobilier de l'article 223 sexies du code général des impôts est susceptible d'entrer dans le champ d'application de ces dispositions.

12. Une imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de leur redistribution, qui aurait pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant, de fait, le plafond de 5 % prévu au paragraphe 2 de l'article 4 de la directive, entraînerait une double imposition au niveau de cette société, prohibée par cette directive. La Cour de justice en a déduit, dans les arrêts mentionnés ci-dessus, que les dispositions du a) du paragraphe 1 de l'article 4 de la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mère et filiales d'États membres différents, qui reprennent la teneur des dispositions du premier tiret du paragraphe 1 de l'article 4 de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, doivent être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent " à une mesure fiscale prévue par l'État membre d'une société mère 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 ".

13. Toutefois, aux termes du paragraphe 2 de l'article 7 de la directive du Conseil 90/435/CE du 23 janvier 1990 : " La présente directive n'affecte pas l'application de dispositions nationales ou conventionnelles visant à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes, en particulier les dispositions relatives au paiement de crédits d'impôt aux bénéficiaires de dividendes. " Il résulte de ces dispositions, éclairées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment par les arrêts C-58/01 du 25 septembre 2003 et C-338/08 et C-339/08 du 24 juin 2010, qu'un prélèvement ne relève du champ d'application de ces dispositions que si, d'une part, il procède de dispositions qui visent à supprimer ou à atténuer la double imposition économique des dividendes et que, d'autre part, son application ne pourrait pas faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive.

14. Le précompte mobilier, tel qu'il résultait de l'article 223 sexies du code général des impôts, avant sa suppression par la loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, est dû en cas de distribution de bénéfices donnant lieu à l'attribution de l'avoir fiscal, lorsque ces bénéfices n'ont pas supporté l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun. Ce prélèvement est ainsi l'un des éléments constitutifs d'un mécanisme d'élimination de la double imposition économique des revenus distribués, qui vise à faire obstacle à ce que le crédit d'impôt dont sont assortis ces revenus se trouve dépourvu de justification au regard de la charge fiscale supportée par la société distributrice à raison des bénéfices sur lesquels ils sont prélevés et, ainsi, à éviter que l'attribution de ce crédit d'impôt constitue un effet d'aubaine pour le bénéficiaire des distributions. Eu égard notamment au droit à crédit d'impôt imputable sur le précompte dont toute société qui perçoit des dividendes dans les conditions et pour les motifs rappelés au point 7 bénéficie en amont, l'application de ce précompte ne semble pas avoir pour effet de faire obstacle à l'objectif poursuivi par la directive.

15. L'interprétation des dispositions nationales et l'appréciation de leur compatibilité avec la directive du 23 juillet 1990 dépendent de la réponse à la question de savoir si les dispositions de l'article 4 de la directive, compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du code général des impôts, qui prévoit, pour la correcte mise en oeuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéficiaires qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne.

16. Cette question présente une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne.

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

17. En premier lieu, aux termes de l'article 61-1 de la Constitution du 4 octobre 1958 : " Lorsque, à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction, il est soutenu qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit, le Conseil constitutionnel peut être saisi de cette question sur renvoi du Conseil d'Etat ou de la Cour de cassation qui se prononce dans un délai déterminé. / Une loi organique détermine les conditions d'application du présent article. ". En vertu des dispositions de l'article 23-5 de l'ordonnance n°58-1067 du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel, prises pour l'application de ces dispositions constitutionnelles, le Conseil constitutionnel doit être saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

18. Tant que l'interprétation de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, notamment celle de son article 4 et du paragraphe 2 de son article 7, n'aura pas conduit le juge de l'excès de pouvoir à écarter l'application de l'article 223 sexies du code général des impôts aux redistributions par les sociétés mères de dividendes en provenance de filiales qui sont établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne, aucune différence dans le traitement fiscal des opérations de distribution n'est susceptible d'en résulter au détriment de sociétés mères redistribuant des dividendes en provenance de filiales qui sont établies en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne. Ainsi et en l'état, la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par certaines des sociétés requérantes, qui n'est pas nouvelle, ne peut pas être regardée comme revêtant un caractère sérieux. Dès lors, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

Sur les autres moyens des recours :

19. En premier lieu, la question énoncée au point 15 présentant, comme il a été dit ci-dessus, une difficulté sérieuse d'interprétation du droit de l'Union européenne, il y a lieu, en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'en saisir la Cour de justice de l'Union à titre préjudiciel.

20. En second lieu, aux termes de l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : " La jouissance des droits et libertés reconnus dans la présente Convention doit être assurée, sans distinction aucune, fondée notamment sur le sexe, la race, la couleur, la langue, la religion, les opinions politiques ou toutes autres opinions, l'origine nationale ou sociale, l'appartenance à une minorité nationale, la fortune, la naissance ou toute autre situation. " Aux termes de l'article 1er du premier protocole à cette même convention : " Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. " Une distinction entre des personnes situées dans une situation analogue est, au sens de ces stipulations, discriminatoire si elle n'est pas assortie de justifications objectives et raisonnables, c'est-à-dire si elle ne vise pas un objectif d'utilité publique ou si elle n'est pas fondée sur des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objet de la loi.

21. Eu égard à la circonstance que l'interprétation de la directive 90/435/CE du Conseil du 23 janvier 1990, notamment celle de son article 4 et du paragraphe 2 de son article 7, détermine l'existence d'une telle discrimination au détriment de sociétés mères redistribuant des dividendes en provenance de filiales établies en France ou dans un Etat tiers à l'Union européenne, l'examen de l'exception tirée, par la société L'Air Liquide, de l'incompatibilité de l'article 223 sexies du code général des impôts avec les stipulations combinées des articles 14

de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et 1er de son premier protocole additionnel à cette convention, doit être réservé jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur la question préjudicielle énoncée au point 15.

22. Il résulte de ce qui précède qu'il y a lieu de surseoir à statuer sur les conclusions des requêtes jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur cette question préjudicielle.

23. Dans le cas où, à la suite de la décision de la Cour de justice de l'Union européenne, les requérants présenteraient à nouveau au Conseil d'Etat la question prioritaire de constitutionnalité invoquée, l'autorité de la chose jugée par la présente décision du Conseil d'Etat ne ferait pas obstacle au réexamen de la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts dans leur rédaction issue de la loi du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 et de la loi du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999.

DECIDE :

-----

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 223 sexies du code général des impôts dans leur rédaction issue de la loi n° 99-1172 du 30 décembre 1999 de finances pour 2000 et de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999.

Article 2 : La question suivante est renvoyée à la Cour de justice de l'Union européenne : les dispositions de l'article 4 de la directive 90/435/CE du 23 janvier 1990, compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font-elles obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du code général des impôts, qui prévoit, pour la correcte mise en oeuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéfices qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre Etat membre de l'Union européenne ?

Article 3 : Il est sursis à statuer sur les conclusions des requêtes jusqu'à ce que la Cour de justice de l'Union européenne se soit prononcée sur la question énoncée à l'article 2.

[...]

\*\*\*

## II. Constitutionnalité de la disposition contestée

### A. Normes de référence

#### 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.

### B. Jurisprudence du Conseil constitutionnel relative à l'application du principe d'égalité devant la loi en matière de différences de traitement résultant de l'application du droit européen

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

35. Considérant que l'article 140 de la loi déferée, qui modifie l'article L. 862-2 du code de la sécurité sociale, met en place un forfait unifié de prise en charge des dépenses afférentes à la couverture maladie universelle complémentaire, que celles-ci relèvent des organismes de sécurité sociale ou des organismes de protection sociale complémentaire ;

36. Considérant que, selon les requérants, " en revenant sur la différence de traitement financier des différents organismes qui contribuent au financement de la couverture maladie universelle complémentaire " instituée par la loi du 27 juillet 1999 susvisée, le législateur a porté atteinte au principe d'égalité ; qu'ils soutiennent, en outre, que cette disposition entraîne " une charge nouvelle pour les caisses primaires d'assurance maladie " qui porterait atteinte à l'objectif de valeur constitutionnelle d'équilibre financier de la sécurité sociale ;

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 ;

38. Considérant, dès lors, que le législateur a pu, sans méconnaître le principe d'égalité, prévoir que le fonds de financement de la protection complémentaire de la couverture universelle du risque maladie attribuera aux organismes de sécurité sociale et aux organismes de protection sociale complémentaire une dotation forfaitaire d'un montant identique par personne prise en charge ; que, par suite, la disposition critiquée ne méconnaît pas le principe d'égalité ;

39. Considérant, en second lieu, que l'exigence constitutionnelle qui s'attache à l'équilibre financier de la sécurité sociale n'impose pas que cet équilibre soit strictement réalisé pour chaque branche et pour chaque régime au cours de chaque exercice ;

40. Considérant que le " forfait " instauré par l'article 140 de la loi déferée a pour objet la maîtrise des dépenses afférentes à la couverture maladie universelle complémentaire ; qu'ainsi, eu égard tant à son objet, qu'au montant en cause et à la situation financière des caisses d'assurance maladie, la mesure prévue par l'article critiqué n'a pas une incidence telle qu'il serait porté atteinte aux conditions générales de l'équilibre financier de la sécurité sociale ;

41. Considérant que, par suite, les griefs dirigés contre l'article 140 doivent être écartés ;

- **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]**

6. Considérant que l'article 419 du code civil fixe les modalités de financement des mesures judiciaires de protection des majeurs ; que les alinéas 2 à 4 de cet article ainsi que l'article L. 471-5 du code de l'action sociale et des familles définissent en particulier les règles du financement des mesures de protection confiées à un mandataire judiciaire à la protection des majeurs ; qu'il résulte de ces dernières dispositions que la personne protégée assume le coût de sa protection en fonction de ses ressources ; que, si ces dernières sont insuffisantes, ce coût est pris en charge par la collectivité publique ;

7. Considérant que les mesures judiciaires de protection des majeurs sont constituées, d'une part, des mesures de protection juridique prévues par les articles 433 à 476 du code civil et, d'autre part, de la mesure d'accompagnement judiciaire prévue par ses articles 495 à 495-9 ; que les diligences accomplies par le mandataire judiciaire dans le cadre de la mesure d'accompagnement judiciaire sont précisément définies par l'article 495-7 ; que, dès lors, seule une mesure de protection juridique est de nature à justifier, si le juge le décide, l'octroi d'une indemnité complémentaire au mandataire judiciaire à la protection des majeurs à la charge de la personne protégée lorsque cette protection requiert des diligences particulièrement longues ou complexes ;

8. Considérant, d'une part, que, pour permettre à toute personne de bénéficier d'une mesure de protection juridique lorsqu'elle se trouve dans l'impossibilité de pourvoir seule à ses intérêts en raison d'une altération de ses facultés, les articles 419 du code civil et L. 471-5 du code de l'action sociale et des familles ont prévu un financement public des mesures de protection lorsque la personne ne dispose pas des ressources pour en assumer le coût ; que, si l'existence d'un tel financement public met en œuvre le onzième alinéa du Préambule de 1946, cette exigence constitutionnelle n'impose pas que la collectivité publique prenne en charge, quel que soit leur coût, toutes les diligences susceptibles d'être accomplies au titre d'une mesure de protection juridique ;

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° 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]**

2. Considérant que 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 ; que 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 ; qu'aux termes du b ter de ce 6, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1992, ce régime fiscal n'est pas applicable : « Aux produits des titres auxquels ne sont pas attachés des droits de vote » ;

3. Considérant que, selon la société requérante, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par le Conseil d'État, une différence de traitement entre les sociétés recevant 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 bénéficient de ce régime fiscal ; que cette différence de traitement serait contraire au principe d'égalité devant la loi ; que les dispositions contestées méconnaîtraient également le principe d'égalité devant les charges publiques en raison de la double imposition économique à laquelle seraient soumis les produits des titres de participation reçus par une société mère de la part de sa filiale établie en France ;

4. Considérant qu'il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que l'exclusion, instituée par les dispositions contestées, de la déduction du bénéfice net total de la société mère des produits des titres de participation auxquels aucun droit de vote n'est attaché 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 ;



5. Considérant qu'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 ;
6. Considérant qu'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 » ; 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 ;
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 de 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° 2016-615 QPC du 9 mars 2017, Époux V. [Rattachement à un autre régime de sécurité sociale et assujettissement du patrimoine à la CSG]**

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 reconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme 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]**

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 des 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° 2017-660 QPC du 6 octobre 2017, Société de participations financière [Contribution de 3 % sur les montants distribués]**

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 ». 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. Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, telle qu'elle ressort de la décision de renvoi de la question prioritaire de constitutionnalité, que les dispositions de l'article 235 ter ZCA ne peuvent être appliquées aux bénéficiaires, redistribués par une société mère, provenant d'une filiale établie dans un État membre de l'Union européenne autre que la France et relevant du régime mère-fille prévu par la directive du 30 novembre 2011 mentionnée ci-dessus, mais peuvent, en revanche, être appliquées à l'ensemble des autres bénéficiaires distribués par cette société mère.

7. Il résulte ainsi des dispositions contestées une différence de traitement entre les sociétés mères, selon que les dividendes qu'elles redistribuent proviennent ou non de filiales établies dans un État membre de l'Union européenne autre que la France. Or, ces sociétés se trouvent dans la même situation au regard de l'objet de la contribution, qui consiste à imposer tous les montants distribués, indépendamment de leur localisation d'origine et y compris ceux relevant du régime mère-fille issu du droit de l'Union européenne.

8. 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 la différence de traitement instituée entre les sociétés mères qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie dans un État membre de l'Union et celles qui redistribuent des dividendes provenant d'une filiale établie en France ou dans un État tiers à l'Union européenne. Il en résulte une méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

9. Le premier alinéa 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, doit être déclaré contraire à la Constitution.

- **Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018, Société Life Sciences Holdings France [Application de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus d'une société établie en dehors de l'Union européenne]**

1. L'article 223 B du code général des impôts, dans sa rédaction résultant de la loi du 30 décembre 2009 mentionnée ci-dessus, porte sur la détermination du résultat d'ensemble soumis à l'impôt sur les sociétés d'un groupe de sociétés fiscalement intégré. Son deuxième alinéa prévoit : « Le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et aux produits de participation perçus par une société du groupe d'une société intermédiaire pour lesquels la société mère apporte la preuve qu'ils proviennent de produits de

participation versés par une société membre du groupe depuis plus d'un exercice et n'ayant pas déjà justifié des rectifications effectuées en application du présent alinéa ou du troisième alinéa ».

2. La société requérante reproche à ces dispositions, telles qu'interprétées par le Conseil d'État en conformité avec le droit de l'Union européenne, de méconnaître les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques. Elle dénonce à ce titre la différence de traitement instaurée entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés, selon que leurs autres filiales sont ou non implantées dans un État membre de l'Union européenne, pour la prise en compte, dans leur résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus de ces filiales. Selon elle, le critère ainsi retenu ne serait pas objectif et rationnel et cette différence de traitement, non justifiée par une différence de situation ou un motif d'intérêt général, serait sans rapport avec l'objet de la loi. La société intervenante critique également, sur le fondement du principe d'égalité devant la loi, la différence de traitement instaurée par ces dispositions entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés et ceux relevant seulement du régime fiscal des sociétés mères.

3. Dans sa décision du 2 septembre 2015 mentionnée ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé contraire à la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne une législation « en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la réintégration d'une quote-part de frais et charges forfaitairement fixée à 5 % du montant net des dividendes perçus par elle des sociétés résidentes parties à l'intégration, alors qu'une telle neutralisation lui est refusée, en vertu de cette législation, pour les dividendes qui lui sont distribués par ses filiales situées dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, y auraient été objectivement éligibles, sur option ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cette décision, que cette neutralisation bénéficie non seulement aux groupes fiscalement intégrés dont toutes les filiales sont établies en France, mais aussi à ceux dont certaines filiales sont établies dans un autre État membre de l'Union européenne, sous réserve que ces filiales remplissent les autres conditions d'éligibilité au régime de l'intégration fiscale.

4. 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.

5. 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.

6. 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 ». 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.

7. Il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une double différence de traitement au regard de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. D'une part, sont traités différemment les groupes fiscalement intégrés, selon que leurs filiales étrangères sont établies ou non dans un État membre de l'Union européenne. D'autre part, une différence de traitement est opérée entre les groupes de sociétés placés sous le régime des sociétés mères, selon qu'ils relèvent par ailleurs ou non du régime de l'intégration fiscale.

8. En premier lieu, lors de leur adoption, l'objet des dispositions contestées était de définir l'un des avantages attachés à l'intégration fiscale afin de garantir aux groupes se plaçant sous ce régime, qui ne concerne que des sociétés mères et filiales françaises, un traitement fiscal équivalent à celui d'une unique société dotée de plusieurs établissements. En application du droit de l'Union européenne, cet avantage doit également bénéficier aux sociétés mères d'un groupe fiscalement intégré, pour ce qui concerne leurs filiales établies dans un autre État membre. Dès lors, d'une part, les groupes de sociétés dont les filiales sont établies dans un État membre et ceux dont les filiales sont établies dans un État tiers ne sont pas placés dans la même situation. D'autre part, compte tenu de l'objet initial des dispositions contestées, il ne résulte pas de la modification de leur portée une différence de traitement sans rapport avec l'objet de la loi.

9. En second lieu, en réservant aux groupes fiscalement intégrés le bénéfice de la neutralisation de la quote-part de frais et charges instituée par les dispositions contestées, le législateur a entendu inciter à la constitution de

groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration. Il a ainsi poursuivi un objectif d'intérêt général. La différence de traitement établie entre les groupes fiscalement intégrés et les autres est également en rapport direct avec l'objet de la loi.

10. Il résulte de tout ce qui précède que les griefs tirés de la méconnaissance des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques doivent être écartés. Le deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, qui ne méconnaît aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doit être déclaré conforme à la Constitution.

- **Décision n° 2019-813 QPC du 15 novembre 2019, M. Calogero G. [Exigence d'agrément pour l'exonération d'impôt sur le revenu des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère]**

Sur le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi :

4. 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.

5. Aux termes du 2 de l'article 115 du code général des impôts, l'attribution de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif aux membres de la société apporteuse n'est pas soumise à l'impôt sur le revenu. Ces dispositions, dans leurs rédactions antérieures à la loi du 28 décembre 2017 mentionnée ci-dessus, soumettaient toutefois le bénéficiaire de ce régime fiscal favorable à l'obtention préalable, par la société apporteuse, d'un agrément délivré par le ministre du budget afin de s'assurer, notamment, que l'opération est justifiée par un motif économique et qu'elle n'a pas pour objectif la fraude ou l'évasion fiscales.

6. Le troisième alinéa de l'article 121 du code général des impôts étend aux sociétés étrangères, sous certaines conditions, le bénéfice de ce régime fiscal favorable. Il résulte toutefois de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de la directive européenne du 19 octobre 2009 mentionnée ci-dessus, que l'exigence d'un agrément ministériel n'est pas applicable aux attributions de titres effectuées par des sociétés étrangères établies dans un État membre de l'Union européenne.

7. Il s'ensuit que, avant l'entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 2017, les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, instaurent, pour l'accès au régime fiscal favorable des distributions consécutives à un apport partiel d'actif, une différence de traitement entre les associés des sociétés étrangères, selon que ces sociétés étaient établies dans un État membre de l'Union européenne ou un État tiers, seules les premières étant dispensées de l'exigence d'agrément préalable.

8. Toutefois, ces dispositions, ainsi interprétées, ont pour objet d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales, dans le respect du droit de l'Union européenne. Ce dernier, qui instaure un régime fiscal commun pour ces opérations au sein de l'Union européenne, s'oppose à ce que la législation d'un État membre soumette l'octroi de tels avantages fiscaux à une procédure d'agrément préalable reposant sur une présomption générale de fraude ou d'évasion fiscales.

9. D'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des autres sociétés étrangères. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi.

10. Par conséquent, le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté.

- **Décision n° 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020, M. Marc S. et autre [Exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention]**

Sur les conclusions aux fins de non-lieu :

8. La partie intervenante soutient qu'il n'y aurait pas lieu pour le Conseil constitutionnel de statuer sur la conformité de ces dispositions aux droits et libertés que la Constitution garantit, dans la mesure où, selon elle, il pourrait

résulter d'une autre interprétation de ces dispositions, conforme au droit de l'Union européenne, une absence de différence de traitement, ce qui priverait la question prioritaire de constitutionnalité de son objet. Toutefois, une telle argumentation tend à remettre en cause l'appréciation du caractère sérieux de la question prioritaire de constitutionnalité par la décision de renvoi, et doit donc être écartée.

- Sur le fond :

9. 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.

10. L'article 17 de la loi du 29 décembre 2013 a soumis l'imposition des plus-values constituées à l'occasion d'une opération d'échange de titres au barème progressif de l'impôt sur le revenu. Lorsque ces plus-values ont fait l'objet d'un report d'imposition sur le fondement des articles 92 B ou 160 du code général des impôts, précédemment applicables, ou sur le fondement de l'article 150-0 B ter du même code, elles peuvent en outre bénéficier de l'abattement pour durée de détention prévu aux 1<sup>er</sup> et 1<sup>er</sup> quater de l'article 150-0 D du même code. Toutefois, conformément au paragraphe III de cet article 17, cet abattement ne s'applique pas aux plus-values placées en report d'imposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013. En outre, par exception, conformément à la réserve d'interprétation formulée au considérant 15 de la décision du Conseil constitutionnel du 22 avril 2016 mentionnée ci-dessus, les plus-values obligatoirement placées en report d'imposition sur le fondement de l'article 150-0 B ter avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013 sont imposées selon les règles d'assiette et de taux applicables au fait générateur de leur imposition.

11. Dans sa décision du 18 septembre 2019 mentionnée ci-dessus, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la directive du 19 octobre 2009 mentionnée ci-dessus doit s'interpréter en ce sens que, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, elle requiert « que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu ». Il résulte de la jurisprudence constante du Conseil d'État, tirant les conséquences de cette décision et des règles rappelées au paragraphe précédent, que, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations entrant dans le champ matériel et territorial de la directive du 19 octobre 2009, les plus-values placées en report d'imposition sur le fondement des articles 92 B, 160 ou 150-0 B ter du code général des impôts bénéficient, en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150-0 D du code général des impôts, quelle que soit la date à laquelle elles ont été placées en report d'imposition. En revanche, d'une part, lorsqu'elles sont afférentes à des opérations qui n'entrent pas dans ce même champ, ces plus-values n'en bénéficient pas si elles ont été placées en report d'imposition avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013. D'autre part, celles placées en report d'imposition après cette date, sur le fondement de l'article 150-0 B ter, n'en bénéficient qu'à concurrence de la durée de détention des titres remis à l'échange.

12. En premier lieu, il résulte des dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, une différence de traitement, s'agissant de l'application de l'abattement pour durée de détention aux plus-values d'une opération d'échange de titres placées en report d'imposition, selon que cette opération a été réalisée dans le cadre de l'Union européenne ou qu'elle l'a été dans le cadre national ou en dehors de l'Union européenne.

13. Toutefois, les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. Les dispositions contestées se sont bornées à adapter certains de ces régimes aux évolutions de la législation relative à l'imposition des plus-values. Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres.

14. D'une part, il ne résulte pas de cette exigence découlant du droit de l'Union européenne une dénaturation de l'objet initial de la loi. D'autre part, au regard de l'objet de la loi, telle que désormais interprétée, il existe une différence de situation, tenant au cadre, européen ou non, de l'opération d'échange de titres. Par conséquent, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi.

15. En second lieu et en tout état de cause, la différence de traitement qui résulterait de l'application aux plus-values placées en report d'imposition obligatoire, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2013, du taux et des règles d'assiette applicables au fait générateur de l'imposition, lorsque l'opération d'échange de titres ne relève pas du droit de

l'Union européenne, serait, elle aussi, pour les mêmes raisons, fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi.

16. Il résulte de ce qui précède que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté. Les dispositions contestées, qui ne méconnaissent aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

- **Décision n° 2022-1008 QPC du 5 août 2022, M. Frédéric B. [Incompatibilité de la qualité de mandataire judiciaire avec la profession d'avocat]**

3. Le requérant reproche à ces dispositions d'interdire aux mandataires judiciaires l'exercice de la profession d'avocat, alors que les règles d'incompatibilité applicables aux administrateurs judiciaires autorisent ces derniers à exercer cette profession. Elles institueraient ainsi une différence de traitement injustifiée entre les mandataires judiciaires et les administrateurs judiciaires dès lors que leurs conditions d'exercice et d'organisation seraient, selon lui, similaires. Elles porteraient en outre une atteinte disproportionnée à la liberté d'entreprendre, au motif que d'autres mesures moins restrictives permettraient de lutter contre les risques de conflits d'intérêt.

4. Par conséquent, la question prioritaire de constitutionnalité porte sur le premier alinéa de l'article L. 812-8 du code de commerce.

5. 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.

6. Les dispositions contestées de l'article L. 812-8 du code de commerce prévoient que la qualité de mandataire judiciaire inscrit sur la liste nationale établie à cet effet est incompatible avec l'exercice de toute autre profession. Il en résulte que les mandataires judiciaires ne peuvent exercer la profession d'avocat, à la différence des administrateurs judiciaires qui, en vertu de l'article L. 811-10 du même code, ne peuvent exercer aucune autre profession à l'exception de celle d'avocat.

7. En application de l'article L. 812-1 du même code, les mandataires judiciaires sont chargés de représenter les créanciers du débiteur en difficulté ou d'intervenir en qualité de liquidateur dans le cadre des procédures collectives. Une telle profession est distincte de celle d'administrateur judiciaire chargée, en application de l'article L. 811-1 du même code, d'administrer les biens d'autrui ou d'exercer des fonctions d'assistance ou de surveillance dans leur gestion et qui représente, à ce titre, les intérêts du débiteur dans le cadre d'une procédure collective.

8. Ainsi, au regard de l'objet de la loi, qui est de définir le régime d'incompatibilités d'une profession pour assurer son indépendance, l'entière disponibilité du professionnel et prévenir les conflits d'intérêts, le législateur a pu prévoir pour les mandataires judiciaires des règles différentes de celles applicables aux administrateurs judiciaires.

9. Dès lors, la différence de traitement résultant des dispositions contestées, qui est fondée sur une différence de situation, est en rapport avec l'objet de la loi.

10. Le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit donc être écarté.

11. Par conséquent, les dispositions contestées, qui ne méconnaissent pas non plus la liberté d'entreprendre ni aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent être déclarées conformes à la Constitution.

\*\*\*