ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

17 mai 2017 (*)

« Renvoi préjudiciel – Régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et aux filiales d'États membres différents – Directive 2011/96/UE – Prévention de la double imposition – Contribution additionnelle de 3 % à l'impôt sur les sociétés »

Dans l'affaire C-365/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 27 juin 2016, parvenue à la Cour le 4 juillet 2016, dans la procédure

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, anciennement GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

contre

Ministre des Finances et des Comptes publics,

LA COUR (première chambre),

composée de Mme R. Silva de Lapuerta, président de chambre, MM. E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev et C. G. Fernlund (rapporteur), juges,

avocat général : M. E. Tanchev,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

– pour l'Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE et Zodiac Aerospace SA, par Mes G. Blanluet, N. de Boynes et S. Austry, avocats,

– pour le gouvernement français, par M. D. Colas et Mme S. Ghiandoni, en qualité d'agents,

– pour le gouvernement belge, par Mmes C. Pochet et M. Jacobs, en qualité d'agents,

– pour la Commission européenne, par Mme N. Gossement et M. W. Roels, en qualité d'agents,

vu la décision prise, l'avocat général entendu, de juger l'affaire sans conclusions,

rend le présent

Arrêt

1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 4, paragraphe 1, sous a), et de l'article 5 de la directive 2011/96/UE du Conseil, du 30 novembre 2011, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (JO 2011, L 345, p. 8), telle que modifiée par la directive 2014/86/UE du Conseil, du 8 juillet 2014 (JO 2014, L 219, p. 40) (ci-après la « directive mères-filiales »).

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

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

3 Aux termes du considérant 3 de la directive mères-filiales, l'objectif de cette directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur

société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

4 Les considérants 7 et 9 de cette directive énoncent :

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

[…]

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

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

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

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

b) soit les imposent tout en autorisant la société mère et l'établissement stable à déduire du montant de leur impôt la fraction de l'impôt sur les sociétés afférente à ces bénéfices et acquittée par la filiale et toute sous-filiale, à condition qu'à chaque niveau la société et sa sous-filiale relèvent des définitions de l'article 2 et respectent les exigences prévues à l'article 3, dans la limite du montant dû de l'impôt correspondant.

[...]

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

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

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

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

Le droit français

7 Il ressort du dossier soumis à la Cour que, en ce qui concerne le traitement fiscal des bénéfices relevant du champ d'application de la directive mères-filiales, la République française a opté pour un système d'exonération de ceux-ci, sous réserve de l'imposition d'une quote-part des frais et des

charges, forfaitairement fixée à 5 %, représentant les frais et les charges supportés par la société mère, se rapportant à sa participation dans la filiale ayant distribué ces bénéfices. Ainsi, lesdits bénéfices sont donc exonérés à hauteur de 95 %.

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

« I. Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion des organismes de placement collectif mentionnés au II de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du présent code.

La contribution est égale à 3 % des montants distribués [...]

[...] »

Le litige au principal et les questions préjudicielles

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

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

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

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

13 En revanche, le fait générateur de ladite contribution additionnelle serait différent de celui de l'impôt sur les sociétés, dès lors que la contribution s'applique non pas lors de la perception des dividendes, mais au moment de leur redistribution par la société qui les a perçus.

14 Elle expose également que l'assiette de cette même contribution additionnelle, qui prend en compte notamment les bénéfices distribués provenant de bénéfices mis en réserve, est différente de celle de l'impôt sur les sociétés. Dans ces conditions, la question de savoir si la contribution additionnelle constitue une imposition sur les bénéfices contraire à l'article 4, paragraphe 1, sous a), de la directive mères-filiales présente, selon cette juridiction, une difficulté sérieuse.

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

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

« 1) L'article 4 de la directive mères-filiales, et notamment son paragraphe 1, sous a), s'oppose-t-il à une imposition telle que celle prévue à l'article 235 ter ZCA du CGI qui est perçue à l'occasion de la distribution de bénéfices par une société passible de l'impôt sur les sociétés en France et dont l'assiette est constituée par les montants distribués ?

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

Sur la demande d'ouverture de la procédure orale

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

18 À cet égard, l'article 83 du règlement de procédure de la Cour prévoit que la Cour peut, l'avocat général entendu, ordonner à tout moment l'ouverture ou la réouverture de la phase orale de la procédure, notamment si elle considère qu'elle est insuffisamment éclairée, ou lorsqu'une partie a soumis, après la clôture de cette phase, un fait nouveau de nature à exercer une influence décisive sur la décision de la Cour, ou encore lorsque l'affaire doit être tranchée sur la base d'un argument qui n'a pas été débattu entre les parties.

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

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

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

société mère et dont l'assiette est constituée par les montants des dividendes distribués, y compris ceux provenant des filiales non-résidentes de cette société.

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

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

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

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

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

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

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

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

29 Une telle interprétation ne peut être retenue.

30 Ainsi qu'il ressort de l'arrêt de ce jour X (C-68/15, point 78), il convient de constater que cette

interprétation ne résulte ni du libellé de cette disposition, ni du contexte ou des finalités de celle-ci.

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

32 D'autre part, la directive mères-filiales poursuivant, conformément à son considérant 3, l'objectif d'éliminer la double imposition des bénéfices distribués par une filiale à sa société mère au niveau de la société mère, une imposition de ces bénéfices par l'État membre de la société mère dans le chef de cette société lors de la redistribution de ces derniers, qui aurait pour effet de soumettre lesdits bénéfices à une imposition dépassant le plafond de 5 % prévu à l'article 4, paragraphe 3, de cette directive, entraînerait une double imposition au niveau de ladite société contraire à ladite directive.

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

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

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

Sur la seconde question

36 Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y a pas lieu de répondre à la seconde question.

Sur les dépens

37 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

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

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

Silva de Lapuerta Regan Bonichot

Arabadjiev Fernlund

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 17 mai 2017.

Le greffier

Le président de la première chambre

A. Calot Escobar R. Silva de Lapuerta

** Langue de procédure : le français.