

Droit européen

L'applicabilité de la retenue à la source aux dividendes versés par sa filiale française à une société mère d'un autre Etat membre

16

(CE 26 décembre 2013 n° 343347, 9^e et 10^e s.-s., Sté Italcementi SpA : RJF 4/14 n° 415, conclusions du rapporteur public Frédéric Aladjidi BDCF 4/14 n° 48)

Résumé

Pour vérifier que le régime fiscal français ne crée pas de discrimination contraire à la liberté d'établissement et à la libre circulation des capitaux prévues par le traité sur le fonctionnement de l'UE, une comparaison doit être faite entre la société mère résidente en France et la société mère résidente en Italie à raison de l'imposition des dividendes perçus par elles de filiales établies en France. Cette comparaison ne prend pas en compte le traitement fiscal applicable par l'Italie à ces dividendes dès lors qu'il relève de l'exercice de cet Etat de sa compétence fiscale. En revanche, il faut rechercher si l'application du régime fiscal français et de la convention liant les deux pays assurait à la société mère italienne un traitement équivalent aux sociétés mères françaises pour les mêmes dividendes. C'est le cas en l'occurrence dès lors que le mécanisme de l'avoir fiscal rend plus favorable le régime fiscal appliqué aux dividendes perçus par des sociétés mères établies en Italie par rapport à des sociétés mères établies en France.

Commentaire

1) La société Italcementi SpA a son siège en Italie et détient à plus de 25 % une filiale française. En application des articles 119 bis, 2 du CGI et de l'article 10-2-a de la convention fiscale franco-italienne, elle a subi une retenue à la source de 5 % sur les dividendes perçus sur sa filiale française. Après le rejet de sa réclamation auprès de l'administration et de ses demandes auprès du tribunal administratif de Paris, elle s'est pourvue en cassation contre un arrêt de la cour d'appel de Paris rejetant son appel.

La société contestait que, au global, elle était bien moins traitée qu'une société mère résidente en France percevant des dividendes d'une filiale française : elle soutenait que, pour un même montant de dividendes, l'application d'un avoir fiscal et d'une retenue à la source à ces montants, et, s'agissant de la filiale française, d'un avoir fiscal et de l'impôt sur les sociétés sur des montants égaux la défavorisait fiscalement. Mais la cour n'a pas répondu sur cette comparai-



Action

Olivier DAUCHEZ

GIDE LOYRETTE NOUËL

Pour apprécier si, au sein de l'Union européenne, une société mère étrangère percevant des dividendes de sa filiale française reçoit un sort moins favorable qu'une société mère française percevant des dividendes de sa filiale française, vous devez :

1° apprécier le sort fait à la société mère étrangère en prenant en compte l'effet combiné du droit fiscal français et des dispositions qui résultent de la convention fiscale bilatérale applicable ;

2° ne pas prendre en compte le régime fiscal applicable dans l'autre Etat membre aux dividendes de source française perçus par la société mère étrangère.

La même grille d'analyse devrait être applicable pour apprécier une différence de traitement entre un résident et un non-résident au titre de l'imposition d'une plus-value de cession de participation substantielle soumise, s'agissant des non-résidents, à un prélèvement de 45 % (ou 75 %) en application de l'article 244 bis B du CGI.

son, se bornant à relever que, d'une part, il n'est pas contesté que la retenue à la source effectuée en France pouvait être imputée en partie ou en totalité sur les impositions dues en Italie et que, d'autre part, une société mère italienne d'une filiale française n'est pas dans la même situation qu'une société mère française d'une filiale française, dès lors que, contrairement à cette dernière, elle n'est pas imposable en France.

2) Le Conseil d'Etat a censuré ce raisonnement et rappelé les principes et la méthode posés par la décision de plénière fiscale Société GBL Energy du 9 mai 2012 et tirés de la jurisprudence de la CJCE pour apprécier l'existence d'une discrimination arbitraire ou d'une restriction déguisée à la liberté de circulation des capitaux. Selon cette décision, lorsqu'un Etat membre de l'Union européenne assujettit à l'impôt non seulement les actionnaires résidents mais également les actionnaires non résidents pour les dividendes qu'ils perçoivent d'une société résidente, la situation des actionnaires non résidents se rapproche de celle des actionnaires résidents. Cela rend plus difficile de justifier d'une différence de traitement entre ces contribuables résidents et non résidents. Dans ce cas, l'Etat de résidence doit veiller à atténuer ou prévenir, par les mécanismes fiscaux de son droit interne, l'imposition en chaîne ou la double imposition économique – ici la filiale et la société mère sont imposées au titre d'un même revenu – *pour que les sociétés actionnaires non résidentes soient soumises à un traitement équivalent à celui dont bénéficient les sociétés actionnaires résidentes.*

Pour apprécier la différence de traitement, la cour n'avait donc pas à prendre en compte le régime fiscal applicable en Italie aux dividendes français perçus par la société mère italienne dès lors que ce régime relève de l'exercice par cet Etat de sa compétence fiscale. En revanche, il fallait rechercher si l'application du régime fiscal français et de la convention liant les deux pays assurait à la société mère italienne un traitement équivalent aux sociétés mères françaises pour les mêmes dividendes. Or, dès lors que le

régime appliqué est plus favorable que la simple exonération de retenue à la source prévue par l'article 5 § 1 de la directive du Conseil du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, il n'y a pas lieu de rechercher si les dispositions nationales et stipulations conventionnelles en cause permettaient ou non aux sociétés mères résidentes d'Italie de déduire intégralement cette retenue à la source de l'impôt qu'elles y acquittent à raison des dividendes reçus de leurs filiales françaises.

3) Dans le cas d'espèce, la France, par le biais de la loi et de la convention franco-italienne a choisi d'exercer sa compétence fiscale à l'égard des sociétés mères françaises mais aussi italiennes en soumettant les dividendes perçus par celles-ci à une retenue à la source tout en leur accordant parallèlement un avoir fiscal égal à la moitié du montant de l'avoir fiscal auquel ouvre droit le montant des dividendes diminué d'une retenue à la source au même taux.

4) Par ailleurs, la cour a estimé que les deux sociétés ne se trouvent pas dans la même situation eu égard aux régimes d'impositions différents auxquels elles sont soumises dans leurs pays respectifs. Elle semble s'être fondée sur les stipulations de l'article 58-a du TCE en vertu desquelles la liberté de circulation des capitaux ne porte pas atteinte au droit des Etats membres « d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui [notamment] ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ». Mais, cette lecture est contraire à la jurisprudence de la CJCE, depuis sa décision du 14 décembre 2006, *Sté Denkaavit International BV* qui avait censuré le mécanisme français d'avant 1991 en matière de retenue à la source sur les dividendes versés aux *sociétés mères non résidentes*, au motif, repris ensuite par le Conseil d'Etat dans une décision du même nom, que *ces dernières doivent être regardées comme étant dans une situation qui se rapproche de celle des sociétés mères résidentes au regard de la mesure fiscale française.*