

Contribution de 3% sur les revenus distribués : une neutralisation progressive

Deux décisions, respectivement du Conseil Constitutionnel et de la Cour de Justice de l'Union Européenne, rendent quasi-inefficace la contribution de 3% sur les revenus distribués.

L'article 235 ter ZCA du Code Général des Impôts prévoit que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont assujetties à une contribution additionnelle de 3% (ci-après la « Contribution de 3% ») au titre des dividendes qu'elles distribuent.

Sont cependant exonérées :

- les distributions réalisées par les PME ; et
- les distributions réalisées entre sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré.

➤ Une première limitation à l'efficacité de la Contribution de 3%

Le 27 juin 2016, le Conseil d'Etat a transmis une Question Prioritaire de Constitutionnalité (ci-après « QPC ») (CE n°399506 Layher SAS, 27 juin 2016) au Conseil Constitutionnel portant sur la constitutionnalité de l'exonération de la Contribution de 3% au titre des distributions entre sociétés fiscalement intégrées.

Dans sa décision statuant sur la QPC (décision Layher SAS n°2016-571 QPC du 30 septembre 2016), le Conseil Constitutionnel a considéré que le critère d'appartenance au même groupe fiscal conditionnant l'exonération méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques. En effet, la Haute Juridiction a reconnu une discrimination entre les sociétés intégrées exonérées de Contribution de 3% et les sociétés non intégrées fiscalement mais remplissant tout de même les conditions de l'intégration fiscale (notamment les sociétés étrangères détenant 95% au moins d'une société française mais ne pouvant pas opter pour ce régime).

La date d'effet de cette décision a été reportée au 1^{er} janvier 2017.

Afin de prendre en compte cette décision et de mettre un terme à la différence de traitement entre sociétés intégrées et sociétés intégrables (remplissant les conditions de l'intégration fiscale mais n'ayant pas ou ne pouvant pas opter pour ce régime), le législateur a étendu le champ de l'exonération aux distributions entre sociétés intégrables (95% de détention et soumises à l'impôt sur les sociétés notamment) mais n'étant pas fiscalement intégrées (LFR 2016).

➤ La Contribution de 3% finalement neutralisée

Le même jour, le Conseil d'Etat a renvoyé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union Européenne (CJUE) relative à la compatibilité de la Contribution de 3% à la directive « mères-filles » (CE n°399024 AFEP, 27 juin 2016).

Par un arrêt rendu le 17 mai 2017 (aff. C-365/16), la CJUE a jugé la Contribution de 3% incompatible avec l'article 4 de la directive qui interdit la double imposition des bénéfices réalisés par des sociétés membres de l'UE. En effet, la Contribution de 3% entraîne nécessairement une imposition supplémentaire des bénéfices réalisés par les filiales lors de leur distribution ce qui la rend donc incompatible avec l'article 4 de la directive « mères-filles ».

La Contribution de 3% ne sera désormais plus applicable aux sociétés remplissant les critères de l'intégration fiscale et/ou entrant dans le champ de la directive « mères-filles ».

Il convient néanmoins d'attendre la décision définitive du Conseil d'Etat afin de connaître les modalités d'application de l'arrêt de la CJUE et sa portée réelle (notamment la rétroactivité ou le report de son effet).

➤ **Suite à ces décisions, l'application de la Contribution de 3% semble subsister dans deux situations :**

- D'une part, dès lors que la distribution serait effectuée entre deux sociétés françaises (la directive « mères-filles » n'étant pas applicable) dont le lien capitalistique ne permettrait pas de remplir les conditions de l'intégration fiscale (moins de 95% de détention).
- D'autre part, lorsque la distribution serait versée par une filiale française à sa société mère étrangère, dès lors que cette dernière détient moins de 10% du capital social de sa fille.

Cependant, l'application de la Contribution de 3% dans ces deux cas pourrait être contestée sur le fondement de grands principes du droit de l'Union Européenne, tel que la liberté d'établissement ou la discrimination puisqu'ils créent des différences de traitement, entre des sociétés placées dans des situations similaires, en fonction de leur lieu d'établissement.

Dans l'attente de la décision du Conseil d'Etat transposant l'arrêt de la CJUE, nos équipes restent à votre disposition pour étudier votre situation et vous assister dans une éventuelle procédure de réclamation contentieuse ou pour toute information complémentaire.



Fabrice RYMARZ
Avocat, Associé
frymarz@racine.eu



Jérémie YENI
Avocat
jjeni@racine.eu