
MINISTRE DU BUDGET, DES
COMPTES PUBLICS ET DE LA
FONCTION PUBLIQUE
c/ société Rhodia

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Conseil d'Etat statuant au contentieux
(Section du contentieux, 8ème et 3ème sous-sections réunies)

M. Jean-Marc Anton
Rapporteur

Sur le rapport de la 8ème sous-section
de la section du contentieux

M. Laurent Olléon
Rapporteur public

Séance du 10 juin 2009
Lecture du 3 juillet 2009

Vu le pourvoi et le nouveau mémoire, enregistrés les 11 juin et 15 octobre 2008 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés par le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE ; le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE demande au Conseil d'Etat d'annuler l'arrêt du 20 mai 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté son recours tendant, à titre principal, à l'annulation des articles 1er et 2 du jugement du 21 décembre 2006 du tribunal administratif de Versailles faisant partiellement droit à la demande de la société Rhodia en lui accordant la restitution d'une somme de 13 759 427 euros correspondant au versement effectué au titre du précompte mobilier au titre de l'année 2001 et en mettant à la charge de l'Etat une somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, et à ce que soit ordonné le remboursement, par cette société, de la somme de 13 759 427 euros, en second lieu, et à titre subsidiaire, d'une part, à ce que la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) soit saisie d'une question préjudicielle portant sur les modalités pratiques de mise en œuvre de sa jurisprudence en matière d'élimination de la double imposition dans le cadre de systèmes fiscaux comparables à celui de l'avoir fiscal français s'agissant du calcul de l'impôt devant être pris en compte du chef de la société distributrice établie dans un autre Etat membre et, d'autre part, à ce que soit ordonné un supplément d'instruction contradictoire aux fins d'examen des justifications apportées par la société Rhodia quant à l'assujettissement des sommes distribuées à son profit par ses filiales établies dans la Communauté européenne à l'impôt sur les sociétés, et aux taux effectifs de cet impôt, compte tenu des régimes spéciaux éventuellement appliqués ;

.....

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu les deux notes en délibéré, enregistrées le 10 juin 2009, présentées pour la société Rhodia ;

Vu la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et son premier protocole additionnel ;

Vu le traité instituant la Communauté économique européenne, devenue la Communauté européenne, et notamment ses articles 56 et 58 et l'article 234 ;

Vu 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 ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jean-Marc Anton, Auditeur,
- les observations de la SCP Delaporte, Briard, Trichet, avocat de la société Rhodia,
- les conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à la SCP Delaporte, Briard, Trichet, avocat de la société Rhodia ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Rhodia a perçu en 2000 et 2001 des dividendes versés par ses filiales établies dans d'autres Etats membres de la Communauté européenne ; que, lors de la redistribution de ces dividendes, elle a acquitté, en application des dispositions combinées du 2 de l'article 146 et des articles 158 bis et 223 sexies du code général des impôts, un précompte s'élevant au titre des années 2000 et 2001 respectivement à 358 461 euros et 13 759 427 euros ; que, par réclamation en date du 8 juillet 2003, la société a demandé le remboursement de ce précompte en se prévalant de l'incompatibilité de ces dispositions du code général des impôts avec le droit communautaire ; qu'après le rejet de cette réclamation le 1^{er} juillet 2004, la société a saisi le tribunal administratif de Versailles ; qu'elle a cédé, le 1^{er} février 2006, en cours d'instance, à la Société Générale, sa créance sur le Trésor Public correspondant à sa demande de restitution du précompte ; que, par jugement du 21 décembre 2006, le tribunal administratif de Versailles a rejeté comme irrecevables ses conclusions relatives à l'année 2000, en raison de la tardiveté de

sa réclamation contentieuse, mais a fait droit à sa demande relative à l'année 2001 et ordonné la restitution de l'intégralité du précompte versé au titre de l'année 2001 ; que le MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 20 mai 2008 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté le recours qu'il avait formé contre ce jugement en ce qu'il lui faisait grief ;

Sur la fin de non-recevoir opposée par la société Rhodia :

Considérant qu'une partie a toujours intérêt à se pourvoir en cassation contre l'arrêt d'une cour administrative d'appel qui lui fait grief ; que si, pour contester la qualité de l'Etat à attaquer l'arrêt de la cour, fondé sur le fait que la législation alors en vigueur constituait une restriction au principe de libre circulation des capitaux prohibée par l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, la société Rhodia soutient qu'il se serait « contredit au détriment de la partie adverse » en se prévalant lui-même devant le Parlement de l'incompatibilité de cette législation avec le droit communautaire pour justifier, sur ce seul motif, son abrogation, un tel moyen manque en tout état de cause en fait ;

Considérant que la société Rhodia ne peut, pour les mêmes motifs, en se fondant sur la même argumentation, invoquer ni le principe "nemo auditur propriam turpitudinem allegans", ni les principes de sécurité juridique et de confiance légitime, ni le principe de l'unité de l'Etat, ni un principe communautaire selon lequel un Etat membre ne peut se prévaloir des avantages qu'il a pu ou pourrait tirer d'une violation du droit communautaire, ni, en tout état de cause, l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ni l'article premier du premier protocole à cette convention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la fin de non-recevoir invoquée par la société Rhodia ne peut qu'être écartée ;

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 Rhodia 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 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 montant du 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'États membres différents :

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

Considérant qu'aux termes du 1 de l'article 1^{er} 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 1^{er} 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 Rhodia 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 Rhodia 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 Rhodia 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 et de la liberté d'établissement ; que, toutefois, le montant de l'avoir fiscal dont la société mère bénéficie au titre de 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 du montant du précompte exigible lorsque cette société mère redistribue ces dividendes ;

Considérant que la réponse aux moyens de la société Rhodia tirés de l'incompatibilité du mécanisme de l'avoir fiscal et 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 Rhodia a soutenu à l'appui de sa demande que la restitution de ce 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 de source étrangère, de nature à diminuer le montant exigible du précompte de redistribution, le versement d'un précompte au titre de la redistribution de ce dividende à ses actionnaires par cette société mère, en s'imputant sur la masse des bénéfices 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 Rhodia, en réponse au moyen du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE tiré de ce que la restitution du précompte en litige 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 Rhodia 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 doit trancher le Conseil d'Etat ; qu'elles posent une difficulté sérieuse ;

Considérant que, par une décision en date du 3 juillet 2009, relative au pourvoi du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE enregistré sous le n° 317075, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a saisi, en application de l'article 234 du traité instituant la Communauté européenne, la Cour de justice des Communautés européennes de ces questions préjudicielles ; que, par suite, la contestation par le ministre de la qualité de la société Rhodia, qui a cédé à la Société Générale la créance sur le Trésor Public dont elle se prévaut au titre de la demande de restitution du précompte, à défendre dans le présent litige étant à ce stade réservée, il y a lieu, jusqu'à ce que le juge communautaire se soit prononcé sur ces questions, de surseoir à statuer sur le présent recours du ministre formé contre le jugement du tribunal administratif de Versailles ;

DECIDE :

Article 1^{er} : 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 préjudicielles dont elle a été saisie par la décision du Conseil d'Etat statuant au contentieux en date du 3 juillet 2009, relative au pourvoi du MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS ET DE LA FONCTION PUBLIQUE enregistré sous le n° 317 075.

Article 3 : La présente décision sera notifiée au MINISTRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT et à la société Rhodia.