



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

4 J-2-01

N° 231 du 28 DECEMBRE 2001

4 F.E. / 34

INSTRUCTION DU 14 DECEMBRE 2001

CONSEIL D'ETAT

ARRÊT DU 26 FEVRIER 2001, N° 219834, 3E ET 8E SOUS-SECTIONS.

MINISTRE C/ ANZALONE.

REVENUS DE CAPITAUX MOBILIERS. REGIME DE LA DISTRIBUTION. DISTRIBUTIONS OUVRANT DROIT A L'AVOIR FISCAL

(C.G.I., art. 158 bis, 158 ter, 223 B et 223 sexies)

NOR : ECO F 01 1005 J

[Bureau B 1]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

Le conseil d'Etat, dans son arrêt du 26 février 2001, n° 219 834, a précisé que les dividendes distribués, dans des conditions régulières, selon une clé de répartition déterminée par les clauses du contrat de société et différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social, constituent des produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires au sens de l'article 158 ter du code général des impôts et doivent ouvrir droit à l'avoir fiscal.

Cet arrêt, éclairé par les conclusions du commissaire du Gouvernement et s'inscrivant dans le prolongement de l'arrêt du conseil d'Etat du 29 décembre 1995, n° 140 219 (cf. instruction administrative du 5 octobre 1998, 4 J-2-98), fait coïncider la notion de produits ouvrant droit à l'avoir fiscal avec celle de dividendes au sens du code civil et du code de commerce.

Par conséquent, est rapportée la doctrine administrative qui considère que le caractère de dividende doit être reconnu à toute répartition de revenus constituant la rémunération de l'épargne investie, ayant pour objet des revenus distribués au sens des articles 109 à 115 du code général des impôts, effectuée au profit de l'ensemble des actionnaires qui ont statutairement vocation à la distribution des produits compte tenu de leur nature et de leur provenance, au prorata de leurs droits et qui résulte de décisions régulières des organes compétents de la société.

Désormais, sauf disposition particulière, seuls les produits distribués en vertu d'une décision régulière prise par les organes compétents et soumis à la réglementation applicable aux dividendes sont assortis de l'avoir fiscal, et donnent lieu, le cas échéant, au paiement du précompte.

•

259

- 21 -

28 décembre 2001

1 507231 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Christian LE BUHAN

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 890 FFTC

Prix au N° : 20,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

ANALYSE DE L'ARRET (texte de la décision joint en annexe) :

1. Aux termes de l'article 158 bis du code général des impôts, les personnes qui perçoivent 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.

En application de l'article 158 ter du même code, ces dispositions s'appliquent exclusivement aux produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires dont la distribution est postérieure au 31 décembre 1965 et résulte d'une décision régulière des organes compétents de la société.

2. Or, ni les dispositions de la loi du 24 juillet 1966 modifiée sur les sociétés commerciales (désormais codifiées dans le code de commerce), ni l'article 1844-1 du code civil ne font obstacle à ce que des clauses du contrat de société prévoient qu'une société anonyme distribue des bénéfices à ses associés selon une clé de répartition différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social.

3. Les dividendes ainsi distribués aux actionnaires ou porteurs de parts, dans des conditions régulières, constituent des produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires au sens de l'article 158 ter du code général des impôts et doivent ouvrir droit à l'avoir fiscal.

OBSERVATIONS

4. L'arrêt du 26 février 2001, éclairé par les conclusions du commissaire du Gouvernement et s'inscrivant dans le prolongement de l'arrêt du 29 décembre 1995, n° 140 219 (cf. instruction administrative du 5 octobre 1998, 4 J-2-98), fait coïncider la notion de produits ouvrant droit à l'avoir fiscal avec celle de dividendes au sens du code civil et du code de commerce.

A cet égard, cette jurisprudence infirme la doctrine administrative qui considère que le caractère de dividende doit être reconnu à toute répartition de revenus constituant la rémunération de l'épargne investie et présentant les caractéristiques suivantes :

- avoir pour objet des revenus distribués au sens des articles 109 à 115 du code général des impôts ;
- être faite au profit de l'ensemble des actionnaires qui ont statutairement vocation à la distribution des produits, compte tenu de leur nature et de leur provenance ;
- bénéficier à chaque actionnaire pris en cette qualité, et au prorata de ses droits ;
- résulter de décisions régulières des organes compétents de la société⁽¹⁾.

5. Cette doctrine administrative est rapportée. Désormais, sauf disposition particulière (cf. notamment les distributions de dividendes effectuées par certaines sociétés visées par la documentation administrative 4 J 1311 du 1^{er} novembre 1995 aux n^{os} 1 à 5), seuls les produits distribués en vertu d'une décision régulière prise par les organes compétents et soumis à la réglementation applicable aux dividendes sont assortis de l'avoir fiscal, et donnent lieu, le cas échéant, au paiement du précompte.

Il en est ainsi :

- des distributions de dividendes décidées par l'assemblée générale des actionnaires ou des associés, réunie annuellement pour statuer sur les comptes de l'exercice écoulé ou des distributions d'acomptes sur dividendes effectuées avant l'approbation des comptes de l'exercice ;
- respectant les prescriptions qui leur sont applicables, c'est-à-dire celles du code civil pour toutes les sociétés et également, le cas échéant, celles réservées à certaines formes juridiques de sociétés (notamment les articles L 232-10 et suivants du code de commerce pour les sociétés commerciales).

Sous réserve qu'elles ne soient pas constitutives d'un abus de droit, les distributions de dividendes selon une clé de répartition prévue par les clauses du contrat de société différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social, sont assorties de l'avoir fiscal et donnent lieu éventuellement au paiement du précompte lorsqu'elles sont conformes aux prescriptions du code civil (notamment l'article 1844-1) et éventuellement, en fonction de la forme de la société, à celles du code de commerce (notamment l'article L 232-14).

⁽¹⁾ Cf. notamment documentation administrative du 1^{er} novembre 1995 : 4J 1222 n° 3 ; 4J 1223 n° 12 ; 4J 1224 n° 9 ; 4J 1225 n° 22 et 30 ; 4J 1232 n° 1 ; 4J 1311 n° 5 et suivants ; 4 K 14 et instruction administrative du 4 juillet 2000, 4J-1-00, n° 14.

6. En revanche, ne constituent pas des distributions de dividendes et par conséquent n'entrent pas dans le champ d'application de l'avoir fiscal et du précompte :

- les distributions exceptionnelles de réserves décidées par une assemblée autre que l'assemblée des comptes dès lors qu'elles constituent des partages partiels d'actif et non des distributions de dividendes ;

- les attributions de sommes ou valeurs effectuées, à titre d'acompte ou de solde de liquidation dans les sociétés dissoutes ;

- les attributions de sommes ou valeurs effectuées en contrepartie d'une réduction de capital non motivée par les pertes ;

- les attributions de sommes ou valeurs aux associés en cas de rachat par la société de ses propres titres ;

- d'une manière générale, toutes les distributions particulières qui ne répondent pas à la définition juridique des distributions de dividendes : les jetons de présence, les avances aux associés et les rémunérations excessives ou occultes...

Ces exclusions s'appliquent également s'agissant des conventions internationales qui prévoient le transfert de l'avoir fiscal aux associés non-résidents des sociétés françaises (cf. documentation administrative 4 J 1313 du 1^{er} novembre 1995 n° 12). En effet, selon ces textes, le crédit remboursable est défini comme celui auquel donneraient droit les dividendes s'ils étaient reçus par un résident de France. Il n'y a donc pas lieu sur ce point d'opérer de distinction entre droit interne et droit conventionnel.

7. La définition du dividende exposée aux n^{os} 5 et 6 doit être également retenue pour la détermination du champ d'application du dispositif de neutralisation des dividendes distribués à l'intérieur d'un groupe fiscal et qui n'ouvrent pas droit au régime des sociétés mères (CGI, art. 223 B, troisième alinéa).

Par suite, les n^{os} 69 à 71 de la documentation administrative 4H 6623 du 12 juillet 1997 sont rapportés.

8. La solution doctrinale antérieure, désormais rapportée, ne pourra plus être opposée à l'égard des impositions dont le fait générateur (31 décembre de l'année de mise à disposition des revenus pour les associés relevant de l'impôt sur le revenu ou à la clôture de l'exercice pour les associés soumis à l'impôt sur les sociétés) sera postérieur à la date de publication de la présente instruction.

Exemple :

La société A, détenue par des actionnaires personnes physiques, effectue une distribution exceptionnelle de réserves le 30 septembre 2001. Le revenu distribué correspondant sera soumis, au niveau des actionnaires, à l'impôt sur le revenu afférent à l'année 2001. Le fait générateur de cet impôt intervenant le 31 décembre 2001, c'est-à-dire après la date de publication de la présente instruction, ce revenu distribué, qui ne constitue pas une distribution de dividende, ne pourra pas être assorti de l'avoir fiscal.

Annoter : documentation administrative 4H 6623, 4J 1212, 4J 1222, 4J 1223, 4J 1225, 4J 1232, 4J 1311, 4K 14 et B.O.I. 4J-1-00.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOC'H-LOUBOUTIN

•

ANNEXE

DECISION DU CONSEIL D'ETAT DU 26 FEVRIER 2001, N° 219 834

« Considérant qu'aux termes de l'article 158 bis du CGI : « 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 (...) » et qu'aux termes de l'article 158 ter du même Code : « Les dispositions de l'article 158 bis s'appliquent exclusivement aux produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires dont la distribution est postérieure au 31 décembre 1965 et résulte d'une décision régulière des organes compétents de la société » ; qu'aux termes de l'article 1844-1 du Code civil : « La part de chaque associé dans les bénéfices et sa contribution aux pertes se déterminent à proportion de sa part dans le capital social (...) sauf clause contraire. Toutefois, la stipulation accordant à un associé la totalité du profit procuré par la société ou l'exonérant de la totalité des pertes, celle excluant un associé totalement du profit ou mettant à sa charge la totalité des bénéfices sont réputées non écrites » ;

Considérant que la SA Coti, spécialisée dans le traitement à façon de travaux comptables, a procédé en 1987, 1988 et 1989, à la suite d'une modification de ses statuts décidée le 30 septembre 1986 en assemblée générale extraordinaire, à des distributions de bénéfices selon une double clé de répartition fondée d'une part sur le nombre des actions détenues par les associés et, d'autre part, sur le chiffre d'affaires apporté par chacun d'eux ; que le montant global de ces distributions a été assorti de l'avoir fiscal ; que l'administration a estimé que la part de ces distributions proportionnelle au chiffre d'affaires apporté par les associés ne présentait pas le caractère de dividendes au sens de l'article 158 ter du CGI et a remis en cause l'imputation de l'avoir fiscal pratiquée par M. Anzalone, expert-comptable associé de la SA Coti, pour les années 1987, 1988 et 1989 ; que le ministre de l'économie des finances et de l'industrie se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la CAA de Lyon qui a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'IR auxquelles M. Anzalone avait été assujéti au titre des années 1987, 1988 et 1989 ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées du CGI que l'avoir fiscal est 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 du 24 juillet 1966 modifiée sur les sociétés commerciales ; que ni les dispositions de cette loi ni celles, précitées, du Code civil ne font obstacle à ce que des clauses du contrat de société prévoient une distribution des bénéfices aux associés selon une clé de répartition différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social ; que les dividendes ainsi distribués aux actionnaires ou porteurs de parts, dans des conditions régulières, constituent des produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires au sens de l'article 158 ter du CGI ; que dès lors, la CAA de Lyon n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les sommes qui ont été distribuées à M. Anzalone par prélèvement sur les bénéfices sociaux de la SA Coti ouvraient droit à l'avoir fiscal prévu par l'article 158 bis du CGI ; que, par suite, le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Décide : Rejet du recours du ministre ».