



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

LA NOTION DE DIVIDENDE EN DROIT FISCAL

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit et Patrimoine, N° 108, 1er octobre 2002

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

LA NOTION DE DIVIDENDE EN DROIT FISCAL

I - L'ANCIENNE DOCTRINE ADMINISTRATIVE

1^{Â°}/ Avoir pour objet des « revenus distribués » au sens des articles 109 à 115 du Code général des impôts

I - L'ANCIENNE DOCTRINE ADMINISTRATIVE 2^{Â°}/ Répartition faite au profit de l'ensemble des actionnaires ou associés qui ont statutairement vocation à la distribution des produits, compte tenu de leur nature ou provenance

I - L'ANCIENNE DOCTRINE ADMINISTRATIVE 3^{Â°}/ Bénéficiaire à chaque actionnaire ou associé pris en cette qualité et au prorata de ses droits

I - L'ANCIENNE DOCTRINE ADMINISTRATIVE 4^{Â°}/ Résulter de décisions régulières des organes compétents

II - LES SOLUTIONS PRÉTORIENNES A - La conception civiliste des dividendes

II - LES SOLUTIONS PRÉTORIENNES B - La conception sociétairé des dividendes 1^{Â°}/ Arrêt « Société hygiène et dératisation d'Auvergne »

II - LES SOLUTIONS PRÉTORIENNES B - La conception sociétairé des dividendes 2^{Â°}/ Arrêt « SA Banque française de l'Orient »

II - LES SOLUTIONS PRÉTORIENNES B - La conception sociétairé des dividendes 3^{Â°}/ Arrêt « Anzalone »

III - LA NOUVELLE DOCTRINE ADMINISTRATIVE

IV - PORTÉE DE LA NOUVELLE DOCTRINE ADMINISTRATIVE A - L'incohérence de la conception juridique de la notion de dividende

IV - PORTÉE DE LA NOUVELLE DOCTRINE ADMINISTRATIVE B - Les incertitudes générées par la nouvelle doctrine

V - ENTRÉE EN VIGUEUR DE L'INSTRUCTION ADMINISTRATIVE

CONCLUSION

Dans une importante instruction du 14 décembre 2001, l'administration fiscale s'est ralliée à la jurisprudence du Conseil d'État selon laquelle l'avoir fiscal ne peut être accordé

qu'aux distributions qui constituent des « dividendes » au sens du droit des sociétés. L'auteur revient ici sur cette notion centrale de dividendes.

La notion de dividende existe-t-elle en droit fiscal (1) ? Oui ; selon l'Administration, il s'agit de la même qu'en droit civil et en droit commercial. Il existe donc une notion de dividende en droit privé, laquelle serait transposable à la matière fiscale. Pourtant, les deux « matières » n'ont pas exactement la même approche des dividendes et, paradoxalement, la qualification des sommes distribuées est surtout nécessaire pour la détermination de leur régime fiscal.

- **Pour le droit des sociétés**, les dividendes sont des distributions de bénéfices (C. com., art. L. 232-10 et s.). Ainsi, l'article L. 232-12 dispose-t-il que, « *après approbation des comptes annuels et constatation de l'existence de sommes distribuables, l'assemblée générale détermine la part attribuée aux associés sous forme de dividendes* ». La qualification de dividende ne sera rendue nécessaire que lorsqu'il s'agira de soumettre une répartition de sommes ou valeurs au régime des distributions de bénéfices : règles de compétence et de majorité, détermination des sommes distribuables, délais de distribution, faculté de prévoir le versement d'un acompte sur dividende, possibilité de verser un dividende majoré, interdiction des clauses d'intérêt fixe, faculté de prévoir une clause de premier dividende, faculté d'offrir aux actionnaires le choix entre le paiement d'un dividende et la remise d'actions de la société, etc. Cette difficulté reste assez marginale cependant, hormis les cas discutés des distributions de dividendes en nature (2) et des distributions de réserves (3) . En revanche, on sera plus fréquemment conduit à apprécier la « réalité » du dividende dans le cadre des distributions de « dividendes fictifs ». Toutefois, ici, ce n'est pas le dividende qui est fictif mais le bénéfice sur lequel il est prélevé, ce qui fait du dividende une notion de droit comptable avant toute chose.

- **En comptabilité**, les dividendes représentent une affectation du résultat au profit des associés. Ils ne constituent pas une charge de l'exercice et n'entrent donc pas en ligne de compte pour le calcul du résultat comptable et, partant, du résultat imposable. Ainsi, la clause d'intérêt fixe (interdite en droit français, sauf lorsque l'État a accordé aux actions la garantie d'un dividende minimal : C. com., art. L. 232-15) ne constitue pas un dividende mais une charge pour l'entreprise. Ainsi les acomptes sur dividendes (C. com., art. L. 232-12, al. 2) sont-ils de véritables dividendes qui sont comptabilisés en tant que tels et non en tant que charges (un bilan certifié doit être arrêté et les conditions de la distribution sont les mêmes que pour les dividendes votés en fin d'exercice, à une exception près : ils ne peuvent être imputés sur les réserves). Ainsi, enfin, les distributions de réserves sont des dividendes, car il s'agit bien de l'affectation d'un résultat (les réserves sont d'anciens bénéfices qui ont été réinvestis).

- **En droit fiscal**, il s'agit de déterminer la catégorie fiscale et les modalités de l'imposition des dividendes perçus. Ces derniers sont imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers comme l'ensemble des produits de placement en valeurs mobilières (CGI, art. 108 et s.). Néanmoins, si la catégorie est

commune, les modalités d'imposition sont différentes, au moins sur un point : seuls les dividendes bénéficient de l'avoir fiscal. C'est ce que dit l'article 158 bis du Code général des impôts : « *I - 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. Ce crédit d'impôt est égal à la moitié des sommes effectivement versées par la société (...)* ». Ce sont donc les dividendes qui déterminent le champ d'application de l'avoir fiscal ; aussi doivent-ils être précisément définis. C'est le rôle de l'article 158 ter du CGI : « *I - 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* ». On comprend l'importance de ces dispositions, 1^{er} quant au bénéfice de l'avoir fiscal, 2^o par ricochet, quant à l'assujettissement de la société distributrice au paiement du précompte mobilier, dans la mesure où celui-ci n'est dû que si les distributions ouvrent droit à avoir fiscal (4) .

• **En s'alignant sur la conception privatiste des dividendes**, l'administration fiscale réduit de façon significative le domaine d'application de l'avoir fiscal. En effet, une instruction du 14 décembre 2001 (5) rapporte l'ancienne doctrine qui exigeait simplement et essentiellement que la répartition soit faite à l'ensemble des associés au prorata de leur participation. Cette « privatisation » du droit fiscal avait été initiée par le Conseil d'État lui-même (I) ; la nouvelle doctrine administrative s'inscrit de la sorte dans la droite ligne de sa jurisprudence (II). Pour autant, l'instruction se place à un niveau d'exigence encore supérieur à ce que souhaitait probablement la Haute juridiction administrative (III). Il demeure que la portée de ces solutions reste incertaine ; critiquable au regard de la fonction première de l'avoir fiscal qui est celle de limiter les doubles impositions de bénéficiaires, elle dépend entièrement de la notion de dividende en droit privé et du sort de ce crédit d'impôt en droit fiscal français (IV). Tout aussi incertaine et critiquable était la portée rétroactive conférée à la nouvelle définition des dividendes, avant qu'une instruction du 18 février 2002 n'y fasse obstacle (V).

I - L'ANCIENNE DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Selon la documentation administrative de base ancienne (Doc. adm. 4 J 1311, 1er nov. 1995), l'avoir fiscal devait être accordé à « *l'ensemble des revenus qui constituent la rémunération normale de l'épargne* », à l'exception des « *distributions particulières telles que les jetons de présence, les avances aux associés et les rémunérations excessives ou occultes* ». Le commentaire administratif précisait encore que la qualification de dividende devait être reconnue à toute répartition présentant les quatre caractéristiques suivantes.

1^o/ Avoir pour objet des « revenus distribués » au sens des articles 109 à 115 du Code général des impôts

L'exigence n'est pas originale ; seules les sociétés opaques peuvent fiscalement distribuer leurs bénéfices (6) , alors même que cette qualité leur serait reconnue *a posteriori* (7) . En revanche, la généralité de la formule était gênante parce qu'elle englobait à la fois les distributions régulières et les distributions irrégulières (écartées cependant, v. *supra*).

2^o/ Répartition faite au profit de l'ensemble des actionnaires ou associés qui ont statutairement vocation à la distribution des produits, compte tenu de leur nature ou provenance

Il en résultait que toute répartition au profit d'un seul ou de quelques associés n'ouvrait pas droit à avoir fiscal ; ainsi, au cas de rachat de titres à un associé avec réduction du capital social. En revanche, la réduction égalitaire du capital social ne contrevient pas à cette exigence et les associés bénéficiaient de l'avoir fiscal, à partir du moment où il ne s'agissait pas d'éponger les pertes sociales et dans la mesure où elle se traduisait par une distribution effective. Bénéficiaient aussi de l'avoir fiscal les sommes issues de l'amortissement du capital social (8) .

3^o/ Bénéficiaire à chaque actionnaire ou associé pris en cette qualité et au prorata de ses droits

Il était donc nécessaire que la distribution soit faite à un associé à raison de cette qualité en proportion de ses droits. Cette conception stricte de la notion de dividende heurtait les principes du droit commun puisque l'article 1844-1 du Code civil permet de prévoir statutairement une répartition des dividendes autre que proportionnelle, à condition de ne pas priver un associé de tout droit aux bénéfices. Par ailleurs, cette exigence semblait difficile à tenir compte tenu de l'évolution du droit des sociétés. Ainsi, sur la base de l'article L. 228-11 du Code de commerce, lequel autorise la création d'actions de priorité, certaines sociétés avaient inséré dans leur statut une clause de « dividendes majorés » afin de récompenser les actionnaires stables (9) . La loi du 12 juillet 1994 consacra cette pratique sous l'appellation de « primes de fidélité » (10) . L'article L. 232-14 du Code de commerce précise désormais que : « Une majoration de dividende dans la limite de 10 % peut être attribuée par les statuts à tout actionnaire qui justifie, à la clôture de l'exercice, d'une inscription nominative depuis deux ans au moins et du maintien de celle-ci à la date de mise en paiement du dividende ».

4^Â°/ Résulter de décisions régulières des organes compétents

La formule est ambiguë : s'agissait-il de toute décision qui avait pour effet de distribuer un revenu aux associés ou uniquement de la décision de distribution prise en assemblée générale ? *A priori*, la neutralité des termes utilisés n'implique pas nécessairement que la décision soit une délibération de l'assemblée générale, et la qualification de dividende qui en dépend pouvait être accordée à des distributions de sommes ou valeurs consécutivement à une décision émanant des organes de direction de la société. Ainsi, l'avoir fiscal était accordé aux acomptes sur dividendes dont on sait qu'ils sont décidés par les organes de direction de la société (C. com., art. L. 232-12). L'inconvénient est que cela pouvait conduire à accorder l'avoir fiscal aux distributions irrégulières. Toutefois, nous avons vu que l'Administration écartait initialement cette possibilité en ne visant spécifiquement que la « *rémunération normale de l'épargne* ».

II - LES SOLUTIONS PRÉTORIENNES

Le Conseil d'État avait, quant à lui, défini les dividendes par référence à la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales. Initialement, pourtant, il avait adopté une définition « civiliste » des dividendes (A) avant d'opter très franchement pour une conception « sociétaire » (B).

A - La conception civiliste des dividendes

La conception civiliste des dividendes résulte d'une décision du 8 juillet 1992, « Gardet » (11) . La question qui se posait était de savoir si les sommes issues du rachat de ses propres titres par une société ouvraient droit à avoir fiscal. Le Conseil d'État rappela initialement « *qu'il résulte des termes mêmes des articles 158 bis et ter du CGI que l'avoir fiscal est attaché à la distribution de dividendes (...)* ». Le lien entre l'avoir fiscal et les dividendes était donc établi ; restait à définir la notion de dividende. Pour ce faire, le Conseil d'État réalisa une curieuse alchimie en combinant la doctrine administrative et les concepts de droit réel, en définissant les dividendes comme « (...) *les produits de l'épargne investie en actions, parts sociales ou parts bénéficiaires, qui sont périodiques et renouvelables, prélevées sur les bénéfices ou les réserves et servies à l'ensemble des associés par suite d'une décision régulière de l'assemblée générale de la société (...)* ». Le Conseil d'État conclut que « *les sommes perçues par M. Gardet (...) alors même que pour partie, elles résultaient d'un prélèvement sur des bénéfices ou des réserves de la société (...) n'avaient pas le caractère de dividendes mais de plus-values* ». Si la qualification de « *plus-value* » suscita bien des interrogations (12) ,

c'est surtout l'assimilation des dividendes aux « *fruits civils* » qui était contestable (13) . En outre, l'exigence du caractère « *périodique et renouvelable* » des dividendes aurait *ipso facto* condamné certaines solutions administratives qui semblaient acquises : ainsi l'avoir fiscal était-il traditionnellement accordé au *boni* de liquidation et aux sommes distribuées aux associés lors de l'amortissement du capital social. Ces considérations expliquent sans doute que le Conseil d'État ait par la suite modifié sa jurisprudence.

B - La conception sociétaire des dividendes

Trois décisions successives illustrent la conception sociétaire des dividendes.

1^{er}/ Arrêt « Société hygiène et dératisation d'Auvergne » (14)

En l'espèce, il s'agissait d'une SARL de « famille » qui avait opté pour son assujettissement à l'impôt sur le revenu (CGI, art. 239 bis AA). Ce faisant, elle tombait sous le coup de l'article 111 bis, alinéa 1er, du CGI qui prévoit que « *lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits* ». Sur la base de cette distribution présumée de bénéfices, l'administration fiscale avait assujetti ladite société au paiement du précompte mobilier (CGI, art. 223 sexies, 1). Le Conseil d'État justifie l'exonération dudit précompte par son refus d'accorder l'avoir fiscal, lequel 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* ». Le Conseil d'État adopte ici clairement une définition purement « sociétaire » des dividendes. La formulation est contestable car, en visant la « *décision prise par l'assemblée générale des actionnaires* », elle écarte injustement du champ d'application de l'avoir fiscal les distributions d'acomptes sur dividendes, lesquelles sont décidées par les organes de direction de la société (C. com., art. L. 232-12). Elle ne changera pourtant pas par la suite.

2^e/ Arrêt « SA Banque française de l'Orient » (15)

Le contexte était ici quelque peu différent, puisqu'il ne s'agissait pas d'appliquer l'article 158 ter du CGI mais la convention franco-néerlandaise qui, comme l'ensemble des conventions fiscales qui empruntent

le modèle développé par l'OCDE, précise en son article 10 que le terme dividende désigne « *les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mines, parts de fondateurs ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autres parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'État dont la société distributrice est un résident* ». Les distributions qui posaient problème résultaient d'une cession d'actions par la SA Banque française de l'Orient à sa société mère néerlandaise pour un prix minoré, opération constitutive d'une distribution cachée de bénéfices à la suite du redressement de la société qui avait accordé l'avantage indu (CGI, art. 109,1, 1^{er}). Conformément à sa doctrine traditionnelle, l'administration fiscale estimait que les « *distributions irrégulières* » sont assimilables aux dividendes lorsqu'elles profitent à des associés ou à des personnes ayant des liens étroits avec eux (16) , ce qui doit entraîner l'application de la retenue à la source prévue par l'article 119 bis, 2 (au taux prévu par la convention). Le contribuable affirmait au contraire que les distributions présumées de bénéfices n'étaient pas des dividendes mais des revenus non spécifiquement visés par la convention, lesquels doivent être imposés par l'État de résidence du bénéficiaire (art. 22). En refusant toute idée d'assimilation des revenus réputés distribués aux dividendes, le Conseil d'État n'a pas rendu une décision originale (17) ; simplement il a innové en justifiant sa décision non pas au moyen d'une analyse stérile de l'article 10, qui, à ses yeux, ne définirait pas les dividendes mais seulement les titres y ouvrant droit, mais en les définissant comme « (...) *des produits distribués par une société à ses associés 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* », reprenant ainsi une formulation utilisée quelques années plus tôt lors de la décision du 29 décembre 1995. La solution ne fait plus de doute aujourd'hui (18) .

3^o/ Arrêt « Anzalone » (19)

Dans cette affaire, une société d'expertise comptable, la SA Coti, avait modifié ses statuts de façon à ce qu'ils lui permettent de distribuer des dividendes selon une double clef de répartition fondée à la fois sur la participation au capital social et sur le chiffre d'affaires apporté par chaque associé. La SA avait ainsi distribué des dividendes à un expert-comptable associé, M. Anzalone, correspondant à cette double clef de répartition. L'administration fiscale avait contesté le droit pour cet associé de se prévaloir de l'avoir fiscal au titre des revenus proportionnels au chiffre d'affaires, au motif qu'ils n'étaient pas des dividendes au sens de l'article 158 ter du CGI. Pour donner raison au contribuable, la Haute cour articule son raisonnement en deux phases. La première phase est désormais classique ; elle réaffirme que la notion de dividende en droit fiscal n'est pas autonome et doit être définie par référence au droit des sociétés : « *Considérant qu'il résulte des dispositions précitées du Code général des impôts 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 ». La seconde phase est plus innovante ; il lui a fallu dire si, au sens du droit des sociétés, les dividendes devaient nécessairement être répartis entre les associés en proportion de leur participation dans le capital social. La réponse fut donc négative : « *Que ni les dispositions de cette loi ni celles, précitées, du Code civil ne font obstacle à ce que les 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* ». C'est à la suite de cette dernière décision que l'administration fiscale décida de faire évoluer sa doctrine.

III - LA NOUVELLE DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Il résulte de l'instruction du 14 décembre 2001 que :

ouvrent droit à avoir fiscal les seules distributions de dividendes décidées par l'assemblée générale des associés réunie annuellement pour statuer sur les comptes de l'exercice écoulé, ou les distributions d'acomptes sur dividendes, lorsqu'elles respectent les prescriptions du droit des sociétés.

Trois séries d'observations peuvent être faites :

- La formulation de l'instruction est meilleure que celle utilisée par le Conseil d'État qui évoquait seulement la « *décision de l'assemblée générale* », laissant ainsi de côté les distributions d'acomptes sur dividendes qui sont décidées par les organes de gestion de l'entreprise (C. com., art. L. 232-12). Elle est aussi plus respectueuse de la formulation de l'article 158 ter du CGI qui ne vise que « *la décision régulière des organes compétents de la société* ». Malgré tout, elle ne prend pas en compte toutes les situations et, notamment, les distributions judiciaires de dividendes à la suite de la condamnation d'une société pour mise en réserve abusive des bénéfices (20) .

- Seuls les « dividendes » au strict sens juridique du terme ouvrent droit à l'avoir fiscal. Ainsi, sont des dividendes au sens du droit privé les distributions de bénéfices alors même qu'elles empruntent une clef de répartition différente de celle liée à la participation au capital social (solution directement inspirée de l'arrêt « Anzalone »), sous réserve qu'elles ne soient pas constitutives d'un abus de droit et qu'elles ne résultent pas de clauses statutaires léonines (C. civ., art. 1844-1). De la même façon, et sous les mêmes limites, il n'est pas contestable qu'une distribution de dividendes en nature ouvre aussi droit à avoir fiscal (21) .

- L'assimilation des dividendes en droit fiscal et en droit des sociétés reste incomplète sur un point : bien que la nouvelle instruction ne le précise plus, seules les sociétés soumises à l'IS peuvent distribuer un dividende (CGI, art. 108 et s.). Dans les sociétés qui relèvent de l'IR, les résultats sont réputés être appréhendés

par les associés à la clôture de l'exercice comptable (CGI, art. 8). En droit privé, toutes les sociétés sont susceptibles de distribuer un bénéfice.

Sont exclues du bénéfice de l'avoir fiscal « toutes les distributions particulières qui ne répondent pas à la définition juridique des distributions de dividendes ».

Cela vise notamment :

- L'ensemble des distributions irrégulières, qui étaient déjà privées de l'avoir fiscal avant la nouvelle instruction, même lorsqu'elles engendrent une double imposition des bénéficiaires.

- Les distributions consécutives : 1^o à la réduction du capital social non motivée par des pertes (qui constatent une reprise d'apports non imposable [CGI, art. 112, 1^o]) ; 2^o à l'amortissement du capital social (même si l'instruction ne les exclut pas nommément (22) et qu'il s'agit de revenus mobiliers (23) ; 3^o au rachat par une société de ses propres titres (24) (qui sont pourtant considérées comme des revenus mobiliers (25) ; 4^o à la fusion (« *boni* de fusion », qui n'est plus considéré comme un revenu mobilier (26) ; ou 5^o à la liquidation de sociétés (« *boni* de liquidation », qui est un revenu distribué). Dans ce dernier cas toutefois, la privation de l'avoir fiscal pourrait être contestée devant les juridictions administratives. En effet, nous savons que le Conseil d'État définit clairement les dividendes par renvoi au droit des sociétés ; or, le *boni* de liquidation est souvent présenté, à tort ou à raison, comme le « *dernier dividende* » (27) .

- Les distributions exceptionnelles de réserves (non décidées par l'assemblée générale annuelle (28)), « *dés lors qu'elles constituent des partages partiels d'actif et non des distributions de dividendes* ». La formulation est ambiguë (29) : faut-il comprendre que les distributions exceptionnelles de réserves sont toujours privées d'avoir fiscal puisqu'elles ne sont pas des dividendes mais des partages partiels d'actif, ou qu'elles n'en sont privées que si elles sont des partages partiels d'actif ? La qualification des distributions de réserves a toujours été discutée.

Certains déniaient implicitement la qualité de « dividendes » aux distributions de réserves en estimant possible leur répartition en dehors de l'assemblée générale annuelle (30) . Pour autant, l'opération ne pourrait s'analyser en un « partage partiel d'actif » que si les sommes distribuées excédaient les dividendes habituellement servis par la société (31) .

D'autres estiment, au contraire, que les distributions de réserves sont des dividendes à part entière et que la décision est de la compétence exclusive de l'assemblée générale annuelle. C'est la position que nous avons défendue il y a quelques années (32) . Par suite, la décision prise par une assemblée *ad hoc* s'analyse nécessairement en un partage partiel d'actif (33) . C'est donc aussi, semble-t-il, la position officielle de l'administration fiscale (34) .

IV - PORTÉE DE LA NOUVELLE DOCTRINE ADMINISTRATIVE

En retenant une conception purement juridique de la notion de dividende, le droit fiscal positif (doctrine administrative et jurisprudence du Conseil d'État) n'a pas seulement réduit de façon significative le domaine d'application de l'avoir fiscal ; il s'est aussi dessaisi d'un problème de qualification au profit du droit privé. Désormais, la réponse au problème de la qualification des revenus en « dividendes » ne se trouve plus dans le Code général des impôts mais dans le Code civil ou dans le Code de commerce. S'il n'est pas question de verser de larmes pour ce coup porté à l'autonomie du droit fiscal, on relèvera néanmoins le caractère incohérent, voire injuste, de la nouvelle doctrine au regard de la fonction première de l'avoir fiscal (A). On soulignera ensuite les incertitudes qui pèsent sur la nouvelle doctrine (B).

A - L'incohérence de la conception juridique de la notion de dividende

L'incohérence du nouveau critère apparaît clairement si on le met en parallèle avec l'avoir fiscal. Ce dernier a été construit comme une technique particulière destinée à encourager les distributions de bénéfices en restituant aux associés l'impôt payé par la société. Par suite, il s'est imposé comme un mécanisme général destiné à prévenir les doubles impositions économiques de bénéfices : une première fois en tant que tels chez la société distributrice, une seconde en tant que revenus mobiliers chez l'associé bénéficiaire (35) . Compte tenu de sa nature propre, le choix d'un critère purement juridique comme le dividende pouvait apparaître comme un anachronisme du droit fiscal positif, d'autant plus que la notion de dividende n'est presque plus utilisée dans le Code général des impôts, qui lui préfère celle de « *revenu distribué* » (36) . Il serait donc plus judicieux de retenir un critère économique qui permettrait à l'avoir fiscal de jouer chaque fois qu'il y a double imposition des bénéfices. Pourraient ainsi bénéficier de l'avoir fiscal non seulement les distributions « officielles » (les « dividendes » du droit privé), mais aussi les distributions « officieuses », sauf si elles résultent d'un redressement du résultat imposable. Par exemple, il serait équitable que les distributions consécutives à la transformation d'une société soumise à l'IS en société soumise à l'IR (CGI, art. 111 bis) puissent bénéficier de l'avoir fiscal, même s'il ne s'agit pas de « dividendes » au sens du droit privé.

B - Les incertitudes générées par la nouvelle doctrine

Les incertitudes résultant de la nouvelle doctrine administrative sont tout autant liées au sort de l'avoir fiscal qu'au choix de la notion de dividende comme critère d'attribution.

- L'instruction du 14 décembre 2001 s'inscrit dans un contexte qui n'est pas favorable à l'avoir fiscal. Ainsi le taux des avoirs fiscaux accordés aux personnes morales susceptibles de les utiliser (les sociétés soumises à l'IS) est-il constamment réduit depuis quelques années (37) . Surtout, c'est l'existence même de ce crédit d'impôt au sein du système fiscal français qui serait menacée (38) .

- En renvoyant purement et simplement à la notion privatiste de dividende comme critère de l'avoir fiscal, l'instruction administrative n'a pas réglé tous les problèmes.

D'abord, parce que la fiabilité de ce critère n'est pas sans faille en droit des sociétés ; il suffit d'évoquer pour mémoire les difficultés de qualification du *boni* de liquidation ou celles inhérentes aux distributions exceptionnelles de réserves (v. *supra*), ainsi que la jurisprudence, contestable, qui assimile aux dividendes les répartitions de primes d'émission ou d'apport (39) .

Ensuite, parce que la qualification de dividende ne détermine pas seulement le domaine d'application de l'avoir fiscal mais aussi celui de l'abattement annuel de 1 220 euros (2 440 euros si le contribuable est marié) sur certains revenus de capitaux mobiliers (CGI, art. 158, 3) et celui de la retenue à la source pratiquée sur les distributions de dividendes à un résident étranger en application d'une convention fiscale internationale sur les doubles impositions de revenus (40) . Dans la première situation, le 3^o de l'article 158, 3, dispose que l'abattement s'applique aux « *revenus correspondant à des dividendes d'actions émises en France* » et l'Administration avait adopté la même définition des dividendes que celle utilisée pour l'article 158 bis (41) . Cette correspondance doit-elle se maintenir ? Cela ne nous apparaîtrait pas incohérent (42) . Dans la seconde situation, l'Administration avait estimé que le terme « dividende » visé dans les conventions désignait l'ensemble des « revenus distribués » pour peu que le bénéficiaire soit associé (43) . Cette doctrine est-elle maintenue ? Rien dans l'instruction ne permet d'en douter (44) .

Enfin, parce que la notion de dividende n'est pas toujours utilisable en droit fiscal. Ainsi, dans les groupes de sociétés, le régime des sociétés mères et filiales s'applique aux « *produits nets des participations* » (CGI, art. 216, I). Le Conseil d'État avait estimé que leur domaine d'application était plus large que celui des « dividendes » des articles 158 bis et 158 ter du CGI (45) . Ici aussi l'instruction n'est pas utilisable. En revanche, la nouvelle définition des dividendes s'applique aux distributions entre sociétés membres d'un groupe intégré (Instr. 14 déc. 2001, § 7) (46) . Est donc rapportée l'ancienne doctrine administrative qui assimilait les dividendes à l'ensemble des revenus distribués des articles 109 à 115 du CGI (47) .

V - ENTRÉE EN VIGUEUR DE L'INSTRUCTION ADMINISTRATIVE

En décidant que les nouvelles dispositions s'appliqueraient aux impositions dont le fait générateur est postérieur à la date de publication de l'instruction (soit le 28 décembre 2001), l'Administration leur conférerait nécessairement un caractère rétroactif (48) dans la mesure où, ainsi qu'elle le rappelle elle-même, le fait générateur de l'impôt se situe soit le 31 décembre de la mise à disposition des revenus pour les associés soumis à l'IR, soit le jour de la clôture de l'exercice comptable pour les associés soumis à l'IS. De la sorte, l'ensemble des distributions effectuées en 2001 au profit de personnes physiques ou de sociétés soumises à l'IS (dont l'exercice comptable est calqué sur l'année civile) pouvait se voir appliquer la nouvelle doctrine (49). Sensible aux critiques qui lui ont été adressées (50), l'Administration vient d'autoriser, par une instruction du 18 février 2002, les sociétés distributrices à se prévaloir de la doctrine antérieure pour leurs distributions décidées avant le 1er janvier 2002, quelle que soit la date de leur mise en paiement (51).

CONCLUSION

Le choix de la notion privatiste de dividende comme critère unique de l'avoir fiscal présente, en apparence, deux avantages : celui de l'efficacité car la notion de dividende est *a priori* clairement identifiée en droit des sociétés, et celui de l'homogénéité car il permettrait d'unifier la définition des dividendes en droit privé et en droit fiscal. L'apparence est pourtant trompeuse. D'abord, parce que la qualification de dividende en droit privé pourrait, à l'avenir, réserver bien des surprises. *Quid* notamment du *boni* de liquidation ou des distributions exceptionnelles de réserves ? Ensuite, parce que, d'une part, on peut faire état de divergences sérieuses entre la conception sociétaire des dividendes et leur nouvelle définition en droit fiscal (52), et que, d'autre part, il n'est pas acquis que les juridictions administratives adoptent une vision aussi restrictive de la notion de dividende que l'administration fiscale. Pour tout dire, il ne nous semble pas que le Conseil d'État ait renoncé à toute idée d'autonomie de la notion de dividende en droit fiscal. On rappellera ainsi que, en abandonnant l'exigence selon laquelle le dividende devait être « *périodique et renouvelable* », le Conseil d'État « sauvait » ainsi du même coup certaines distributions exceptionnelles (53). Surtout, et c'est sur ce point que nous voudrions insister en achevant ce commentaire, le choix d'un critère juridique pour tracer les limites de l'avoir fiscal ne lui permet plus de jouer pleinement son rôle. Nous estimons donc nécessaire de substituer au critère juridique de l'avoir fiscal, que sont les dividendes, un critère économique fondé sur une situation de double imposition des bénéficiaires, en plein accord avec sa fonction première. Or, en détachant l'avoir fiscal de

sa cause, les pouvoirs publics ont (volontairement ?) « délégitimé » ce crédit d'impôt ; sa disparition n'en serait que plus aisément admise par les contribuables (54) ...

(1)

Cette question, nous la posions déjà en 1996. V. note sous CE, 29 déc. 1995, SARL Hygiène et dératification d'Auvergne, JCP éd. E 1996, II, n° 806, obs. A. de Bissy.

(2)

Sur les risques d'abus de droit liés à la distribution d'actifs sociaux, v. *infra*, note 20.

(3)

Sur le problème de leur qualification juridique et ses conséquences, v. *infra* III.

(4)

L'avoir fiscal est un crédit d'impôt destiné à atténuer les conséquences de la double imposition économique des bénéficiaires soumis une première fois à l'IS chez la société distributrice et une seconde fois en tant que revenus mobiliers chez l'associé bénéficiaire. Dans la mesure où l'avoir fiscal est accordé à l'ensemble des distributions de bénéfices, sans distinguer selon qu'ils ont ou non été soumis à l'IS, le précompte mobilier permet au Trésor public de « récupérer » une somme équivalente à l'avoir fiscal lorsqu'il a été accordé à tort.

(5)

Instr. 14 déc. 2001, BOI 4 J-2-01, 28 déc. 2001.

(6)

V. cependant CE, 29 juin 2001, M. et Mme Belmes, Dr. fisc. 2001, n° 46, n° 1043, concl. S. Austray, Dr. sociétés déc. 2001, chron. n° 184, obs. J.-L. Pierre ; Les Nouvelles fiscales 1er janv. 2002, n° 861, p. 4, Bull. Joly 2002, p. 125, § 23, obs. J.-C. Parot, Petites affiches 30 mai 2002, n° 108, p. 20, note A. de Bissy, où la Haute juridiction administrative estime qu'une société relevant de l'impôt sur le revenu peut fiscalement distribuer un revenu occulte lorsque ses propres associés sont imposés à l'IS.

(7)

Notamment à la suite de la remise en cause de l'option d'une SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 239 bis AA). Pour autant, elle ne transforme pas ses bénéfices distribués en « dividendes », ce qui les exclut du bénéfice de l'avoir fiscal, faute d'avoir été distribués en tant que tels (CAA Nantes, 13 mars 2001, Guilbaud, Les Nouvelles fiscales 1er avr. 2002, n° 867, p. 16).

(8)

Du moins lorsqu'elles constituent un revenu mobilier. Tel n'est pas le cas lorsque l'amortissement est pratiqué par des sociétés concessionnaires de l'État ou des collectivités publiques (CGI, art. 112, 2°).

(9)

F. Peltier, L'attribution d'un dividende majoré à l'actionnaire stable, Bull. Joly 1993, p. 551, § 153 ; F. Pollaud-Dulian, La querelle du dividende majoré, un aspect du principe d'égalité dans le droit des sociétés cotées en bourse, JCP éd. G 1993, I, n° 3697.

(10)

L. n° 94-578, 12 juill. 1994, Bull. Joly 1994, p. 925, § 246 ; A. Viandier et J.-J. Caussain, JCP éd. E 1994, I, n° 392, p. 467 ; H. Le Nabasque, Sociétés par actions, La loi autorisant le versement de primes de fidélité a été adoptée, Dr. sociétés nov. 1994, chron. n° 10.

(11)

CE, 8 juill. 1992, Dr. fisc. 1993, n° 5, n° 125, concl. M.-D. Hagelsteen, RJF 8-9/92, n° 1172, chron. J. Turot, spéc. p. 659.

(12)

Elle marqua aussi et surtout l'incohérence du Conseil d'État qui n'est pas allé au bout de sa propre logique et imposa les sommes issues du rachat en tant que revenus mobiliers. Voilà donc un profit calculé comme une plus-value (CGI, art. 161, al. 2) mais imposé comme un revenu mobilier (CGI, art. 109 et s.) ! La loi du 2 juillet 1998 (art. 41), qui a réformé le régime juridique du rachat par une société de ses propres titres, n'a pas précisé le régime fiscal qui s'applique à un rachat de titres en vue d'une réduction du capital social non motivée par des pertes. À la suite de ce texte, l'administration fiscale a maintenu sa doctrine traditionnelle selon laquelle les sommes issues du rachat s'analysent en une distribution de revenus (Instr. 4 juill. 2000, BOI 4 J-1-00). La jurisprudence continue, quant à elle, de fonder l'imposition des sommes distribuées exclusivement sur l'article 161, alinéa 2... tout en les imposant comme des revenus distribués (v. en dernier lieu CE, 29 déc. 2000, Roesh, Dr. fisc. 2001, n° 15, n° 337, p. 632, pour qui le profit n'a pas la nature d'une plus-value « *mais d'un boni de cession qui a la même nature qu'un boni de liquidation, imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobilier* »).

Sur tout ces points, v. J.-Cl. Parot, La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions (situation de l'actionnaire), 1re partie, Dr. fisc. 2001, n° 21, p. 814, et s. et 2nde partie, Dr. fisc. 2001, n° 22-23, p. 865 et s.

(13)

En droit privé, cette qualification est déjà contestable; le caractère renouvelable est bien présent (il permet d'opposer les « fruits » aux « produits »), mais leur caractère périodique est plus discutable étant donné que la distribution d'un dividende est doublement conditionnée par l'existence d'un bénéfice distribuable et par la décision de l'assemblée générale. La Cour de cassation a néanmoins opté pour l'assimilation des dividendes aux fruits (Cass. com., 5 oct. 1999, JCP éd. E 2001, I, p. 895, obs. A. Viandier et J.-J. Caussain, pour l'application de l'article 1652 du Code civil aux termes duquel le vendeur doit l'intérêt du prix lorsque la chose est frugifère). Toutefois, la qualification de fruits civils doit, à notre sens, être écartée dans la mesure où les

dividendes ne sont pas fixes. V. A. de Bissy, La notion de dividende, aspects juridiques et fiscaux, thèse Toulouse I, 1994, n^{os} 608 et s.; *contra*, R. Micha-Goudet, Nature juridique des dividendes, JCP éd. E 1998, I, p. 68, qui estime que la fixité n'est pas une condition nécessaire pour la qualification de fruits civils.

(14)

CE, 29 déc. 1995, RJF 2/96, n^o 196, concl. P. Martin, JCP éd. E 1996, II, n^o 806, préc.

(15)

CE, 13 oct. 1999, RJF 12/99, n^o 1587, concl. J. Arrighi de Casanova, Dr. fisc. 2000, n^o 6, n^o 71, p. 298.

(16)

Instr. 2 juill. 1991, BOI 4 J-2-91, reprenant le texte du commentaire du Comité des affaires fiscales de l'OCDE, Dr. fisc. 1991, n^o 40, p. 9249.

(17)

V. l'analyse détaillée de la jurisprudence par G. Gest, La qualification des revenus réputés distribués au regard des conventions fiscales internationales, Dr. fisc. 1991, n^o 48, p. 1713 et s. En dernier lieu, CE, 31 janv. 2001, SA Bank Polska Opieki, Dr. fisc. 2002, n^o 20, n^o 422, concl. G. Bachelier.

(18)

V. CAA Paris, 10 mai 2001, M. et Mme Hanna, Petites affiches 12 févr. 2002, n^o 31, p. 14, note B. Boutemy et E. Meier.

(19)

CE, 26 févr. 2001, RJF 5/01, n^o 619, concl. S. Austry, spéc. p. 402, Dr. fisc. 2001, n^o 27, p. 1043, n^o 611 ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet.

(20)

Cass. 1^{re} civ., 12 mai 1987, n^o 85-11.982, n^o 542, Lexilaser Cassation, qui accorde l'avoir fiscal.

(21)

Si le principe même d'une distribution du dividende en nature n'a jamais été contesté, certains estiment qu'un dividende représente nécessairement une créance de somme d'argent, de sorte que si le dividende est payé en nature, il s'agit d'une dation en paiement et non d'un paiement pur et simple. C'était la position de l'administration fiscale qui appliquait les droits de mutation aux distributions d'actifs. Cette doctrine a été justement condamnée par la Cour de cassation (Cass. com., 6 juin 1990, Bull. Joly 1990, p. 813, note P. Derouin). L'administration fiscale s'est inclinée (BOI 7 D-3-94, n^o 95, 17 mai 1994). Néanmoins, la cession d'actifs sous l'apparence d'une distribution de dividendes en nature serait constitutive d'un abus de droit (LPF, art. L. 64).

(22)

Certains les traitent comme des distributions exceptionnelles de réserves (FR Lefebvre 1/02, inf., p. 3). Pourtant, le Code de commerce calcule la base du prélèvement comme pour les dividendes. Ainsi, l'article L. 225-198 dispose que « *L'amortissement du capital est effectué en vertu d'une stipulation statutaire ou d'une décision de l'assemblée générale extraordinaire et au moyen de sommes distribuables au sens de l'article L. 232-11* ».

(23)

Sauf cas particulier (v. *supra*, note 7). En droit privé, la solution est plus incertaine, même si la qualification de « remboursement d'apports » doit, à notre sens, prévaloir. V. A de Bissy, thèse préc., n^{os} 409 et s.

(24)

En ce sens, CAA Lyon, 31 mai 2001, SA Fields service, Dr. sociétés févr. 2002, n^o 33, obs. J.-L. Pierre, laquelle estime que le précompte n'est pas dû dans la mesure où la distribution n'ouvre pas droit à avoir fiscal.

(25)

Du moins au cas de rachat de titres en vue de la réduction du capital social non motivée par des pertes (C. com., art. L. 225-207). En revanche, au cas de rachat de titres en vue d'une attribution aux salariés (C. com., art. L. 225-208) ou dans le cadre d'un plan de rachat d'actions (C. com., art. L. 225-209), c'est le régime des plus-values professionnelles (CGI, art. 39 duodecimes) ou privées (CGI, art. 150-0 A ou 150 A bis) qui s'applique (CGI, art. 112, 6^o).

(26)

Il n'est plus nécessaire que la fusion soit placée sous le régime de faveur des articles 210 A et suivants du CGI (L. fin. 2002, art. 85 ; CGI, art. 115-1, nouveau), bien que l'Administration fit déjà preuve de tolérance en appliquant l'article 115-1 aux opérations de fusion alors même qu'elles ne bénéficiaient pas du régime de faveur.

(27)

V.M. Cozian, A. Viandier et F. Deboissy, Droit des sociétés, Litec, 14e éd. 2001, n^o 556. La solution pourrait s'appuyer sur l'article L. 237-29 du Code de commerce aux termes duquel : « *Sauf clause contraire des statuts, le partage des capitaux propres subsistant après remboursement du nominal des actions ou des parts sociales est effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation au capital social* ».

(28)

Ne sont pas concernées les distributions de dividendes décidées en AGO et prélevées sur les réserves disponibles de la société en tant qu'elles font partie des sommes distribuables au sens de l'article L. 232-11 du Code de commerce. Toutefois, l'Administration n'a pas explicitement accordé l'avoir fiscal aux distributions

de bénéfices une ou plusieurs années après qu'ils eussent été mis en réserve, se contentant de rappeler les termes de l'instruction (Rép. min. à QE n° 72904, Delnatte, JO AN Q 15 avr. 2002, p. 2019).

(29)

V. C. Nouel, Commentaire de l'instruction du 14 décembre 2001, Bull. Joly févr. 2002, § 69, n° 5.

(30)

V. néanmoins X. Renard et J. Soisson, Dividendes et avoir fiscal : l'arrêt « Anzalone » et l'instruction administrative du 14 décembre 2001, Dr. fisc. 28/02, p. 1032, n° 17, qui estiment possible la distribution de réserves, à titre de dividendes, en dehors de l'assemblée annuelle d'approbation des comptes.

(31)

J. Mestre, D. Vélardocchio et C. Blanchard-Sébastien, Lamy Sociétés commerciales 2002, n° 2123.

(32)

A. de Bissy, thèse préc., n°s 84 et s. En ce sens, J.-Ph. Dom et J.-C. Parot, Que reste-t-il des dividendes ? (après l'instruction administrative du 14 décembre 2001), JCP éd. E 2002, I, n° 590, spéc. n° 30.

(33)

Mais le droit de partage de 1 % (CGI, art. 746) n'est pas dû, car l'administration fiscale ne l'exige que lorsque l'opération s'accompagne d'une réduction du capital social (Doc. adm. 7 H 4211, § 12).

(34)

Dans l'exemple pris *in fine* pour illustrer l'application rétroactive des nouvelles dispositions (v. *infra* V), les distributions exceptionnelles de réserves (non décidées en assemblée générale annuelle) sont privées d'avoir fiscal, sans que le problème de leur qualification ait, à un quelconque moment, été envisagé.

(35)

Ainsi, un avoir fiscal égal à 50 % du montant des dividendes, combiné à un impôt sur les sociétés de 33,33 % des bénéfices imposables, permet aux associés de bénéficier d'un crédit d'impôt strictement équivalent à l'IS payé par la société. Démonstration : $100 \text{ (bénéfice)} - 33 \frac{1}{3} \text{ (IS)} = 66 \frac{2}{3}$ distribués sous forme de dividendes. Avoir fiscal : $50 \% \times 66 \frac{2}{3} = 33 \frac{1}{3}$, soit l'exact montant d'IS payé par la société distributrice.

(36)

V. J. Turot, Rachat par une société de capitaux de ses propres titres, RJF 8-9/92, p. 659.

(37)

Initialement fixé à 50 % du montant des dividendes distribués pour l'ensemble des bénéficiaires, personnes physiques ou personnes morales, le taux de l'avoir fiscal a été progressivement réduit à 45 % (L. fin. 1999) puis à 40 % (L. fin. 2000), avant d'être fixé à 25 % pour les crédits d'impôt utilisés en 2001 et 15 % pour ceux utilisés depuis le 1er janvier 2002 (L. fin. 2001), lorsque la personne susceptible de l'utiliser n'est ni une personne physique, ni une personne morale bénéficiant du régime des sociétés mères (CGI, art. 158 bis,

II). L'administration fiscale vient de commenter ces dispositions (Instr.3 janv. 2002, BOI 4 J-1-02, n° 2, 3 janv. 2002).

(38)

D. Hubler, L'avoir fiscal ou chronique d'une mort annoncée, Les Nouvelles fiscales 1er févr. 2002, n° 863, p. 4 ; La suppression de l'avoir fiscal et du précompte ? Et après ? Compte rendu du colloque organisé par la commission des finances du Sénat et le CEFEP le 16 mai 2001, Dr. fisc. 38/01, p. 1293 et s.

(39)

Cass. com., 27 févr. 2001, JCP éd. E 2001, II, p. 764, note A. Viandier, Dr. sociétés mai 2001, comm. 87, note H. Hovasse, Rev. sociétés 2001, p. 361, note J.-Ph. Dom. La qualification de dividende est critiquable car il ne s'agit pas de distributions de bénéfices mais de suppléments d'apports, ceci même si la prime d'émission est laissée « (...) à la libre disposition de la société (...) », Cass. com., 9 juill. 1952, JCP éd. G 1953, II, n° 7742, note D. Bastian.

(40)

L'article 119 bis, 2, du CGI prévoit une retenue à la source pour l'ensemble des « revenus distribués » visés aux articles 108 à 117 bis lorsqu'ils bénéficient à des résidents étrangers. En principe, les conventions signées par la France limitent le jeu de la retenue à la source aux seuls « dividendes ». Les difficultés surviennent lorsque la convention ne les définit pas (situation peu fréquente) ou les définit par renvoi au droit interne (modèle OCDE).

(41)

Doc. adm. 5 I 3225, n° 15, 15 déc. 1991. Il s'agit donc des répartitions qui, résultant d'une décision des organes compétents de la société, présentent le caractère de revenus distribués au sens des articles 109 à 115 du CGI et bénéficient à chaque associé au prorata de ses droits.

(42)

Certains estiment néanmoins que la nouvelle définition des dividendes visée dans l'instruction du 14 décembre 2001 ne restreint pas le champ d'application de l'abattement annuel, lequel pourrait s'appliquer alors même que la distribution est exclue du bénéfice de l'avoir fiscal. V. Bull. Pat. 2/02, n° 139.

(43)

Instr. 11 juill. 1991, préc. Solution condamnée par le Conseil d'État (CE, 13 oct. 1999, préc.). Désormais, les conventions signées par la France, ou les avenants modificatifs, précisent que le terme « dividendes » désigne « les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'État dont la société est un résident ». Elle comprend donc nécessairement l'ensemble des distributions (régulières ou irrégulières) visées aux articles 108 et suivants du CGI.

(44)

L'instruction précise bien que la nouvelle définition des dividendes s'applique aussi aux « *conventions internationales qui prévoient le transfert de l'avoir fiscal aux associés non résidents des sociétés françaises* », mais elle se garde bien d'étendre la solution à la retenue à la source. *Contra*, A. Vergnat et A. de Waal, Distribution exceptionnelle de réserves et retenue à la source, Dr. fisc. 22-23/02, n° 20 ; J.-Ph. Dom et J.-C. Parot, préc., n° 35, qui pensent que la nouvelle instruction devrait éteindre le contentieux né de l'interprétation des conventions.

(45)

CE, 18 mars 1992, SA Péchiney, Dr. fisc. 1993, n° 12, n° 599, p. 579, concl. O. Fouquet. Selon cette décision, les distributions consécutives au rachat par une société de ses propres titres bénéficient du régime des sociétés mères.

(46)

On rappellera que les dividendes servis par une société du groupe à une autre société membre sont retranchés du résultat d'ensemble lorsqu'ils ne bénéficient pas du régime des sociétés mères (CGI, art. 223 B, al. 3).

(47)

Doc. adm. 4 H 6623, 12 juill. 1997, n° 69 à 71.

(48)

Ceci parce que, justement, le fait générateur de l'impôt se situant après l'entrée en vigueur de la nouvelle norme, il ne s'agit pas de revenir sur un impôt déjà dû mais de modifier *a posteriori* son assiette. En ce sens : O. Debat, La rétroactivité et le droit fiscal, thèse droit Toulouse 2002, n° 74 ; F. Douet, Les lois fiscales rétrospectives, Petites affiches 1996, n° 128, p. 5 et s. ; J.-P. Dom et J.-C. Parot, préc., n° 1.

(49)

C'est particulièrement le cas des distributions exceptionnelles de réserves votées en 2001 qui se voyaient rétroactivement privées de l'avoir fiscal (v. l'exemple donné par l'Administration en fin d'instruction). Le point positif est que les sociétés pourraient demander le remboursement du précompte mobilier qu'elles ont acquitté.

(50)

FR Lefebvre 1/02 préc. ; C. Nouel, préc.

(51)

Instr. 18 févr. 2002, BOI 4 J-2-02, n° 34, 18 févr. 2002. V. aussi Rép. min. à QE n° 37940, Marini, JO Sénat Q n° 23, 13 juin 2002, p. 1405.

(52)

En ce sens, J.-L. Pierre, Dr. sociétés avr. 2002, p. 34 et s. C'est le cas des répartitions de primes d'émission ou de primes d'apport, dont on sait qu'elles sont assimilées aux dividendes (v. *supra* IV, B, note

39), alors qu'elles ne sont pas considérées comme des revenus mobiliers par la loi fiscale (dans la mesure cependant où « (...) *tous les bénéfices et les réserves autres que la réserve légale ont été auparavant répartis* », CGI, art. 112, 1^{er}).

(53)

Tel est le cas du *boni* de liquidation des sociétés. On relèvera avec intérêt les explications embarrassées du commissaire du gouvernement, M. Philippe Martin, qui, dans ses conclusions sous CE, 29 déc. 1995, préc. (Dr. fisc. 1996, n^o 11, n^o 318, p. 391), qualifia d'abord le *boni* de liquidation de « *dernier des dividendes périodiques et renouvelables* », pour ensuite admettre qu'il ne fallait pas appliquer à la lettre la définition des dividendes posée quelques années plus tôt dans l'arrêt « Gardet » (CE, 8 juill. 1992, préc.). En dernier lieu, le Conseil d'État a d'ailleurs admis le bénéfice de l'avoir fiscal au *boni* de liquidation d'une SARL entre époux (CE, 29 avr. 2002, n^o 212408, « Merotto », Bull. Joly juill. 2002, § 176, p. 787 et s., obs. J.-C. Parot).

(54)

La suppression de l'avoir fiscal s'accompagnerait de celle du précompte mobilier. C'est tout un pan du droit fiscal des affaires qui s'effondrerait.