

Position d'ACTEO, AFEP et MEDEF

Sur la comptabilisation de la contribution additionnelle

Les entreprises françaises, représentées par leur Associations ACTEO AFEP MEDEF, considèrent que la prime additionnelle payable en cas de distribution de dividendes, telle qu'instaurée par la loi de finance rectificative d'Aout 2012, doit être comptabilisée en capitaux propres, pour les principales raisons suivantes :

- Il ne **s'agit ni d'un complément d'impôt, ni d'une retenue à la source** entrant dans le champ d'application d'IAS 12 – Impôts sur les Sociétés.
- Il s'agit **d'un coût additionnel lié uniquement à la distribution de dividendes** sous forme de trésorerie. La norme IAS 32 - Instruments financiers : Présentation, requiert que les coûts associés à des transactions entre actionnaires, soient comptabilisés en déduction des capitaux propres.

ACTEO

Patrice MARTEAU
Chairman



AFEP

François SOULMAGNON
Director General



MEDEF

Agnès LEPINAY
Director of economic
and financial affairs



Annexe - Contribution additionnelle sur dividendes – traitement comptable : analyse développée

Préambule

Fiscalement, cette taxe ne constitue :

- ni un complément d'impôt sur les sociétés dès lors que l'assiette n'est pas le résultat fiscal (les exonérations de l'assiette d'IS ne sont pas applicables ex : 95% d'exonération pour les dividendes perçus et 90% d'exonération pour les plus-values) (à l'instar de l'ancien précompte mobilier). Une société fiscalement déficitaire peut donc être amenée à payer cette taxe. Il en va de même d'une société comptablement déficitaire qui distribuerait des réserves quelle qu'en soit l'origine.
- ni une retenue à la source dès lors qu'elle est due par la société distributrice et ne réduit pas le montant des sommes distribuées ou réputées distribuées

A défaut, cette taxe ne serait pas compatible avec la directive sociétés mères et filiales qui prévoit, sous réserve de certaines conditions, l'exonération à 95% des dividendes entrant et l'absence de retenue à la source sur les dividendes sortant. Le dispositif de la taxe de 3% ne prévoit aucune de ses exonérations.

On peut ajouter que seules des sorties de trésorerie aux actionnaires, ou tiers dans le cadre de sommes réputées distribuées, sont soumises à cette taxe, ce qui démontre que le but est de décourager les sorties de trésorerie et non d'augmenter la taxation du résultat. En effet les dividendes en actions ne sont pas soumis à la taxe (c'est l'actionnaire qui décide du mode de paiement du dividende action ou cash si option proposée) et les sommes réputées distribuées telles que dans le cadre d'un redressement de prix de transfert ne constituent pas du résultat.

Cette taxe est donc intrinsèquement liée à la distribution de dividendes en « cash » et non aux résultats.

Analyse comptable

Il nous apparait que plusieurs pistes doivent être explorées afin de définir le traitement comptable le plus approprié pour cette contribution additionnelle sur distribution de dividendes :

- Considérer que cette contribution entre dans le champ d'application d'IAS 12 et analyser de ce fait les paragraphes 52 A, 52 B et 65A.
- Considérer que cette contribution n'entre pas dans le champ d'application d'IAS 12 et doit donc de ce fait être assimilée à un coût de distribution, reconnu en déduction des capitaux propres conformément à IAS 32 et IAS 1.109.

Hypothèse 1 : la contribution entre dans le champ d'application d'IAS 12

Dans cette perspective, deux vues peuvent sembler s'opposer :

- Si la contribution est assimilée à une retenue à la source, alors le paragraphe 65A qui requiert une reconnaissance en capitaux propres s'applique ;
- Si la contribution n'est pas assimilée à une retenue à la source, alors il convient de se référer aux paragraphes 52A : 52 B ainsi qu'au principe général d'IAS 12 développé au paragraphe 61A.

1. **La première étape est donc de qualifier ou non cette contribution de retenue à la source.** A ce titre, nous comprenons qu'aujourd'hui qu'IAS 12 ne définit pas cette notion, comme mentionné par l'une des parties prenantes en réaction au projet d'amendement récent d'IAS 32 :

« Il n'est pas toujours évident de savoir si les conséquences fiscales d'une distribution sont en substance un complément d'impôt pour l'entité qui doit être comptabilisé selon les § 52A/B ou en substance un paiement pour le compte des actionnaires. Une des parties prenantes (PWC) fait référence au texte US (ASC 740-10-15-4) qui donne des indications pour savoir dans quel cas on se trouve »

ASC 740-10-15-4 indicates that a withholding tax for the benefit of the recipients of a dividend is not an income tax if both of the following conditions are met:

- *The tax is payable by the entity if and only if a dividend is distributed to shareholders. The tax does not reduce future income taxes the entity would otherwise pay.*
- *Shareholders receiving the dividend are entitled to a tax credit at least equal to the tax paid by the entity and that credit is realizable either as a refund or as a reduction of taxes otherwise due, regardless of the tax status of the shareholders*

⇒ Le staff avait alors estimé que cette problématique allait au-delà de la révision en cours car elle soulevait la question de savoir si la comptabilisation des impôts doit différer en fonction du statut fiscal des actionnaires.

⇒ Si on regarde le guide US, la nouvelle contribution répond au premier critère, à savoir que la taxe n'est due qu'en cas de distribution et qu'elle ne vient pas réduire le montant d'impôt sur les sociétés que l'entité devra autrement régler.

Elle ne répond cependant pas au second critère qui est que l'actionnaire bénéficie d'un crédit d'impôt au moins égal à la taxe payée par l'entité. Néanmoins, ce second critère est très spécifique au contexte fiscal américain et trouverait difficilement à s'appliquer de façon homogène à l'ensemble de juridictions appliquant les IFRS. En effet, ce second critère a été développé par l'EITF dans un environnement où il ne peut y avoir de double imposition : ce qui est taxé chez l'entité ne peut être taxé chez le bénéficiaire et inversement. Or, en France par exemple, il y a des cas de double imposition (ex des stock-options avec une non-déductibilité pour les entreprises alors que le revenu est taxé chez le bénéficiaire)

⇒ Par ailleurs, ce second critère imposerait un traitement au cas par cas et différencié selon chaque juridiction, indépendamment de la substance même des taxes dont le critère commun et fondamental repose sur le fait qu'elles ne sont dues qu'en cas de distribution et qu'elles ne sont pas assimilables à un impôt sur les sociétés.

Conclusion quant à la qualification de retenue à la source : compte-tenu d'absence de définition actuelle dans les IFRS et du caractère très spécifique de la littérature US disponible, et dans l'hypothèse où cette contribution entrerait dans le champ d'application d'IAS 12 (cf. partie II), il ne nous semble pas possible de conclure catégoriquement qu'elle ne doit pas être traitée comme une retenue à la source au sens de la norme IAS 12.

2. **Si on considère qu'il ne s'agit pas d'une retenue à la source, alors la seconde étape** consiste à identifier les paragraphes de la norme IAS 12 étant les plus pertinents pour la comptabilisation de cette contribution.
- Pour certains, les § 52 A et § 52B d'IAS 12 traitent de toutes les autres conséquences fiscales d'une distribution de dividendes, qui sont à la charge de l'entreprise.
 - o Il est prévu dans ce cas, que tout impact doit être reconnu en résultat net car les montants distribués taxés ont été autrefois reconnus en résultat net (généralement, sauf exception des montants reconnus directement via OCI ou C Propres pour lesquels l'effet fiscal des dividendes doit suivre le sous-jacent).

Analyses récentes de l'IFRIC et de l'IASB à ce sujet :

- o IAS 32 a récemment été modifiée pour y supprimer toute indication sur la présentation des taxes sur dividendes ; IAS 32 fait uniquement maintenant référence à IAS 12.
- o En janvier 2012, lors des dernières délibérations du Board avant publication de l'amendement définitif d'IAS 32, le staff exprime les idées suivantes dans l'agenda paper 10E suite aux critiques exprimées ci-dessous :
 - *Incohérence dans IAS 12 entre les § 52 A/B et le principe général de présentation des impôts décrit au § 61A : les dividendes sont des transactions entre actionnaires, le sous-jacent que représente la distribution de dividende a donc une contrepartie en capitaux propres => les impacts fiscaux qui lui sont assortis doivent donc également être reconnus en capitaux propres.*
 - ⇒ Le staff estime qu'IAS 12 est cohérente et que le § 52B fournit des dispositions spécifiques (et qui supplantent donc le principe général du § 61A) pour la comptabilisation des conséquences fiscales d'une distribution. Il y est précisé que le lien doit être fait avec les résultats passés qui permettent cette distribution et non avec la transaction entre actionnaires que constitue la distribution (agenda paper § 21)

En ce sens, les [bases de conclusions](#) accompagnant l'amendement d'IAS 32 :

- A notre avis, les paragraphes 52 A&B ne s'appliquent qu'à des ajustements de taux d'impôts utilisés pour calculer les IDA et IDP :
 - o le § 52B d'IAS 12 traite une modification du taux d'impôt différés à utiliser sur toutes les différences temporelles, selon que le groupe distribue ou non (ex. au lieu d'un taux commun à 40%, il ne sera que de 30% en cas de distribution) => dans ce cas, tant que la distribution n'est pas votée (pas de dette), les IDP et IDA sur l'ensemble du bilan sont calculés au taux de 40%. Une fois la distribution votée, l'effet de la révision de taux (passage de 40% à 30%) sera enregistré en résultat.
 - o Concernant l'imposition rattachée directement à la distribution, les principes généraux du § 61A doivent s'appliquer ce qui implique une présentation en capitaux propres
 - o En ce sens, la réponse d'ACTEO au projet d'amendement :

We do not agree that current IAS 32 paragraph 35 and IAS 12 are inconsistent. We believe that both standards follow the same core principle , that is, income tax should be recognised in the income statement except when the tax arises from a transaction that is recognised directly in equity (in our view, IAS 12 paragraph 52B is consistent with IAS 32 paragraph 35 in this respect).

In our opinion, paragraph 52A of IAS 12 deals only with the consequences of a dividend distribution on the tax rate applicable to temporary differences arising from transactions recognised in net income. In other words, paragraph 52A of IAS 12 deals with a recognition fact pattern issue when a special tax rate (as a consequence of distribution) is applicable on temporary differences that themselves are not directly attributable to dividend distribution. This is a measurement issue, whereas paragraph 35 of IAS 32 and paragraphs 58-65A of IAS 12 deal with presentation issues and are mutually consistent: taxes payable that are directly attributable to a dividend distribution should be recognised within equity.

Hypothèse 2 : la contribution n'entre pas dans le champ d'application d'IAS 12

- L'intégration de cette contribution additionnelle dans le champ d'application d'IAS 12 est loin d'être évidente : Elle ne représente à notre avis,
 - o ni une retenue à la source entrant dans le scope d'IAS 12 : la norme précisant en effet que seules « les retenues à la source, qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions de dividendes à l'entité présentant les états financiers » sont incluses dans le scope d'IAS 12. Or, il s'agit ici d'une contribution payable par l'entité mère distribuant à ses actionnaires.
Pour rappel, IAS 12 § 2 :
Pour les besoins de la présente norme, les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts, tels que les retenues à la source, qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions de dividendes à l'entité présentant les états financiers
 - o ni un taux d'IS différencié auquel s'appliqueraient les paragraphes 52 A et 52B ; la contribution étant sans lien avec l'IS de droit commun (si ce n'est les modalités pratiques de recouvrement), ni avec le résultat fiscal.
 - o ni un impôt sur les sociétés tel que défini par la norme IAS 12, la contribution n'étant pas calculée sur une valeur nette assimilable à un résultat mais sur un montant brut de distribution (qui peut être tout à fait indépendant du résultat de la période). On peut par ailleurs noter que cette contribution sera payée deux fois si une filiale française hors intégration fiscale (détenue à – 95%) venait à distribuer du dividende à la holding qui à son tour distribuerait à ses actionnaires.
- **Il nous semble que cette taxe s'apparente plus à une nature de coût de distribution supplémentaire qui serait reconnu en capitaux propres conformément à IAS 32 et IAS 1 ;**

Paragraphes cités d'IAS 12

52A Dans certaines juridictions, les impôts sur le revenu sont payables à un taux plus élevé ou plus faible si une partie ou la totalité du résultat net ou du résultat non distribué est payée sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité.

Dans certaines autres juridictions, les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où le résultat net ou le résultat non distribué est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entité. Dans de telles circonstances, actifs et passifs d'impôt différés se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.

52B Dans les circonstances décrites au paragraphe 52A, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés en tant que passifs. Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passées, plutôt que liées aux distributions aux propriétaires.

Ainsi, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées dans le résultat net pour la période, comme imposé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans le paragraphe 58a) et b).

65A Lorsqu'une entité paye ses actionnaires, il est possible qu'elle doive payer une partie des dividendes aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Dans beaucoup de juridictions, ce montant est qualifié de retenue à la source. Un tel montant payé ou à payer aux administrations fiscales est imputé dans les capitaux propres en tant que faisant partie des dividendes.

Bases de conclusion amendement IAS 32

BC33A In Annual Improvements 2009–2011 Cycle (issued in May 2012) the Board addressed perceived inconsistencies between IAS 12 Income Taxes and IAS 32 Financial Instruments: Presentation with regards to recognising the consequences of income tax relating to distributions to holders of an equity instrument and to transaction costs of an equity transaction.

Paragraph 52B of IAS 12 requires the recognition of the income tax consequences of dividends in profit or loss except when the circumstances described in paragraph 58(a) and (b) of IAS 12 arise. However, paragraph 35 of IAS 32 required the recognition of income tax relating to distributions to holders of an equity instrument in equity (prior to the amendment).

BC33B The Board noted that the intention of IAS 32 was to follow the requirements in IAS 12 for accounting for income tax relating to distributions to holders of an equity instrument and to transaction costs of an equity transaction. Consequently, the Board decided to add paragraph 35A to IAS 32 to clarify this intention.

BC33C The Board noted that this amendment is not intended to address the distinction between income tax consequences of dividends in accordance with paragraph 52B, and withholding tax for dividends in accordance with paragraph 65A, of IAS 12. In this respect, the Board observed that the income tax consequences of distributions to holders of an equity instrument are recognised in profit or loss in accordance with paragraph 52B of IAS 12. Consequently, to the extent that the distribution relates to income arising from a transaction that was originally recognised in profit or loss, the income tax on the distribution should be recognised in profit or loss. However, if the distribution relates to income or to a transaction that was originally recognised in other comprehensive income or equity, the entity should apply the exception in paragraph 58(a) of IAS 12, and recognise the income tax consequences of the distribution outside of profit or loss. The Board also observed that, in accordance with paragraph 65A, when an entity pays dividends to its shareholders the portion of the dividends paid or payable to taxation authorities as withholding tax is charged to equity as part of the dividends.

« Contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués

« Art. 235 ter ZCA.-I. — Les sociétés ou organismes français ou étrangers passibles de l'impôt sur les sociétés en France, à l'exclusion de ceux mentionnés au [I de l'article L. 214-1 du code monétaire et financier](#) ainsi que de ceux qui satisfont à la définition des micro, petites et moyennes entreprises donnée à l'annexe I au règlement (CE) n° 800/2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie), sont assujettis à une contribution additionnelle à cet impôt au titre des montants qu'ils distribuent au sens des articles 109 à 117 du présent code.

« La contribution est égale à 3 % des montants distribués.

Toutefois, elle n'est pas applicable :

« 1° Aux montants distribués entre sociétés du même groupe au sens de l'article 223 A, y compris pour les montants mis en paiement par une société du groupe au cours du premier exercice dont le résultat n'est pas pris en compte dans le résultat d'ensemble si la distribution a lieu avant l'événement qui entraîne sa sortie du groupe ;

« 2° Aux montants distribués aux entités mentionnées au 2° du 6 de l'article 206 par des entités affiliées à un même organe central au sens de l'[article L. 511-31 du code monétaire et financier](#) ou aux montants distribués, directement ou indirectement, aux caisses locales, départementales ou interdépartementales mentionnées au troisième alinéa de l'article 223 A du présent code et rattachées au même organe central au sens de l'article L. 511-31 précité par des entités que ces caisses contrôlent conjointement, directement ou indirectement, à plus de 95 % ;

« 3° Aux montants distribués par les sociétés ayant opté pour le régime prévu à l'article 208 C à des sociétés ayant opté pour le même régime et détenant la société distributrice dans les conditions prévues au premier alinéa du II ou au III bis de ce même article ;

« 4° Aux distributions payées en actions en application de l'[article L. 232-18 du code de commerce](#) ou en certificats coopératifs d'investissement ou d'associés en application de l'[article 19 viciés de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947](#) portant statut de la coopération, à la condition qu'il ne soit pas procédé à un rachat de titres en vue d'une réduction de capital en application de l'[article L. 225-207 du code de commerce](#) ou du [second alinéa de l'article 19 sexdecies de la loi n° 47-1775 du 10 septembre 1947 précitée](#) dans le délai d'un an suivant la distribution. En cas de non-respect de ce délai, la société distributrice est tenue de verser une somme égale au montant de la contribution dont elle a été exonérée, majorée de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du présent code. Ce versement est payé spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois au cours duquel il est procédé au rachat de titres.

« Pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application du 1 de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française

« II. — Les crédits d'impôt de toute nature ainsi que la créance mentionnée à l'article 220 quinquies et l'imposition forfaitaire annuelle mentionnée à l'article 223 septies ne sont pas imputables sur la contribution.

« III. — La contribution est établie, contrôlée et recouvrée comme l'impôt sur les sociétés et sous les mêmes garanties et sanctions.

« Elle est payée spontanément lors du premier versement d'acompte d'impôt sur les sociétés suivant le mois de la mise en paiement de la distribution.

« Pour l'application du deuxième alinéa du présent III, les sommes réputées distribuées au titre d'un exercice au sens des articles 109 à 117 sont considérées comme mises en paiement à la clôture de cet exercice. »

F. — Au premier alinéa de l'article 213, après la référence : « 235 ter ZAA », sont insérés les mots : «, la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés sur les montants distribués mentionnée à l'article 235 ter ZCA ». => *ce qui signifie que la contribution n'est pas admis comme charge déductible pour l'établissement de l'impôt.*

II. — Les A à D du I sont applicables aux produits, sommes, valeurs et distributions versés à compter de la date de publication de la présente loi.

Le E du même I s'applique aux montants distribués dont la mise en paiement est intervenue à compter de la date de publication de la présente loi et le F dudit I s'applique aux exercices clos à compter de cette même date.

Par exception au deuxième alinéa du III de l'article 235 ter ZCA du [code général des impôts](#), pour les distributions mises en paiement avant le 1er septembre 2012, la contribution prévue à ce même article est payée spontanément lors du versement d'acompte d'impôt sur les sociétés du 15 décembre 2012.