

LA REVUE FISCALE DE l'AM2FA

Revue des étudiants du Master 2 Fiscalité appliquée

Mars - Avril 2020

Actualités jurisprudentielles

Par Lallie TOURMEAU et Janyfer JEEWOONARAIN

La libre de circulation des capitaux et l'intégration fiscale: l'extension du régime de faveur aux Etats tiers à l'Union européenne

Par Marie MUNDEN et Frédéric QUIDAL

La compatibilité de la taxe sur les services numériques aux normes supérieures à la lumière des arrêts Vodafone et Tesco

Par Iftisène SELLAL

La réforme fiscale japonaise

Par Marc BISTER et Clément RICCIO

Sous la coordination de Alexia DAL PONTE et de Maxime THINEY





[CJUE, 3 mars 2020, C-482/18 Google Ireland / Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága](#)

Le 3 mars 2020, la Cour de justice a rendu trois arrêts importants en formation de grande chambre. Deux d'entre eux (les arrêts Vodafone et Tesco) font l'objet d'une étude détaillée présentée ci-après. Dans le troisième d'entre eux (Google Ireland), la Cour a jugé que bien que des prestataires publicitaires établis dans un autre Etat membre puissent être soumis à une obligation déclarative, le régime des sanctions prévu par la taxe hongroise sur la publicité est contraire au droit de l'Union européenne.

La taxe hongroise sur la publicité prévoit une obligation déclarative pour tout assujetti, à moins qu'il ne soit déjà enregistré auprès de l'administration fiscale au titre d'une autre imposition. Selon la société Google Ireland, autoriser une différence de traitement fondée sur le lieu d'établissement du prestataire serait alors constitutif d'une restriction à la libre prestation de services à l'intérieur de l'Union, prohibée par l'article 56 du TFUE. En effet, la Cour juge de longue date qu'est interdite toute restriction à la libre prestation de services imposée au motif que le prestataire est établi dans un autre Etat membre (voir, notamment, arrêt du 26 octobre 1999, Eurowings Luftverkehrs AG contre Finanzamt Dortmund-Unna, C-294/97, EU:C:1999:524, point 33). Pour autant, elle estime que cette obligation déclarative n'est pas contraire à la libre prestation de services, dans la mesure où elle n'impose aucune charge administrative supplémentaire pour les prestataires établis dans un autre Etat membre. La mesure permet simplement aux prestataires déjà enregistrés d'éviter de réaliser une double déclaration inutile.

En cas de défaut de déclaration par un prestataire établi dans un autre Etat membre, la taxe hongroise sur la publicité prévoit un régime de sanctions. Il est alors « *[infligé], en quelques jours, une série d'amendes, dont le montant, à partir de la deuxième, est triplé par rapport au montant de l'amende précédente lors de toute nouvelle constatation de l'inexécution de cette obligation et aboutissant à un montant cumulé de plusieurs millions d'euros* ». Eu égard à l'absence de sanction pour les prestataires établis en Hongrie, la Cour censure le régime de sanctions prévu par la taxe hongroise sur la publicité, au motif que l'article 56 du TFUE prohibe les restrictions à la libre prestation de services résultant du régime des sanctions fiscales (voir, en ce sens, arrêt du 25 février 1988, Drexler, 299/86, EU:C:1988:103, point 17). La Cour ne peut valider de telles sanctions d'autant plus que l'administration hongroise « *[n'] accorde [pas] à ces prestataires de services le temps nécessaire pour s'acquitter de leurs obligations, [ne] leur donne [pas] l'occasion de présenter leurs observations et [d'examiner] elle-même la gravité de l'infraction* ». En termes financiers, la différence de traitement est bien trop conséquente pour ne pas constituer une entrave aux libertés de circulation des marchandises et des capitaux.

[CE, Section, 13 mars 2020, n° 435634, Hasbro European Trading BV](#)

Dans une décision de section du 13 mars 2020, le Conseil d'Etat juge qu'un commentaire administratif publié au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir dans un délai de deux mois à partir de la date de sa publication. Par suite, « *le délai réglementaire dont un contribuable dispose pour former un recours pour excès de pouvoir à l'encontre de tout commentaire par lequel l'autorité compétente prescrit l'interprétation de la loi fiscale, lorsque celui-ci a été mis en ligne sur le site « bofip.impots.gouv.fr » à compter du 1er janvier 2019, commence à courir au jour de cette mise en ligne.* ».

Cette décision est inédite et constitue un revirement de jurisprudence car le recours contre un commentaire administratif publié au BOFiP n'avait jusque-là pas été encadré. Ainsi le juge administratif devra s'assurer de l'application de cette règle.

L'article L. 312-2 du Code des relations entre la public et l'administration (CRPA) prévoit que « *Font l'objet d'une publication les instructions, les circulaires ainsi que les notes et réponses ministérielles qui comportent une interprétation du droit positif ou une description des procédures administratives* » et l'article L. 312-3 du même code dispose que « *Toute personne peut se prévaloir des documents administratifs mentionnés au premier alinéa de l'article L. 312-2, émanant des administrations centrales et déconcentrées de l'État et publiés sur des sites internet désignés par décret* ».

Cette nouvelle règle ne semble pas porter atteinte au droit de recours et au principe de sécurité juridique par ces effets de modulation dans le temps. En effet, cette règle nouvelle concerne les commentaires publiés depuis le 1er janvier 2019. Ceux qui ont été publiés avant cette date peuvent être attaqués jusqu'au 13 mai 2020. Ainsi, les instructions publiées entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018 peuvent être contestées même s'il y a forclusion.

Cette règle qui impose un délai au contribuable souhaitant contester une instruction du BOFiP ne paraît pour autant pas impossible à contourner. En effet, rien n'empêche l'administré d'appliquer l'article L.242-3 du CRPA. En vertu de ce dernier « *Sur demande du bénéficiaire de la décision, l'administration est tenue de procéder, selon le cas, à l'abrogation ou au retrait d'une décision créatrice de droits si elle est illégale et si l'abrogation ou le retrait peut intervenir dans le délai de quatre mois suivant l'édition de la décision* ». Il pourra dans ce cas se prévaloir de cette règle en demandant au Premier ministre l'abrogation d'un acte réglementaire et si celui-ci refuse, l'administration procèdera à son abrogation en considérant la décision comme illégale. Tel a été le cas depuis l'arrêt Despujol du 10 janvier 1930.

[CE, 9ème - 10ème chambres réunies, 13 mars 2020, n°421024](#)

Dans sa décision n°421024 du 13 mars 2020, le Conseil d'Etat a précisé les conditions de déductibilité des provisions qui sont devenues sans objet et complété les méthodes de correction de symétrie des bilans. En l'espèce, une société avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2004 au 31 décembre 2006. Elle avait déduit une provision pour risques et charges « *en vue de faire face au paiement de rappels de taxe sur la valeur ajoutée* » dans les résultats imposables de l'exercice clos en 2005.

L'Administration fiscale a remis à sa charge un supplément d'impôt en corrigeant le bilan et considéré que cette provision était devenue sans objet et devait donc être réintégrée. Confirmant l'imposition subséquente, le Conseil d'Etat a considéré en l'occurrence « *qu'une provision faisant l'objet d'un emploi non conforme à sa destination ou devenue sans objet au cours d'un exercice doit être réintégrée au bilan de clôture de ce même exercice ou, si cet exercice est prescrit, dans les bilans des exercices non prescrits à l'exception du bilan d'ouverture du premier de ces exercices. Toutefois, lorsque cette provision ne satisfaisait pas, dès l'origine, aux conditions de déductibilité, cette erreur initiale, pour autant qu'elle ne revête pas, pour le contribuable, un caractère délibéré, doit être corrigée dans le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel elle a été irrégulièrement constituée ou, si cet exercice est prescrit, dans les bilans des exercices non prescrits à l'exception du bilan d'ouverture du premier de ces exercices, rendant ainsi sans objet sa reprise ultérieure pour emploi non conforme ou perte d'objet.* »

Le Conseil d'Etat a donc conclu que cette provision devenue sans objet au cours de l'exercice clos en 2005 n'était pas déductible et qu'elle devait être réintégrée aux résultats du premier exercice non prescrit ou s'il était prescrit pour l'exercice de 2004. C'est en ce sens que le Conseil d'Etat se prononce également sur la symétrie des bilans lorsqu'une provision n'est plus déductible pour les prochains exercices clos.

[CJUE, 2 avril 2020, C-458/18, GVC Services \(Bulgaria\) / Direktor na Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika](#)

Les dividendes versés par une filiale bulgare à une société mère établie à Gibraltar sont exclus du champ d'application de la directive mère-filiale, la société mère ne se rattachant ni au droit ni à la fiscalité du Royaume-Uni.

Une société mère établie à Gibraltar détenait l'intégralité du capital de sa filiale bulgare, qui lui a reversé des dividendes. A ce titre, aucun impôt n'a été retenu ni acquitté en Bulgarie, la filiale appliquant classiquement la directive mère-fille. En revanche, l'administration fiscale bulgare a remis en cause cette exonération au motif que le territoire de Gibraltar, bien que représenté par le Royaume-Uni, ne rentre pas dans la liste exhaustive d'application de la directive. En effet, une société assujettie à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar ne serait pas assimilable à une société constituée au Royaume-Uni et assujettie à la corporation tax du Royaume-Uni.

Les questions préjudicielles introduites par le Tribunal administratif de Sofia portaient sur l'interprétation conforme de la directive mère-filiale au droit du Royaume-Uni. Les dividendes versés à une société établie et assujettie à l'impôt sur les sociétés à Gibraltar par sa filiale sont-ils exonérés de retenue à la source ?

En vertu du considérant 3 de la directive 2011/96, « *l'objectif de la présente directive est d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère* ». Elle ne consiste pas à instaurer un régime commun applicable à toutes les sociétés des Etats membres et à toutes les participations (arrêts du 22 décembre 2008, *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, EU:C:2008:758, point 49, et du 1er octobre 2009, *Gaz de France – Berliner Investissement*, C-247/08, EU:C:2009:600, point 36), de même que l'extension du champ de son application n'est pas envisagée pour le respect du principe de sécurité juridique.

Or, la directive mère-filiale ne s'applique qu'aux « sociétés constituées au Royaume-Uni » et assujetties à la « corporation tax du Royaume-Uni » (considérant 36). La référence au droit interne permet d'interpréter la directive (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2012, *Bank Handlowy et Adamiak*, C-116/11, EU:C:2012:739, point 50). En l'occurrence, le Royaume-Uni ne vise par ces termes que les sociétés constituées sur le territoire national, excluant celles établies à Gibraltar. La Cour refuse l'application de la directive mère-fille aux dividendes versés à une société mère établie à Gibraltar, dès lors qu'elles ne répondent pas aux conditions édictées par le droit du Royaume-Uni.

Néanmoins, la Cour n'exclut pas la recevabilité d'une future question préjudicielle quant à l'éventuelle restriction à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux (point 41), tant que les faits auxquels elle se rapporte sont antérieurs au 1er février 2020.

[Cons. Constit., 3 avril 2020, n°2019-832/833 QPC, Marc S. et autre](#)

Dans sa décision du 18 septembre 2019 (CJUE, affaires jointes n° C-662/18 et C-672-18, AQ et DN contre Ministre de l'Action et des Comptes publics), la Cour de justice de l'Union européenne a jugé que la Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 (concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un Etat membre à un autre) doit s'interpréter en ce sens que, « *dans le cadre d'une opération d'échange de titres, elle requiert que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu* ». Par la suite, le Conseil constitutionnel rend une décision le 3 avril 2020 en ce qui concerne l'exclusion de certaines plus-values mobilières du bénéfice de l'abattement pour durée de détention.

Dans cette affaire deux questions prioritaires de constitutionnalité ont été soumises au Conseil constitutionnel. La première est relative à la conformité de l'article 150-0-B ter du Code général des impôts au principe d'égalité garanti par le paragraphe III de l'article 17 de la loi n°2013-1278 du 29 décembre 2013. La seconde concerne la conformité avec ce même paragraphe des articles 92 B et 160 de ce même code.

L'article 150-0-B ter issu de la loi du 29 décembre 2016 précise quant à lui les cas dans lesquels le report d'imposition de ces plus-values ne peut pas avoir. Il précise également que le report d'imposition est subordonné à deux conditions telles que « *l'apport des titres est réalisé en France ou dans un État membre de l'Union européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative* » et « *La société bénéficiaire de l'apport est contrôlée par le contribuable* ».

L'article 92 B du Code général des impôts dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 1998, prévoit le report d'imposition pour les plus-values réalisées lors d'échange de titres issu d'une offre publique, d'une fusion, d'une scission ou d'une absorption. L'article 150-0-D prévoit un abattement pour durée de détention pour l'imposition de ces plus-values. En revanche, cet abattement pour durée de détention ne s'applique pas pour les plus-values placées en report d'imposition après le 1er janvier 2013 et dont l'échange de titre a lieu avant cette date.

Les requérants reprochent tout d'abord la différence de traitement concernant l'imposition des plus-values issue d'échange de titres selon que celle-ci ait été faite en France ou dans le cadre de l'Union européenne. En effet, à la lumière des articles du Code général des impôts cités précédemment, la première situation ne pourra pas bénéficier de l'abattement de détention si l'échange a lieu avant le 1er janvier 2013 tandis que le second pourra en bénéficier. Il est reproché également à ces articles la différence de traitement concernant le taux d'imposition. La plus-value réalisée avant le 1er janvier 2013 dans le cadre national sera imposée à son fait générateur c'est-à-dire au taux en vigueur au moment de l'échange des titres alors que celle réalisée dans le cadre de l'Union européenne sera taxée au moment où le report d'imposition prendra fin.

Le Conseil constitutionnel admet cette différence de traitement mais considère qu'elle est justifiée par un motif de neutralité fiscale des opérations européennes des échanges de titres. Il considère également que « *la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi* ».

Il déclare donc conforme à la Constitution les articles 92 B, 150-0-B, 150-0-D et 160 du Code général des impôts en ce que certaines plus-values mobilières peuvent être exclues du champ d'application de ces articles et ne peuvent ainsi pas bénéficier de l'abattement pour durée de détention.

La libre de circulation des capitaux et l'intégration fiscale : l'extension du régime de faveur aux Etats tiers à l'Union européenne

Rédigé par Marie MUNDEN et Frédéric QUIDAL



Le régime de l'intégration fiscale a été institué en 1987 dans la législation française afin d'attirer des groupes de sociétés sur le territoire français. Il a été étendu par les jurisprudences européennes au bénéfice des Etats-membres de l'Union. En 2018, la société Life Holding Sciences a ensuite sollicité l'extension de ce régime aux filiales implantées hors du territoire de l'Union Européenne (UE), mais s'est heurtée au refus du Conseil Constitutionnel. Ceci étant, cette possibilité d'extension ne semble pas être définitivement éteinte.

Introduction

Le 25 janvier 2018, le Conseil constitutionnel a été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC)¹ par le Conseil d'Etat, posée par la société Life Sciences Holding France. Cette dernière était relative à la conformité à la Constitution de l'alinéa 2 de l'article 223 B² du code général des impôts (CGI), dans sa rédaction résultant de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009.

Cet article prévoyait d'appliquer le régime d'intégration fiscale, et notamment une exonération totale d'imposition des dividendes, lorsque ces derniers provenaient d'une filiale membre du groupe fiscalement intégré. Initialement, seules les sociétés résidentes françaises pouvaient bénéficier d'un tel régime, puisqu'en vertu de l'article 223 A du CGI³, l'une des conditions afférentes à celui-ci était d'être soumis à l'impôt sur les sociétés en France. Ainsi, les sociétés établies dans d'autres Etats membres ne pouvaient pas faire partie d'un groupe fiscalement intégré et, de ce fait, bénéficier de l'exonération totale d'imposition sur leurs dividendes. Seule une exonération d'imposition des dividendes, moyennant la réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 5% était autorisée, en raison de l'application du régime mère-fille régi par les articles 145 et 216 du CGI.

Toutefois, en 2015, la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) a considéré⁴ que ces dispositions instaurent un traitement différencié entre des filiales résidentes françaises et des filiales

résidentes européennes, et que dans la mesure où elle était uniquement fondée sur la nationalité des filiales, elle constituait une entrave à la liberté d'établissement, garantie à l'article 49 du Traité du fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Consécutivement, le législateur a, par la loi de finances rectificative pour 2015, supprimé l'exonération complète dont pouvait faire l'objet les dividendes issus de filiales résidentes françaises, afin de lui substituer la réintégration d'une quote-part pour frais et charges, à hauteur de 1% du montant du dividende. Cette nouvelle disposition s'appliquant aussi bien aux sociétés françaises qu'aux sociétés européennes, elle ne contrevient plus à la liberté d'établissement.

Néanmoins, une différence de traitement subsiste entre les filiales européennes et françaises, et les filiales résidant dans un Etat hors UE, puisque ces dernières n'ont pas vu leur régime aligné à celui de ces premières sociétés. Elles restent soumises à une exonération d'imposition des dividendes, moyennant la réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 5%, et non pas de 1%. Ainsi, cette différence a fait l'objet d'une décision du Conseil constitutionnel, le 13 avril 2018, « Life Sciences Holding France ».

En l'espèce, la société requérante, mère d'un groupe comprenant des filiales françaises et étrangères, contestait notamment ces dispositions, sur le fondement des principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, garantis à l'article 6 et 13 de la DDHC. Le moyen relatif au non-respect du principe d'égalité devant la loi était

1. Conseil Constitutionnel : Décision n° 2018-699 QPC du 13 avril 2018 Life Sciences Holding

2. Disposition prévoyant les modalités d'établissement du résultat d'ensemble d'un groupe fiscalement intégré

3. Disposition énumérant les conditions d'appartenance à un groupe fiscalement intégré

4. CJUE, 2 septembre 2015, Groupe Steria SCA, aff. C-386/14

tiré de la différence de traitement instaurée par ces dispositions entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés et ceux relevant seulement du régime fiscal des sociétés mères.

Puis, celui afférent au non-respect du principe d'égalité devant les charges publiques portait sur la différence de traitement instaurée entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés, selon que leurs filiales soient ou non implantées dans un Etat membre de l'Union européenne, pour la prise en compte, dans leur résultat d'ensemble, de la quote-part de frais et charges afférente aux produits de participation perçus de ces filiales. Le principe de liberté d'établissement a notamment été soulevé par les requérants, afin de fonder leurs moyens.

Le Conseil constitutionnel, considérant que le principe de liberté d'établissement ne s'appliquait pas et que ces atteintes au principe d'égalité étaient justifiées par la poursuite d'un objectif d'intérêt général du législateur, a jugé ces dispositions conformes aux droits et libertés garantis par la Constitution (I). Cependant, si la même question venait à être posée devant les juridictions administratives statuant en matière fiscale ou la Cour de justice de l'Union européenne, la solution pourrait se révéler différente si l'on substituait, au moyen fondé sur la liberté d'établissement, ne s'appliquant qu'entre les Etats membres de l'Union Européenne, un autre moyen fondé, cette fois-ci, sur la libre circulation des capitaux (II). Toutefois, un obstacle non négligeable se dresse devant ce moyen: la clause de gel prévu à l'article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, qu'il faudra traiter pour envisager extension de la quote-part pour frais et charges (III). Et dans le cas où la liberté de circulation des capitaux ferait finalement changer la position des juridictions sur cette problématique, cela pourrait avoir de lourdes conséquences sur le régime d'intégration fiscale, tel qu'on le connaît de nos jours (IV).

I. Le rejet du bénéfice de l'intégration fiscale aux Etats tiers sur le fondement de l'égalité

A. Le bénéfice d'un groupe fiscalement intégré

Le régime d'intégration fiscale est un dispositif mis en place par le législateur, dans un objectif de « *neutralité de la fiscalité à l'égard des structures économiques [et de renforcement de] la compétitivité des entreprises françaises* »⁵.

Conformément à ce but, des avantages ont été institués au profit des sociétés, faisant partie d'un groupe fiscalement intégré.

Afin de pouvoir bénéficier de ce régime, des modalités encadrent son application. Pour qu'une société puisse faire partie d'un tel groupe, 4 conditions doivent notamment être remplies :

- les sociétés doivent relever de plein droit, ou sur option, à l'IS au taux de droit commun sur la totalité des résultats de l'exploitation française ;
- la société « tête de groupe » ne doit pas être détenue, indirectement ou directement, à plus de 95% par une autre personne morale soumise à l'IS en France, ou par un établissement stable en France par une société étrangère ;
- le capital des filiales doit être détenu à 95% au moins directement ou indirectement par la société tête de groupe, sans l'intermédiaire de sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés ;
- les sociétés doivent ouvrir et clore leur exercice fiscal aux mêmes dates.

En vertu de ces dispositions énumérées à l'article 223 A du CGI, une société pourra faire partie d'un groupe fiscalement intégré, et bénéficier d'une exonération d'imposition de leurs dividendes, moyennant la réintégration d'une quote-part pour frais et charges égale à 1%, depuis la décision « Steria »⁶ du 2 septembre 2015. Dans cette décision, la Cour de justice de l'Union Européenne s'était fondée sur la liberté d'établissement énoncée l'article 49⁷ du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne interdisant toute restriction « *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* », afin de permettre l'application de la quote-part pour frais et charges aux sociétés européennes. La réglementation portant sur cette dernière constituait une atteinte à ce principe, car une différence de traitement était présente entre les deux types de sociétés. La Cour de justice de l'Union Européenne a précisé que cette différence n'est possible, en vertu de la jurisprudence dégagée par la Cour de justice de l'Union Européenne dans la décision « X Holding BV »⁸, que pour des situations qui ne sont pas comparables ou bien lorsqu'elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général.

Dans cet arrêt, la Cour constate que les sociétés, qu'elles résident en France ou dans un autre Etat membre de l'UE, se trouvent dans des situations comparables, puisque l'unique élément, interdisant à ces sociétés européennes de faire partie d'un groupe fiscalement intégré, est leur

5. Exposé des motifs du projet de loi de finances pour 1988, n° 941 (Assemblée nationale - VIII législature), déposé le 2 octobre 1987

6. CJUE, 2 septembre 2015, Groupe Steria SCA, aff. C-386/14

7. Qui dispose : « *Dans le cadre des dispositions ci-après, 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* ».

8. CJCE, 25 février 2010, X Holding, aff. C-337/08.

nationalité. De plus, elle juge qu'il n'existe pas de raison impérieuse d'intérêt général, pouvant justifier une telle atteinte au principe de liberté d'établissement.

Ce raisonnement, sur lequel repose la décision « Steria », a été repris par le Conseil constitutionnel dans sa décision « Life Sciences Holding France » afin de refuser l'extension du champ d'application de cette quote-part pour frais et charges de 1%, aux sociétés résidant dans un Etat tiers.

B. Le principe d'égalité, un moyen inopérant pour étendre le champ du bénéfice de l'intégration fiscale aux Etats tiers

Dans l'affaire « Life Sciences Holding France », la société requérante avait soulevé deux moyens, fondés sur les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques, afin de contester la conformité à la Constitution de l'article 223 B du CGI.

1. Le moyen fondé sur une atteinte au principe d'égalité devant la loi fiscale

Le Conseil constitutionnel a, notamment, statué sur le grief relatif à une différence de traitement existant entre les groupes de sociétés fiscalement intégrés et les sociétés soumises au régime mère-fille, codifié aux articles 145 et 216 du CGI.

Les sociétés soumises au régime mère-fille bénéficient de l'application d'une quote-part pour frais et charges, égale à 5% du montant des dividendes, alors que les sociétés, étant dans le champ du régime d'intégration fiscale, bénéficient, quant à elles, d'une quote-part pour frais et charges d'un montant de 1% des dividendes. Le Conseil constitutionnel a reconnu l'existence d'une différence de traitement, constituant une atteinte au principe d'égalité devant la loi, garanti à l'article 6 de la DDHC.

Toutefois, d'après les travaux parlementaires du régime d'intégration fiscale, la volonté du législateur était d'« inciter à la constitution de groupes nationaux, soumis à des conditions particulières de détention caractérisant leur degré d'intégration »⁹.

L'objectif de la mise en place d'une telle quote-part était, donc, de rendre attractif ce nouveau dispositif. Un motif d'intérêt général, celui de l'incitation à la création de groupes nationaux participant à la compétitivité de l'Etat, constituait

le but poursuivi par le législateur. La différence de traitement entre les deux dispositifs n'était, ainsi, pas sans rapport avec l'objet de la loi.

Par conséquent, conformément à sa jurisprudence en matière d'égalité devant la loi¹⁰, le Conseil constitutionnel a écarté le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi, car la différence de traitement, présente dans l'affaire « Life Sciences Holding France », était justifiée par un moyen d'intérêt général. Le raisonnement, bien que ne donnant pas lieu à la même décision en raison de faits distincts, est identique à celui de la Cour de justice de l'Union Européenne, exposé dans l'arrêt « Steria »¹¹, mentionné précédemment.

Raisonnement, d'ailleurs, repris par le Conseil constitutionnel pour le second moyen présenté par la société requérante.

2. Le moyen fondé sur une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques

Le Conseil constitutionnel a, également, rejeté le moyen tiré d'une éventuelle atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques, prévu à l'article 13 de la Déclaration de l'Homme et du Citoyen de 1789 (DDHC).

La société requérante disposait qu'une différence de traitement injustifiée était instituée, par les dispositions de l'article 223 B du CGI, entre les groupes fiscalement intégrés, selon que leurs filiales se situaient dans un Etat-membre de l'UE ou non.

En vertu du droit de l'Union européenne, et plus particulièrement du principe de liberté d'établissement, protégé par l'article 49 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, cette différence de traitement avait été abrogée entre les sociétés résidentes françaises et les sociétés résidentes européennes, tout en la laissant exister pour les sociétés localisées dans un Etat non-membre de l'UE.

Le Conseil constitutionnel, afin de la justifier, a considéré que les groupes de sociétés dont les filiales sont localisées dans un Etat-membre de l'UE, ne se trouvent, en aucun cas, dans une situation comparable aux groupes dont les filiales se trouvent dans un Etat non-membre de l'UE. Cette affirmation découle, notamment, du fait que les avantages consentis à ces sociétés européennes sont contrebalancés par des obligations qu'elles doivent nécessairement remplir, en raison de leur statut. Ce qui n'est pas le cas d'une société localisée dans un Etat tiers. De plus, l'atteinte au principe

9. Conseil Constitutionnel : Décision Life Sciences Holding, paragraphe 9

10. Conseil Constitutionnel : Décision n° 2002-464 DC du 27 décembre 2002, Loi de finances pour 2003

11. CJUE, 2 septembre 2015, Groupe Steria SCA, aff. C-386/14

d'égalité devant les charges publiques n'est pas sans objet avec la loi, énoncé précédemment. Les différences de traitement sont, donc justifiées.

Par ailleurs, le principe de liberté d'établissement, fondement de la décision « Steria », n'est pas un moyen pertinent en l'espèce, puisque son champ d'application se limite aux Etats membres de l'UE, alors que la situation de la société Life Sciences Holding France impliquait des filiales, localisées dans des Etats tiers. Il ne peut, donc, y avoir d'atteinte au principe de liberté d'établissement, dont le champ est strictement communautaire.

De ce fait, les différences de traitements induites par l'alinéa 2 de l'article 223 B du CGI ont été jugées conformes aux droits et libertés, garantis par la Constitution, puisque ne méconnaissant pas les principes d'égalité devant la loi et les charges publiques. Ainsi, le Conseil constitutionnel semble confirmer sa jurisprudence, adoptée dans la décision « Epoux V » du 9 mars 2017¹², dont le commentaire officiel affirmait que « le droit de l'Union européenne est, par construction, un droit discriminatoire à l'égard des situations extra-communautaires ».

Néanmoins, ces discriminations ne sont-elles pas contraires à la liberté de circulation des capitaux et des moyens de paiement, garantie à l'article 63 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, et dont le champ d'application territorial n'est pas limité aux Etats membres ?

II. Vers une solution différente sur le fondement de la libre circulation des capitaux ?

A. Le principe de libre circulation des capitaux

Le principe de libre circulation des capitaux est régi aux articles 63 à 66 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne. Il s'agit de l'une des libertés fondamentales du marché unique de l'Union européenne, aux côtés de la libre circulation des personnes, des biens et des services.

La particularité de ce principe, fondement de la critique relative à la décision « Life Sciences Holding France », est que son champ d'application

est particulièrement large, puisqu'il s'applique également aux pays tiers. Depuis 1994, les restrictions aux mouvements des capitaux ne cessent d'être supprimées, quel que soit les Etats en cause.

Ainsi, l'article 63 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne interdit ces restrictions, qui ont fait l'objet de nombreuses décisions de la Cour de Justice de l'Union européenne.

Toutefois, des exceptions à ce principe sont autorisées par l'article 65 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne. De telles mesures fiscales, dites restrictives, ne sont pas jugées discriminantes lorsqu'elles sont relatives à des situations qui ne sont pas objectivement comparables¹³, ou bien lorsqu'elles sont justifiées, par des motifs d'ordre public ou encore de sécurité publique¹⁴.

Mais, de ce fait, les dispositions jugées conformes par le Conseil constitutionnel dans la décision « Life sciences Holding France », si elles étaient confrontées à la libre circulation des capitaux, pourraient-elle être jugées discriminatoires, ou constitueraient-elles, une restriction justifiée au sens de l'article 65 du Traité de Fonctionnement de l'Union européenne ?

B. Son application à l'espèce de « Life Sciences Holding »

À l'inverse de la liberté d'établissement, principe uniquement invocable dans le cadre des relations communautaires de l'Union européenne, la liberté de circulation des capitaux, comme dit précédemment, est une liberté invocable par les Etats-tiers à l'Union européenne.

En effet, l'article 63 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne interdit toute restriction à la liberté de circulation des capitaux et aux paiements entre les Etats-membres et les Etats-tiers. Refuser le bénéfice de la quote-part réduite de 1% aux sociétés étrangères, et les soumettre à une imposition moins favorable peut être vu comme un frein pour les distributions vers l'UE et par extension, aux investissements des actionnaires entre l'UE et les Etats hors de l'Union européenne.

En ce sens, les législations nationales des Etats-membres refusant ce régime de faveur aux Etats-tiers, sont contraires à l'article 63 du Traité sur

12. Conseil Constitutionnel : Décision n° 2016-615 QPC du 9 mars 2017 Epoux V

13. Article 65 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, paragraphe 1 a), qui dispose : « L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres: 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 »

14. Article 65 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne paragraphe 1 b) qui dispose : « L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres: de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique »

Le raisonnement adopté par le juge européen dans la décision de la Cour de Justice de l'Union européenne « Accor » du 15 septembre 2011¹⁵ va dans le même sens en jugeant contraire à la liberté de circulation des capitaux, la législation qui refuse l'octroi d'un avoir fiscal à une société dans un autre Etat-membre de l'Union européenne. Si des Etats-tiers et le dispositif de l'intégration fiscale ne sont pas en cause de cette affaire, le raisonnement de la Cour est intéressant pour la démonstration portée.

En premier lieu, il est utile de rappeler que l'affaire naît d'une question préjudicielle posée par le Conseil d'Etat à la Cour de justice de l'Union Européenne. L'une des questions soulevées, selon les mots de la Cour, revenait à savoir si l'article 49 sur la liberté d'établissement, et l'article 63 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne notamment, « s'opposait à ce qu'une législation d'un Etat membre dissuaderait les actionnaires d'investir dans le capital d'une société mère, ce qui affecterait en conséquence la collecte de capitaux par cette société et serait de nature à dissuader ladite société d'allouer des capitaux à des filiales établies dans d'autres Etats membres, ou de créer dans ces Etats de telles filiales ». Si la question posée diffère en plusieurs points de celle que l'on pourrait soulever dans le cadre de ce développement, on peut tout de même remarquer que l'on fait allusion à la création de filiale dans un autre Etat membre. Pris dans un ensemble plus large, la même question serait envisageable avec la liberté de circulation des capitaux entre Etats-membres et Etats-tiers.

Le point le plus intéressant porte sur le point 66 dudit arrêt dont il ressort que: « Dans la mesure où les revenus de capitaux d'origine étrangère étaient fiscalement traités de manière moins favorable que les dividendes distribués par les filiales établies en France, les actions des sociétés établies dans d'autres Etats membres étaient moins attrayantes pour les sociétés mères établies en France que celles de sociétés ayant leur siège dans cet Etat membre ».

Le raisonnement se fait ici par analogie et les faits sont fondamentalement différents. Toutefois, il n'est pas erroné de dire que la décision soulevée va effectivement dans le sens de l'argumentation mise en avant, tout d'abord parce qu'il s'agit dans Life Sciences Holding, ainsi que dans Accor, de distributions de dividendes. Ensuite, les deux dispositifs en cause avaient pour objectif d'éliminer la double imposition économique desdits

dividendes.

Par ailleurs, dans la décision du Conseil Constitutionnel, la société Life Sciences Holding invoque le principe d'égalité pour que certaines de ses distributions puissent bénéficier du régime de faveur de l'intégration fiscale. On sous-entend donc, qu'il y a une différence de traitement entre des distributions européennes et des distributions entre sociétés étrangères et sociétés européennes. C'est exactement le même grief que l'on peut identifier à travers le point 66 et à laquelle la Cour a répondu qu'une telle différence de traitement constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

Toutefois, cette démonstration pourrait être remise en cause par l'existence, à l'article 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'une clause de gel constituant une restriction avérée à la libre circulation des capitaux.

III. La clause de gel, un obstacle irrémédiable à l'application du principe de libre circulation des capitaux en matière d'intégration fiscale ?

A. La clause de gel, une restriction reconnue à la libre circulation des capitaux

L'article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, ancien article 57 du Traité instituant la Communauté Européenne, prévoit la possibilité pour les Etats membres de l'Union européenne de maintenir, à l'égard des Etats tiers, des restrictions quant à la libre circulation des capitaux, dès lors qu'elles existaient avant le 31 décembre 1993, en vertu du droit national ou du droit de l'Union.

Toutefois, ces mouvements doivent nécessairement porter sur « des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux »¹⁶, afin de restreindre la libre de circulation des capitaux. Ainsi, cette clause de gel, dont l'objectif est de préserver les intérêts nationaux et européens existant avant le Traité de Maastricht, permet aux Etats membres de conserver certains de leurs régimes nationaux, bien que contrevenant à l'article 63 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne. Cette position a été confirmée et précisée par la CJUE à diverses reprises (CJUE, 5 mai 2011, Aff. C-384/09 ; CJUE, 21 mai 2015, Aff. C-560/13).

15. CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-310/09, Accor SA

16. Article 64 1° du TFUE disposant préalablement à la citation: « L'article 63 ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs »

Dans la décision *Punus et Polonium* de 2011 citée précédemment, la Cour considère que « la notion de restriction existant le 31 décembre 1993 suppose que le cadre juridique dans lequel s'insère la restriction en cause ait fait partie de l'ordre juridique de l'État membre concerné d'une manière ininterrompue depuis cette date »¹⁷.

La notion de cadre juridique demeure assez floue et on ne peut pas savoir ce que l'on entend sous cette dénomination qui peut comprendre un article d'une loi d'une façon restreinte ou au contraire, tout un dispositif. Ici, le juge européen ne se montre que très peu précis dans les termes qu'il utilise, probablement dans l'optique de se laisser une marge de manoeuvre à lui et aux juges des États membres. Néanmoins, une interprétation aussi large est porteuse d'une forte insécurité juridique.

Il ajoute tout de même par la suite: « En effet, s'il en était autrement, un État membre pourrait, à tout moment, réintroduire des restrictions aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance d'États tiers qui existaient dans l'ordre juridique national le 31 décembre 1993, mais qui n'ont pas été maintenues ». Il vient préciser ici la notion de continuité ce qui vient éclairer la notion de cadre juridique et de restriction. On peut comprendre par ces mots du juge européen que lesdites restrictions s'insèrent dans un cadre juridique, qu'elles peuvent ainsi s'ajouter au cadre juridique mais aussi s'y soustraire. Même si ces notions restent assez larges, imprécises et non définies dans le droit interne, on peut tout de même se projeter sur ce qu'elles peuvent recouvrir. Un article adjoint à un dispositif préexistant pourrait donc revêtir la forme d'une restriction dans un cadre juridique. La question qui se poserait alors serait celle de son appartenance de manière ininterrompue depuis le 31 décembre 1993.

Ainsi, soulever une atteinte à la libre circulation des capitaux dans l'espèce de « *Life Sciences Holding France* », suppose de s'attarder sur cet article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne. Le régime d'intégration fiscale a été institué en 1987, soit avant la date du 31 décembre 1993 prévue par la clause de gel, et porte sur des mouvements visés par celle-ci. De ce fait, l'article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne supposerait que l'article 63 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne ne porterait pas atteinte à cette

législation, et plus particulièrement au refus du bénéfice de la quote-part pour frais et charge de 1% aux sociétés résidentes d'un État tiers.

Cependant, l'application de la clause de gel à la quote-part pour frais et charges peut être contestée, en ce que cette dernière ait été instituée bien après le 31 décembre 1993.

B. Une légitimité contestable de la clause de gel et de son application à la quote-part pour frais et charges, relevant du régime d'intégration fiscale

1. Une application certaine de la clause de gel ?

Si les restrictions existant au 31 décembre 1993 en vertu des droits nationaux des États membres ne portent pas atteinte à l'application de la liberté de circulation des capitaux, a contrario, les restrictions existantes postérieurement à cette date sont contraires et doivent être neutralisées.

Le régime de l'intégration fiscale a été promulgué dès 1987¹⁸, et a connu des évolutions. Ce dispositif, comme dit précédemment, a été codifié aux articles 223 A et suivants du Code général des impôts. En portant un regard attentif aux différentes versions on peut voir, notamment de l'article 223 B, qui prévoit actuellement la quote-part pour frais et charges à 1% en faveur des groupes fiscalement intégrés, certaines modifications majeures entre l'avant 31 décembre 1993 et l'après cette date.

Tout d'abord, les différentes versions de l'article 223 B du Code général des impôts en vigueur entre le 31 décembre 1987 et le 27 octobre 1995¹⁹ ne prévoyaient qu'une suppression de la prise en compte de la quote-part pour frais et charges prévues, pour les distributions ayant bénéficiées du régime mère-filiale, pour l'établissement du résultat d'ensemble du groupe.

Ce n'est qu'à partir de la version en vigueur au 27 octobre 1995²⁰, que l'article 223 B du Code général des impôts mettra en place, pour les exercices ouverts à partir du 1er janvier 1995, une franchise d'impôt sur les distributions intragroupes n'ayant pas été soumises au régime mère-filiale prévu aux articles 145 et 216 du Code général des impôts. La lettre même de l'article 223 B dans sa version alors en vigueur démontrent que cette spécificité n'a été instaurée formellement qu'en 1995. En ce

17. CJUE, 5 mai 2011, Aff. C-384/09 *Punus et Polonium*. Point 34.

18. Loi de finance n° 87-1060 du 30 décembre 1987 pour 1988

19. Qui disposait alors : « Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 217 bis.

En ce qui concerne la détermination des résultats des exercices ouverts avant le 1er janvier 1993, le résultat d'ensemble est diminué de la quote-part de frais et charges comprise dans ses résultats par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe. »

20. Qui ajoute l'alinéa suivant à l'article 223 B: « Pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995, les dividendes reçus par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime mentionné au 1 de l'article 145 ».

sens, cet ajout constituerait une nouvelle restriction pour les Etats tiers, qui serait alors contraire à la liberté de circulation des capitaux car elle n'entrerait pas dans le champ de la clause de gel.

De surcroît, lors de la décision Steria de 2015, on peut considérer que la Cour de justice de l'Union européenne a opéré à une certaine scission au sein même du régime de faveur de l'intégration fiscale.

En effet, à l'occasion de cette affaire, le juge européen a pu implicitement faire une distinction entre le régime de l'intégration fiscale et tout ce qui concerne la neutralisation des opérations intragroupes et la franchise d'impôt sur les distributions de dividendes, devenue depuis une quote-part pour frais et charges de 1%. Ainsi, si les sociétés établies dans les Etats membre de l'Union européenne ont pu bénéficier de cette franchise/quote-part réduite lorsqu'elles répondaient aux mêmes conditions qu'une société française, elles sont toujours exclues du régime de l'intégration fiscale en ce que leur résultat ne peut pas être pris en compte pour le résultat d'ensemble et que certaines opérations intragroupes sont alors prises en compte pour la détermination de leur résultat fiscal lorsqu'une société tête de groupe et une filiale ne sont pas sur le même ressort territorial d'un Etat membre. Une distinction a donc bel et bien été effectuée entre ce que l'on appellera le régime spécifique de l'intégration fiscale et les distributions faites dans des conditions analogues. En considérant que le juge européen a procédé à une séparation substantielle des composantes du régime de l'intégration fiscale, il faut alors prendre les restrictions découlant de ce régime non pas dans leur ensemble, à la date de promulgation de l'intégration fiscale, mais dans la perspective propre à chacune des branches de ce régime.

Conformément à ce raisonnement, on considérera alors que la clause de gel prévue par l'article 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne a lieu de s'appliquer sur le régime spécifique de l'intégration fiscale, dont l'extension n'est pas en cause ici, puisqu'il a été promulgué en 1987. Toutefois, les dispositions portant sur la franchise d'impôt puis sur la quote-part de frais et charges de 1%, trouvent leurs origines dans la Loi de finances rectificative pour 1994 (n° 94-1163 du 29 décembre 1994)²¹ et non dans l'intégration fiscale, même si elles s'inscrivent dans ce « cadre juridique » ; ainsi, la clause de gel n'aurait pas de raison apparente de porter sur la quote-part pour frais et charge de 1%.

À considérer le contraire, l'interprétation de la clause de gel de l'article 64 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne par les juges européens signifierait que, du moment qu'une législation est promulguée antérieurement au 31 décembre 1993, toutes les modifications qui lui sont adjointes, mêmes les plus importantes et celles qui peuvent faire l'objet d'un détachement matériel, seront dans le spectre de la clause de gel, ce qui reviendrait à étendre, en réalité, la portée de cette disposition et à aller dans le sens contraire de l'esprit du Traité²².

2. La clause de gel, une légitimité en demi-teinte

Par ailleurs, la clause de gel, permettant l'application de législations nationales au dépend de la libre circulation des capitaux, principe fondamental garanti par l'Union européenne, demeure une disposition contestable, en ce qu'elle instaure une différence de traitement, uniquement fondée sur la nationalité. Dans une société où le commerce n'a eu de cesse de s'intensifier avec des échanges de plus en plus nombreux entre les Etats européens et les Etats tiers, le maintien d'une telle clause présente un frein à son bon fonctionnement. L'Union européenne, au travers de la liberté d'établissement, a déjà contribué à cet objectif au sein de son marché intérieur et l'a étendu, aux Etats tiers, de par sa protection de la libre circulation des capitaux. Toutefois, son encadrement par l'article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, créé afin de protéger des intérêts nationaux datant d'avant 1993, et dont la pertinence est, de nos jours, critiquable.

En vertu du paragraphe 2 de l'article 64 du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, le Parlement européen et le Conseil peuvent adopter, conformément à la procédure législative ordinaire, des « *mesures relatives aux mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers, lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux* ». Ainsi, lever la restriction existante, en matière d'intégration fiscale, serait une hypothèse envisageable, suivant la lettre du Traité. Toutefois, l'approbation du Conseil, aux côtés de celui du Parlement européen après initiative de la Commission européenne, est indispensable. Celui-ci représente un obstacle majeur car le Conseil est constitué des ministres des Etats membres, dont

21. L'article 42 de cette loi disposant : « Après le deuxième alinéa de l'article 223 B du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé : « Pour la détermination du résultat des exercices ouverts à compter du 1er janvier 1995, les dividendes reçus par une société du groupe à raison de sa participation dans une autre société du groupe sont retranchés du résultat d'ensemble s'ils n'ouvrent pas droit à l'application du régime mentionné au 1 de l'article 145 ».

22. Ici, référence est faite au raisonnement du juge européen sur l'appartenance de manière continue dans la décision Punus et Polonium. Un ajout ne peut évidemment pas faire partie du cadre juridique de manière continue.

l'objectif est, entre autres, la défense des intérêts nationaux. De plus, cet accord du Conseil ne peut être obtenu qu'à l'unanimité en matière fiscale. Ainsi, il est peu probable que les Etats bénéficiant de cette clause de gel, dont la France, accepte la levée de cette restriction qui constituerait une perte certaine pour leurs finances publiques, en passant d'une quote-part pour frais et charges de 5% à une de 1% vis-à-vis des Etats tiers.

En outre, un projet visant à remplacer la règle de l'unanimité par celle d'un vote à majorité qualifiée a été présenté. Néanmoins, la fiscalité est une matière pour laquelle les Etats sont peu enclins à abandonner leur pouvoir de décision à l'Union européenne, en raison des enjeux colossaux qu'elle engrange. Le moindre abandon de souveraineté des Etats, que ce soit en matière de fiscalité directe ou indirecte, est difficilement réalisable et constitue un frein certain aux tentatives d'harmonisation de la fiscalité de l'Union européenne. Ainsi, ce projet reste une proposition au stade embryonnaire, examinée avec méfiance par les Etats et dont les éventuelles conséquences envisagées précédemment sur la quote-part pour frais et charges demeurent extrêmement incertaines, tout comme celles résultant d'une éventuelle remise en cause de la décision « Life Sciences Holding France » par le juge administratif ou européen.

IV. Les conséquences d'une éventuelle remise en cause de cette décision par les juges administratifs et européens

A. Une extension du champ d'application

Actuellement, les distributions de dividendes intragroupes ne sont imposées qu'à hauteur de 1% pour les sociétés bénéficiaires, que ce soit pour des groupes fiscalement intégrés purement français, ou pour des groupes de sociétés dans des configurations telles que celles que l'on peut voir dans la jurisprudence Papillon de 2008²³ avec des filiales qui ne feraient pas partie du groupe au sens de la législation française, mais qui seraient tout de même éligibles pour la quote-part réduite.

Le but même de la mise en œuvre d'un tel raisonnement serait d'obtenir l'extension du champ d'application de la quote-part pour frais et charges réduite à 1%. Comme dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité de la société Life Sciences Holding, on viserait à vouloir étendre le spectre de ce régime de faveur aux pays tiers de l'Union Européenne lors d'un litige devant les juridictions administratives statuant en matière fiscale ou devant la Cour de justice de l'Union européenne.

En l'espèce, pour déterminer si la distribution d'une société est éligible, il faudrait

se tourner vers l'article 223 A du Code général des impôts et regarder les conditions nécessaires pour faire partie d'une intégration fiscale. Les sociétés résidentes membres d'un groupe fiscalement intégré, qui seraient bénéficiaires d'une distribution provenant de leur filiales non-résidentes, au sens de l'Union européenne, percevraient un dividende en quasi-franchise d'impôt en réintégrant 1% de la valeur brute du dividende dans les résultats de la société. Pour cela, il faut que la filiale non-résidente réponde à toutes les conditions requises pour rejoindre une intégration fiscale, sauf celle qui exige qu'elle soit établie en France et qu'elle soit redevable de l'impôt sur les sociétés français.

Ainsi, les sociétés résidentes se retrouveraient, vis-à-vis de la législation française, dans la même situation ou presque qu'une filiale présente dans un Etat-membre de l'Union européenne. En effet, une filiale résidente de l'UE et une filiale non-résidente de l'UE se trouverait dans la même situation dans le sens où toutes deux ne sont pas admises dans une intégration fiscale française mais bénéficient tout de même de certains mécanismes tels que la distribution intragroupe, ou encore la prise en compte de la détention de capital pour l'appréciation de la participation indirecte de la société tête de groupe, pour ce qui est des filiales résidentes.

Une telle extension serait très favorable pour les groupes de sociétés internationaux assis sur le territoire de l'Union européenne mais aussi hors de l'Union européenne, qui verraient leurs charges fiscales diminuées de près de 80% pour le chef des distributions de dividendes. On verrait aussi naître un intérêt exponentiel pour les investissements vers la « zone euro » pour les multiples possibilités de marchés et tous les intérêts fiscaux que les Etats-membres mettent à la disposition des contribuables et qui sont de plus en plus harmonisés par la jurisprudence de la Cour de justice européenne.

Les plus grands groupes mondiaux pourraient donc vouloir s'intégrer plus profondément dans la zone euro, y concentrer encore plus d'actifs, car ils circuleraient plus librement entre leur Etat de résidence et l'Union européenne.

Toutefois, comme on l'aura remarqué, l'idée sous-jacente de ce développement porte sur l'extension limitative du champ d'application, qui ne se fera pas sur toutes les dispositions de l'intégration fiscale mais, dans un premier temps, uniquement sur la quote-part pour frais et charges de 1% et qui pourrait ensuite être étendue vers des mécanismes déjà ouverts aux filiales européennes.

Si on peut soulever une limite à l'extension du champ d'application en lui-même, elle se situerait au niveau de l'application des principes de l'Union Européenne aux Etats-tiers. Si les Etats-membres sont soumis aux dispositions du Traité sur le Fonctionnement de l'Union Européenne, il n'en va pas de même pour les Etats-tiers qui peuvent invoquer la liberté de circulation des capitaux, mais qui ne sont ni tenus de respecter cette norme, ni tenus de respecter les autres normes telles que la liberté d'établissement. Ainsi, quand bien même des sociétés établies dans des Etats-tiers pourraient bénéficier de cette quote-part, un problème subsiste dans l'imposition des bénéfices dans l'Etat de résidence de la filiale. Ces Etats disposent du pouvoir fiscal et ne sont pas tenus par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne. En ce sens, les retenues à la source que pourraient prévoir les législations étrangères seraient tout de même légales, malgré cette extension, comme dans le régime mère-filiale actuellement. Ainsi, les crédits d'impôts dont bénéficieraient les distributions en direction de l'UE ne seraient pas, en tout état de cause, déductibles car lesdits crédits d'impôt sont compris dans la quote-part de frais et charges.

B. La fin potentielle de la quote-part pour frais et charges de 1%

Malgré les points positifs qu'il est possible de trouver à une extension du bénéfice de la quote-part de 1%, une telle décision serait probablement préjudiciable pour le régime de l'intégration fiscale tel qu'on le connaît actuellement et plusieurs cas de figure sont dès lors possibles.

- Une extension simple du champ d'application.

Le premier cas que l'on peut envisager est l'extension pure et simple comme on a pu le développer précédemment. Le régime de l'intégration fiscale bénéficierait aux distributions en provenance de filiales non-résidentes de l'Union européenne. Toutefois, c'est là un scénario peu probable compte-tenu des éléments suivants.

- Suppression de la quote-part réduite et alignement sur le régime mère-fille ou simple augmentation.

C'est un point que l'on a pu soulever plus tôt dans ce développement : les entreprises pourraient réaliser des économies d'impôt allant jusqu'à 80% supplémentaires si on compare avec le régime mère-fille, qui est en place avec une quote-part pour frais et charges de 5% contre 1% pour l'intégration fiscale. Cependant, dans la symétrie du droit fiscal et des finances publiques, si les contribuables réalisent des économies d'impôts, l'Etat, quant à lui, perd des ressources essentielles. Ici, on est dans un cadre différent d'une prise de décision par les organes étatiques qui voudraient

mettre un place un dispositif d'optimisation fiscale. L'extension du régime de l'intégration fiscale pourrait échapper aux pouvoirs publics qui se verraient imposer une décision de justice, très probablement de la Cour de justice de l'Union Européenne. Cela ne résulterait donc pas d'un choix, ce qui n'est pas sans nous rappeler l'affaire Steria.

Un tel raisonnement nous rappelle certainement une affaire précitée, la jurisprudence Steria. En effet, dans l'affaire Steria était en cause le bénéfice des distributions de dividendes, en franchise totale d'impôt à l'époque, pour les filiales européennes. Ce régime de faveur était uniquement destiné aux distributions intragroupes entre sociétés françaises. Cette affaire a permis d'étendre le champ d'application de ce régime aux filiales européennes et de permettre aux groupes de s'étendre sur l'Union Européenne, sur le fondement de la liberté d'établissement.

Toutefois, l'une des conséquences à la suite de l'affaire Steria a été le passage d'une franchise totale d'impôt à la réintégration d'une quote-part pour frais et charges de 1% du dividende distribué. Compte-tenu de la réaction du législateur français à la suite de la décision Steria, il est possible de supposer, sans trop de risques, qu'une telle décision viendrait à remettre en cause une nouvelle fois cette quote-part pour frais et charges. En effet, l'extension du champ viendrait à soustraire encore plus de distributions, du champ de l'impôt sur les sociétés et par extension à réduire les ressources procurées par cet impôt qui a une importance capitale pour les finances des Etats. À partir de ce constat, le législateur pourrait soit augmenter cette quote-part qui devrait alors varier entre 2% et 4%, ou simplement supprimer cette quote-part et ne laisser que le régime mère-fille subsister, avec une quote-part de 5%.

La suppression de cette quote-part ne reviendrait pas à remettre tout le régime de l'intégration fiscale en cause puisqu'on ne parle ici que des distributions de dividendes. Toutefois, l'idée générale autour de ce mécanisme est la suppression des opérations intragroupes, ou en tout état de cause, l'atténuation de ces opérations pour le résultat de groupe. Prendre en compte les distributions de dividendes entrerait alors en contrariété avec cet objectif législatif, ce qui imposerait au législateur de revoir la dynamique générale de cette niche fiscale. Mis à part ce principe, il n'y a aucune autre raison manifestement apparente pour que le législateur remette en cause les faveurs diverses présentes à l'article 223 B du Code général des impôts.

- L'intervention du Conseil de l'Union Européenne.

Une dernière possibilité à envisager concerne l'intervention du Conseil de l'Union

au niveau des finances publiques de chaque Etat-membre, il n'est pas mauvais de supposer que le Conseil pourrait intervenir pour empêcher un tel mécanisme. Toutefois, cela suppose une procédure assez lourde et si, en principe, une telle décision pourrait être prise, dans la pratique on a pu constater à maintes reprises que la règle de l'unanimité pose problème lors de décisions capitales au sein de l'Union européenne.

La compatibilité de la taxe sur les services numériques aux normes supérieures à la lumière des arrêts Vodafone et Tesco

Rédigé par Iftisène SELLAL



La vive réaction politique des États-Unis à la suite de l'adoption en France de la taxe sur les services numériques¹, présentée dès l'origine comme étant une taxe GAFA², entre principalement en résonance avec une question juridique : un État peut-il instituer un impôt qui ne frappe que des entreprises d'une certaine taille, majoritairement étrangères ?³

Si à la suite de l'adoption de la TSN, pourtant largement inspirée des solutions envisagées sur le plan international et communautaire,⁴ bon nombre d'auteurs ont argué de son incompatibilité aux normes supérieures, la Cour de justice dans son arrêt Vodafone⁵ qui traite d'une taxe hongroise aux caractéristiques similaires à la taxe française, valide en filigrane la compatibilité de cette taxe, bien que certaines questions restent en suspens.

La question de la conformité de la TSN aux normes supérieures se pose à la lumière de la structure concrète de la taxe spéciale et de son champ d'application. Pour rappel, sont assujetties à la TSN les entreprises dont le chiffre d'affaires hors taxes, ou celui du groupe auquel elles appartiennent, excède deux seuils cumulatifs : 750 millions d'euros, concernant le chiffre d'affaires issu des services taxables fournis au niveau mondial et réalisé au cours de l'année précédant l'année d'imposition ; 25 millions d'euros, concernant la part de ce chiffre d'affaires mondial devant être considérée comme rattaché à la France.⁶

Deux caractéristiques de la taxe ont conduit certains auteurs⁷ à émettre des réserves quant à la compatibilité de la TSN aux normes supérieures, son assiette d'une part (I), son caractère sélectif d'autre part (II).

I. Une taxe assise sur le chiffre d'affaires

Si le choix de retenir une taxe sur le chiffre d'affaires paraît opportun et fondé (A), il reste que ce choix emporte certaines questions juridiques (B).

A. L'opportun recours à une assiette brute

La taxe sur les services numériques a pour spécificité d'être assise sur le chiffre d'affaires.

Partant, cette taxe a pour mérite de s'émanciper d'une imposition classique du bénéfice dont les critères ne permettent pas d'appréhender l'économie numérique déconnectée par définition de tout élément matériel.⁸

En effet, la numérisation de l'économie conduit à ce que la création de valeur ne soit réalisée non plus à l'intérieur de l'entreprise, mais à l'extérieur de celle-ci, la richesse étant en grande partie produite par les consommateurs.

Par ailleurs, l'imposition sur les bénéfices est propice à des manipulations d'assiette notamment lorsqu'il est question de services dématérialisés.

C'est pourquoi taxer les entreprises sur leur chiffre d'affaires semble être opportun.

Aussi, comme a pu le préciser l'avocat général dans ses conclusions de l'arrêt Vodafone, « le critère du chiffre d'affaires laisse aux multinationales moins de marge de manœuvre dans la conception de modèles de planification fiscale » car, « contrairement au bénéfice, le chiffre d'affaires se prête beaucoup moins à une diminution par réduction de la base d'imposition ou au transfert

1. Ci-après TSN

2. Google Apple Facebook Amazon

3. GUTMANN Daniel, « La taxe GAFA » : quelques éléments d'analyse, Recueil Dalloz, 2019, pp.1704.

4. Proposition de directive du 21 mars 2018, concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques, COM (2018) 148 final.

5. CJUE, gd.ch., 3 mars 2020, aff.C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt

6. Article 299 du CGI

7. GOUTHIÈRE Bruno, « La future taxe Gafa à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'UE », RJF, 28 mars 2019 ; RUTSCHMANN Yves, ROCH Pierre-Marie et SOUMAGNE Adrien, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », Revue de droit fiscal, 28 mars 2019

8. MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, allocution au colloque annuel de l'AM2FA, 24 février 2020.

de bénéfiques, par exemple grâce à des prix de transfert ».⁹

Par ailleurs, recourir à une assiette brute a pour avantage de se situer hors du champ des conventions fiscales bilatérales.

Par suite, la TSN, permet dans une moindre mesure de passer outre l'obsolescence du critère de l'établissement stable consacré par les conventions fiscales internationales et de résoudre la problématique de la valorisation de l'assiette qui constituent « les deux faces d'un même miroir ».¹⁰ Par ailleurs, le montant du chiffre d'affaires peut être considéré comme un indicateur d'une certaine capacité financière et paraît de ce point de vue fondé. Il apparaît ainsi une concordance entre l'assiette choisie et l'objectif de la taxe.

Aussi, la Cour de justice dans son arrêt Vodafone considère qu'il n'y a pas de difficulté à reconnaître que le critère d'une imposition sur le chiffre d'affaires est un critère neutre et permettant d'apprécier les facultés contributives¹¹.

De même, le Conseil constitutionnel a déjà eu l'occasion de juger qu'en retenant le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur ne commettait aucune erreur manifeste d'appréciation dès lors qu'il s'était fondé sur un critère objectif et rationnel, qui caractérise une différence de situation entre les redevables de l'impôt¹².

B. Les difficultés inhérentes à l'assiette retenue eu égard aux engagements communautaires et internationaux

Comme évoqué supra, la TSN présente pour particularité d'être assise sur le chiffre d'affaires. Partant, la conformité de la mesure avec les directives TVA doit être envisagée. En effet, le système intracommunautaire de TVA repose, notamment, sur l'interdiction pour les États membres d'adopter des taxes sur le chiffre d'affaires autre que la TVA.¹³

Dans son arrêt Vodafone, la Cour a procédé de manière très méthodique à un examen de compatibilité de la taxe hongroise à la directive TVA à la lumière des caractéristiques essentielles de la TVA dégagées par la jurisprudence du droit de l'Union.¹⁴

On rappelle que traditionnellement, la Cour reconnaît quatre caractéristiques essentielles de la TVA à savoir, l'application générale de la TVA aux transactions ayant pour objet des biens ou des services, la fixation de son montant proportionnellement au prix perçu par l'assujetti en contrepartie des biens et des services qu'il fournit, la perception de cette taxe à chaque stade du processus de déduction et de distribution et enfin, la déduction de la TVA due par un assujetti des montants acquittés lors des étapes précédentes du processus de production et de distribution.

En l'espèce, la Cour retient très justement que la taxe n'est pas perçue à chaque stade dudit processus, ne comporte pas un mécanisme analogue à celui du droit à déduction de la TVA et n'est pas fondé sur la seule valeur ajoutée aux différents stades de ce même processus.

Eu égard aux caractéristiques similaires de la TSN à la taxe hongroise, une telle solution doit être étendue.

Par suite, le fait qu'il soit probable que la taxe soit répercutée sur le consommateur (comme c'est le cas par exemple de la taxe google autrichienne), ne doit pas conduire à retenir l'incompatibilité de la taxe au droit dérivé. Par ailleurs, il convient de mentionner un risque qui n'a pas été soulevé dans l'affaire Vodafone (mais qui aurait été vraisemblablement écarté par la Cour en raison de son incompétence pour connaître des conventions fiscales internationales), qui tient à l'exigence d'application de bonne foi des conventions fiscales.

On rappelle que les conventions fiscales s'appliquent aux « impôts sur le revenu » ou aux « éléments du revenu » ainsi qu'aux « impôts de nature identique ou analogue qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient¹⁵ ».

Sur la question de savoir si la taxe pourrait être considérée comme un impôt analogue à l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'Etat¹⁶ considère que les différences d'assiette constituent un élément déterminant du raisonnement conduisant à reconnaître ou non à une imposition nouvelle une nature identique ou analogue à l'impôt sur les bénéfices.

S'il était possible de contester la taxe au regard de l'exigence d'application de bonne foi des

9. Voy., Concl. J. KOKOTT, ss CJUE, gd.ch., 3 mars 2020, aff.C-75/18 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. et C-323/18 et Tesco-Global Áruházak Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

10. GELIN Stéphane et LE BOULANGER Arnaud, « Établissement stable et prix de transfert : deux faces d'un même miroir », BF Lefebvre 10/04, p. 661.

11. CJUE, gde.ch., 3 mars 2020, aff.,C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt

12. Décision n° 2017-755 DC du 29 novembre 2017, Loi de finances rectificative pour 2017, considérant n° 35, à propos de l'article 235 ter ZCA du CGI

13. Article 401 de la directive TVA.

14. CJCE, gde.ch., 3 octobre 2006, aff.C475/03, Banca popolare di Cremona.

15. Article 2 de la convention modèle OCDE.

16. CE, 13 juin 2018 n° 415769, Plén., min c/ Sté Deutsche Bahn AG

conventions fiscales¹⁷, il reste que la circonstance que certains États ne souhaitent pas régler les difficultés de manière conventionnelle ne saurait suffire à considérer que l'adoption de mesures unilatérales spécifiques au secteur du numérique contrevient au principe d'application de bonne foi des conventions internationales.¹⁸

II. Un champ d'application restreint

La principale difficulté liée au champ d'application de la taxe réside dans le nombre très réduit d'entreprises concernées.

Dans les affaires *Tesco* et *Vodafone*, la question s'était posée de savoir s'il convenait de retenir une restriction d'une liberté fondamentale si un critère de distinction d'apparence objectif, a été choisi subjectivement et en toute connaissance de cause par le législateur afin d'obtenir un désavantage quantitatif important pour les entreprises étrangères.

Cette question emporte en ce qui concerne la TSN une résonance particulière au regard des déclarations exprimées lors des débats parlementaires présentant la taxe en cause comme une taxe GAFA.

Toutefois, il est de jurisprudence constante que de telles déclarations ne sauraient suffire à retenir le caractère discriminatoire.¹⁹

Aussi, dans l'affaire *Vodafone*, bien qu'il se fût avéré que l'effet discriminatoire de l'impôt spécial était provoqué en toute connaissance de cause par le législateur hongrois, la discrimination indirecte n'a pas été retenue.

C'est pourquoi il s'agira de se focaliser sur les difficultés relatives à l'application du droit primaire et du droit constitutionnel (A) et à l'application de la réglementation des aides d'Etat (B).

A. Le risque de caractérisation d'une discrimination indirecte neutralisé ?

Dans la mesure où la différence de traitement entre entreprises françaises du numérique, non assujetties à la taxe, et entreprises étrangères, assujetties à la taxe, serait susceptible de dissuader les secondes d'offrir leur service en France, le grief de l'atteinte à la libre prestation de service²⁰, invoqué de manière récurrente par les

auteurs qui clament l'incompatibilité de la taxe au droit de l'Union, doit être envisagé.

A titre liminaire, il convient de rappeler que pour apprécier si une différence de traitement fiscal, constitue une discrimination prohibée par les articles du traité, la Cour de justice raisonne traditionnellement en trois temps²¹.

Pour ce faire, elle évoque successivement la question de la restriction, de la justification et de la proportionnalité, étant précisé qu'elle ne passe d'un stade au suivant que s'il ne suffit pas à cette résolution.

Comme le rappelle la Cour de justice dans sa décision *Vodafone*, on ne saurait déduire du fait que la différence de traitement soit fondée sur un critère de chiffre d'affaires et non sur la localisation du siège, pour conclure à l'absence de restriction aux libertés garanties par les traités.

Il est en effet de jurisprudence constante que tant les discriminations directes qu'indirectes sont prohibées par le droit de l'Union.²²

Aussi, la Cour de justice dans un arrêt *Hervis Sport* a déjà pu considérer qu'une mesure fiscale applicable indépendamment de tout critère d'extranéité pouvait dissimuler une discrimination indirecte fondée sur le lieu du siège des sociétés, contraire aux dispositions des articles 49 et 54 du TFUE, dès lors que l'imposition ne visait en fait que les sociétés non-résidentes.

Partant, la Cour de justice retenait une appréciation large de la restriction.

En effet, la corrélation quantitative entre le désavantage fiscal et le siège suffisait à retenir une discrimination, sans qu'il ne soit nécessaire de recourir à l'examen d'une corrélation qualitative.

Or, l'examen quantitatif présente pour principal inconvénient lorsqu'il est le seul mobilisé, un manque d'immutabilité certain et partant, présente un risque d'insécurité juridique.

Si la Cour de justice a ensuite évolué sa jurisprudence, en refusant dans une décision *Anged*²³ d'admettre que soit suffisant le critère selon lequel des entreprises étrangères doivent être affectées de manière prépondérante, un certain nombre d'auteurs²⁴ se sont prévalus de la jurisprudence *Hervis Sport* pour conclure à la non-compatibilité de la TSN au droit de l'Union eu égard à son champ d'application restreint.

17. GOUTHIÈRE Bruno, « La future taxe Gafa à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'UE, RJF, 28 mars 2019 ; RUTSCHMANN Yves, ROCH Pierre-Marie et SOUMAGNE Adrien, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », *Revue de droit fiscal*, 28 mars 2019

18. PERIN-DUREAU Ariane, « Instauration de la taxe sur les services numériques », *Revue de Droit fiscal*, 1^{er} janvier 2020

19. CJUE, gde.ch., 18 juin 2019, aff. C-591/17, Autriche c/ Allemagne.

20. Article 56 du TFUE

21. CJCE, 6 juin 2000, aff., C-35/98 *Staatssecretaris van Financien c/B.G.M Verkooijen*

22. CJUE, gde.ch., 5 février 2014, aff. C385/12, *Hervis sport - és Divatkereskedelmi*

23. CJUE, 1^{ère} ch., 26 avril 2018, aff. C233/16, *Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) contre Diputación General de Aragón*

24. GOUTHIÈRE Bruno, « La future taxe Gafa à l'épreuve des conventions fiscales et du droit de l'UE, RJF, 28 mars 2019.

Toutefois, comme le rappelle la Cour dans sa décision Vodafone, dans l'affaire Hervis Sport, il était question d'un impôt hongrois fortement progressif (à la différence de celui en cause au principal), assorti d'une règle de consolidation des résultats d'entreprises liées qui conduisait in fine à soumettre les entreprises liées à des entreprises étrangères, à un taux systématiquement plus élevé que les entreprises domestiques, de sorte qu'il existait une différence de traitement qui reposait in fine sur la localisation du siège, alors même que la règle d'imposition apparaissait de prime abord objective.²⁵

Il ressort en filigrane de cette analyse que ce n'était donc pas le critère du chiffre d'affaires assorti à un barème progressif qui était en tant que tel critiquable, mais le mécanisme de consolidation qui conduisait à soumettre de facto les sociétés non-résidentes à une imposition plus lourde.

Or, en ce qui concerne la taxe hongroise ou la TSN, aucun lien fût-il indirect entre l'imposition sur le chiffre d'affaires et la localisation du siège ne semble pouvoir être caractérisé, dès lors que toute entreprise indépendamment du lieu de son siège est potentiellement dans la mesure d'atteindre les seuils d'imposition.

En jugeant que « *la circonstance que la plus grande part d'un tel impôt spécial est supportée par des assujettis détenus par des personnes physiques ou morales d'autres États membres ne saurait être de nature à caractériser, à elle seule, une discrimination* », la Cour semble exiger en plus d'une corrélation quantitative une corrélation qualitative qui est à notre sens souhaitable du point de vue de la sécurité juridique.

La corrélation qualitative suppose, on le rappelle, que le critère de distinction affecte par sa nature même les sociétés étrangères²⁶.

Or, en l'espèce la Cour de justice considère que le chiffre affaires constitue un critère de distinction neutre à même à apprécier les facultés contributives, contrairement à ce que soutient la Commission, la même qui, deux années auparavant considérait dans le cadre de la proposition de la TSN, que le chiffre d'affaires constituait un critère pertinent pour apprécier la capacité financière²⁷. L'idée sous-jacente de l'analyse proposée par la Cour de justice est que le critère du chiffre d'affaires n'est pas intrinsèquement transfrontalier.

Si dans l'arrêt Vodafone, le droit primaire a été écarté dès le stade de l'examen de la restriction, on pourrait toutefois regretter le manque de clarté de la Cour sur le degré de corrélation pertinent à retenir pour caractériser une discrimination indirecte, qui est source d'insécurité juridique.

A cet égard, il convient de préciser que le Conseil d'Etat dans un avis rendu le 6 mars 2019²⁸ a écarté l'application du droit de l'Union non pas au stade de la caractérisation de la restriction mais au stade de la comparabilité des situations en considérant que les entreprises du secteur du numérique disposant d'un chiffre d'affaires les rendant éligible à la taxe, sont dans une situation différente des autres entreprises compte tenu de leur modèle et puissance économique.

Si la Cour de justice n'a à notre connaissance jamais retenu un tel critère de distinction, il convient de rappeler toutefois à cet égard que la Cour de justice a érigé dans un arrêt Bevola²⁹, la capacité contributive comme facteur de comparabilité des situations. La consécration de ce principe a ensuite été réitérée dans un arrêt NN³⁰.

Le principe de capacité contributive qui puise sa source dans le concept de justice fiscale, présente pour intérêt de revêtir une dimension économique, ce qui rend ce facteur à même à différencier les entreprises dotées d'une puissance économique particulière des autres entreprises.

Partant, quand bien même la discrimination indirecte n'aurait pas été retenue, l'application du droit de l'Union aurait pu être écartée au stade suivant.

Par ailleurs, certains auteurs³¹ se sont prévalus de la différence de traitement fondée sur un niveau de chiffre d'affaires, pour conclure à la contrariété de la taxe aux principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la DDHC.

Partant, la question de la justification du ciblage fondée sur une éventuelle différence de capacité contributive entre opérateurs doit être envisagée.

Toutefois, comme évoqué supra, le Conseil constitutionnel a déjà pu juger qu'en retenant le chiffre d'affaires des entreprises comme critère de capacité contributive, le législateur ne commettait aucune erreur manifeste d'appréciation dès lors qu'il s'était fondé sur un critère objectif et rationnel,

25. V., Concl. J. KOKOTT, ss CJUE, gde.ch., 3 mars 2020, aff.C-75/18 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. et C-323/18 et Tesco-Global Áruházak Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

26. Ibid. pt. 61.

27. V. Concl. J. KOKOTT, ss CJUE, gde.ch., 3 mars 2020, aff.C-75/18 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt et C-323/18 et Tesco-Global Áruházak Zrt./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, pt 184

28. Avis du Conseil d'Etat du 28 février 2019 n°396878

29. CJUE, gde ch., 12 juin 2018, aff., C-650/16, A/S Bevola

30. CJUE, 1ère ch., 4 juillet 2018, aff., C-28/17, NN A/S

31. RUTSCHMANN Yves, ROCH Pierre-Marie et SOUMAGNE Adrien, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », Revue de droit fiscal, 28 mars 2019

qui caractérise une différence de situation entre les redevables de l'impôt.

Par ailleurs, le Conseil d'État dans son avis précité s'était prononcé en faveur de l'absence de rupture d'égalité devant l'impôt et devant les charges publiques, en justifiant la différence de traitement par une différence de modèle économique entre les opérateurs assujettis et les entreprises exclues du champ d'application de la taxe.

B. Les difficultés posées par la réglementation relative aux aides d'Etat

La taxe conduit enfin à s'interroger sur sa compatibilité avec les règles applicables en matière d'aides d'État au sens des articles 107 et 108 du TFUE.

Des inquiétudes sur ce point avaient été énoncées d'autant que la France a décidé de ne pas notifier le projet de la TSN à la Commission européenne ; or, aux termes de l'article 108 §3 du TFUE, les autorités nationales sont tenues de notifier l'aide d'État à la Commission avant sa mise en exécution sous peine de rembourser les sommes indûment perçues.

On rappelle qu'encourt la qualification d'aide d'État, toute mesure relevant d'une intervention de l'État, ou au moyen de ressources d'État, visant à accorder un avantage à un bénéficiaire déterminé et susceptible d'affecter les échanges entre États membres et de fausser ou de menacer de fausser la concurrence³².

S'agissant de la TSN, la qualification d'aide d'État pourrait alors résider dans l'exonération de taxe accordée aux entreprises dont le chiffre d'affaires n'atteindrait pas les seuils d'assujettissement³³.

A cet égard, il convient de préciser que les arrêts Vodafone et Tesco ne permettent pas de se prononcer sur la question de la compatibilité de la taxe à la réglementation des aides d'État, ladite réglementation ayant été écartée par la Cour de justice, dès le stade de l'applicabilité. En effet, dans les décisions Vodafone et Tesco, la Cour rappelle que d'un point de vue procédural³⁴, la Commission est seule fondée à engager une action contre une telle taxe.

En outre, selon la Cour, il est de jurisprudence constante³⁵ que si les contribuables ne peuvent se prévaloir de la réglementation des aides d'État pour engager une action contre une telle taxe, ils ne sauraient davantage exciper de ce que

l'exonération dont bénéficient d'autres entreprises constitue une aide d'État pour se soustraire au paiement de ce même impôt.

Il en va toutefois différemment lorsque ladite taxe constitue un prélèvement affecté qui confère à son affectataire le bénéfice d'un avantage sans contrepartie ; auquel cas, les autorités nationales sont tenues, en vertu de l'article 108 §3 du TFUE, de rembourser les taxes perçues en violation du droit de l'Union³⁶.

Or, la Cour de justice dans les affaires Vodafone et Tesco retient l'absence de lien d'affectation contraignant existant entre ladite aide et la réglementation en cause, le produit de la taxe étant affecté au budget de l'État et non pas au financement de l'aide.

Par suite, la Cour juge à bon droit que Vodafone et Tesco ne sauraient se prévaloir, devant les juridictions nationales, de l'illégalité de cette exonération pour se soustraire au paiement dudit impôt ou en obtenir le remboursement.

Aussi, il paraissait superflu pour la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la taxe à la réglementation des aides d'État.

Toutefois, il paraît pertinent de souligner que dans l'affaire Anged, l'applicabilité de la réglementation des aides d'État avait été retenue quand bien même la Cour avait relevé l'absence de lien d'affectation entre ladite aide et la réglementation en cause, ce qui a permis ensuite à la Cour de vérifier si la réglementation devait être appliquée.

Une telle particularité est justifiée par l'avocat général KOKOTT par le fait que dans l'affaire Anged la juridiction de renvoi n'examinait pas un avis d'imposition mais la loi fondant l'imposition de telle manière que d'autres personnes qu'Anged pouvaient également être concernées.

En définitive, les décisions Vodafone et Tesco ne permettent pas de se prononcer sur la compatibilité de la taxe à la réglementation des aides d'État, le contrôle de légalité étant exclusivement réservé à la Commission qui est seule fondée en vertu de l'article 108 § 3 à engager une action contre une telle taxe.

Or, il convient de noter à cet égard, que la jurisprudence actuelle du tribunal de l'Union ne plaide pas en faveur d'une telle perspective.

32. Article 107 du TFUE

33. RUTSCHMANN Yves, ROCH Pierre-Marie et SOUMAGNE Adrien, « Projet de taxe sur les services numériques : une solution d'attente qui suscite des interrogations quant à sa conformité aux normes supérieures », Revue de droit fiscal, 28 mars 2019

34. Article 108, §3 du TFUE

35. CJCE, 2e ch., 15 juin 2006, aff., C393/04, Air Liquide Industries Belgium

36. CJCE, 4e ch., 20 sept. 2018, aff., C510/16, Carrefour Hypermarchés e.a.

En effet, par deux décisions rendues le 16 mai 2019³⁷ et le 27 juin 2019³⁸, le Tribunal de l'Union européenne a annulé deux décisions de la Commission sur la qualification de mesures d'aides d'État de l'impôt polonais dans le secteur de la vente au détail et de la taxe hongroise sur la publicité ; deux taxes qui, à l'instar des taxes en cause, ont pour spécificité d'être assises sur le chiffre d'affaires et d'être dotées d'un barème progressif.

Par ces deux décisions, le tribunal de l'Union considère que la Commission commet une erreur d'appréciation en considérant qu'une logique redistributive traduite par une structure d'imposition progressive était incompatible avec un impôt sur le chiffre d'affaires.

En effet, selon le tribunal, *« il existe des impôts dont la nature n'empêche pas qu'ils soient assortis de dispositifs de modulation pouvant aller jusqu'à des exonérations, sans pour autant que lesdits dispositifs conduisent à l'octroi d'avantages sélectifs »* ; tel est notamment le cas d'un impôt sur le chiffre d'affaires dont la structure d'imposition progressive est justifiée par une logique redistributive et appliquée de manière non discriminatoire.

Si le tribunal de l'Union, a retenu qu'un dispositif fiscal au barème progressif n'instituait pas une aide d'État, il est difficilement concevable que la Commission retienne une solution contraire en ce qui concerne une taxe proportionnelle comme la TSN.

En tout état de cause, il convient de préciser que la critique du dispositif au regard de la réglementation des aides d'État ne paraît pas de nature à remettre en cause l'assujettissement des entreprises concernées à la TSN.

En effet, comme évoqué supra, la qualification d'aide d'État pourrait seulement résider dans l'exonération de taxe accordée aux entreprises dont le chiffre d'affaires n'atteindrait pas les seuils d'assujettissement.

Par suite, l'éventuelle illégalité de cette aide pourrait uniquement conduire à ce que les autres entreprises du secteur qui n'atteignaient pas les seuils d'assujettissement soient désormais assujetties à la TSN³⁹.

En définitive, comme le rappelle la Cour de justice dans les affaires Vodafone et Tesco *« à supposer même que l'exonération en cause constitue une mesure d'aide, l'éventuelle illégalité*

*de cette aide n'est pas de nature à affecter la légalité de la taxe elle-même »*⁴⁰.

Conclusion

Si en dépit des vives réactions suscitées par le texte, la TSN semble effectivement conforme aux normes supérieures et permet dans une certaine mesure d'imposer le numérique, une action multilatérale et coordonnée des Etats est nécessaire : *« paradoxalement agir en commun permettrait aux Etats de retrouver leur souveraineté fiscale qu'ils ont abandonnée aux marchés ; ils pourraient ainsi collecter l'impôt qu'ils veulent en fixant entre eux les règles du jeu, plutôt qu'en subissant celles qui sont imposées par les géants du numérique »*.⁴¹

Comme le rappelait l'avocat général KOKOTT dans ses conclusions présentées sous l'arrêt Marks & Spencer, *« le respect de la souveraineté fiscale ne peut être compris, comme l'expression d'un principe d'autarcie fiscale »*.⁴²

37. Trib. UE, 16 mai 2019, aff. jtes T-836/16 et T-624/17, Pologne c/ Commission (décision commentée dans le premier numéro de la Revue Fiscale de l'AM2FA)

38. Trib. UE, 27 juin 2019, aff. T-20/17, Hongrie c/ Commission

39. PERIN-DUREAU Ariane, « Instauration de la taxe sur les services numériques », Revue de Droit fiscal, 1^{er} janvier 2020

40. CJUE, gd.ch., 3 mars 2020, aff.C-75/18 Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. et C-323/18 et Tesco-Global Áruházak Zrt./Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

41. MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, Allocution au colloque annuel de l'AM2FA, 24 février 2020

42. CJCE, gde ch., 13 déc. 2005, aff. C-446/03, Marks & Spencer plc c/ David Halsey Her Majesty's Inspector of Taxes

La réforme fiscale japonaise

Rédigé par : Marc BISTER et Clément RICCIO



En date du 20 décembre 2019, le gouvernement japonais a adopté une « règle générale » (令和二年度税制改正大綱, Reiwa nintendo Zeisei Kaisei taikō) concernant la réforme de la fiscalité.

Partie intégrante des « Abenomics », dénomination laconique de la politique économique prônée par le Premier Ministre Shinzo Abe¹, la fiscalité joue donc son rôle pour parvenir aux ambitions portées par la troisième économie mondiale.

Mais au-delà de ce pur aspect politique interne, propre à cet Etat, la réforme demeure tout de même très marquée par la tendance globale en matière de la fiscalité internationale. L'analyse des différents éléments portés par la réforme fait ressortir le marqueur de l'OCDE ainsi que la volonté globale de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale.

Les composantes de ladite règle se sont retrouvées pour partie, à l'heure actuelle, dans différents textes législatifs : par exemple, la loi réformant partiellement la loi sur l'impôt sur le revenu², ou encore la loi portant réforme partielle de la loi sur le tarif douanier³. L'adoption de ces dernières repose alors sur un système semblable à celui de la Vème République française, notamment en ce que l'exercice du pouvoir législatif appartient à un parlement bicaméral. Dès lors, « la Diète » (国会, Kokkai), composée de la chambre des représentants (衆議院, Shūgi-in – chambre basse) et de la chambre des conseillers (参議院, Sangi-in - chambre haute), vote les lois de finances, les budgets, et ratifie les conventions fiscales signées par le Japon, après examen des textes en question par chacune des chambres.

C'est donc en date du 27 mars 2020 que les différentes modifications précitées ont été adoptées. Le choix de la date n'est pas un hasard puisque l'année fiscale commence au 1er avril au Japon. Certaines mesures de la « règle générale » portent notamment sur la fiscalité internationale, domaine propice à la fraude et l'évasion fiscales. Néanmoins, elles ne figurent à l'heure actuelle dans aucun texte législatif.

Ces principes directeurs sont au nombre de cinq et sont les suivants :

I. La réforme de la moins-value générée en cas de cession d'actions d'une filiale après distribution de dividendes

Le droit fiscal japonais demeure assez similaire au régime français au sujet des remontées de dividendes en provenance de filiales. En effet, l'article 23-2 de la loi sur l'impôt sur les sociétés (法人税法, Hōjin zeihō) prévoit une exonération d'impôt pour les distributions sous réserve de réintégration d'une quote-part pour frais et charges. Ce taux est fixé à 5% en vertu de l'article 22-4 de l'ordonnance d'application de la loi sur l'impôt sur les sociétés (法人税法施行令, Hōjin zeihō sekōrei). D'où la quasi-similitude si l'on met ce système en perspective avec le régime mère fille découlant des articles 145 et 216 du CGI. Seule subsiste, une première différence relative au contribuable en ce que ce régime concerne uniquement les filiales étrangères. Les sociétés nationales peuvent profiter d'une exonération allant jusqu'à la totalité du montant des distributions reçues, en fonction du taux de participation dans la filiale⁴ : 100% des distributions reçues par une filiale détenue à plus d'un tiers⁵, 50% des distributions perçues par la mère dont la filiale est détenue entre 5% et un tiers⁶, et pour finir

1. Haidar, J.I. and Hoshi, T. (2014). « Implementing Structural Reforms in Abenomics: How to Reduce the Cost of Doing Business in Japan », Stanford University FSI Working Paper, June 2014.

2. 所得税法等の一部を改正する法律, Shotoku zeihō-tō no ichibu o kaisei suru hōritsu

3. 関税定率法等の一部を改正する法律案, Kanzei teiritsu-hō-tō no ichibu o kaisei suru hōritsu

4. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 23 paragraphe 1 (法人税法第23条第1項, Hōjin zeihō dai 23-jō dai 1-kō)

5. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 23 paragraphe 5 et 6 (法人税法第23条第5項及び6項, Hōjin zeihō dai 23-jō dai 5-kō oyobi 6-kō)

6. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 23 paragraphe 1 (法人税法第23条第1項, Hōjin zeihō dai 23-jō dai 1-kō)

20% du montant distribué pour les filiales dont la mère a une participation inférieure à 5%⁷.

L'autre différence étant celle du taux de participation dans la filiale étrangère. Afin de bénéficier de ce régime favorable il faut remplir une condition : le taux de détention, par la société mère, des actions émises par sa filiale, ou encore la fraction du capital apporté par la mère à sa filiale, doit représenter au moins 25% de l'ensemble des actions, des droits de vote, ou du capital social de la filiale en question⁸. En outre, cette situation doit être caractérisée six mois avant la date de l'assemblée générale décidant la distribution. Sur ce point le régime apparaît moins souple que celui prévu par le droit français⁹.

Hormis ces points de divergence, s'il reste un constat commun à ces deux systèmes, c'est qu'ils n'échappent pas aux tentatives de fraude et d'abus. Puisqu'en effet, ce régime a donné lieu à des dérives lors de la cession des actions de la part de la société mère. La démarche consistait, de la part de la société mère, à provoquer une moins-value lors de la cession d'actions de sa filiale. Pour ce faire, la société mère procédait, dans un premier temps, à la distribution de dividendes. De ce fait, la valeur boursière de la filiale étant alors diminuée, la société mère pouvait ensuite vendre les actions à un prix inférieur au prix d'acquisition des titres.

Il s'agit là d'une forme de « coquillard », constitutif d'un abus de droit par fraude à la loi¹⁰, comme il a pu en exister en droit fiscal français¹¹. Si l'on compare le « coquillard français » au « coquillard japonais », il s'agit, économiquement, du même procédé qui consiste à faire remonter des liquidités exonérées tout en permettant, dans le même temps, une déduction du restant de la base fiscale effectivement imposable. La seule différence ici tient du moyen juridique employé. Dans le cadre japonais, l'avantage fiscal est obtenu par le moyen de la moins-value qui est imputable sur le résultat d'ensemble. Ce qui n'est pas le cas en France puisque le montage se réalisait au moyen d'une provision pour dépréciation de la valeur des titres de participations¹². Notamment du fait qu'une moins-value à long-terme ne peut s'imputer que sur une autre plus-value à long terme en droit français¹³.

Afin de lutter contre ces pratiques, il a été décidé que les sociétés mères détenant directement ou indirectement au moins 50% des actions de la fille, ou ayant apporté 50% du capital social de cette dernière, devront diminuer le montant de la moins-value réalisée par le montant de la distribution exonérée¹⁴. Ceci est cependant conditionné au fait que la distribution effectuée par la filiale représente au moins 10% de la valeur comptable des actions émises. Ainsi la moins-value en question sera diminuée par la totalité du montant de la distribution car d'une part, les 95% du montant de la distribution exonérée viennent compenser la moins-value, d'autre part, il en va de même pour les 5% qui constituent la quote-part pour frais et charges.

Il existe cependant quelques exceptions à ce régime :

- La première est lorsque la filiale est japonaise et qu'elle est détenue à 90% par une personne morale, coopérative, ou personne physique, japonaise. Dans ce cas, les distributions versées entre la date de création de la filiale et la date où elle devient une filiale à 50% d'une autre entité ne seront pas prises en compte. En d'autres termes, il suffit de regarder une filiale détenue à 90% par une entité japonaise. Si au cours de son existence la filiale était détenue à moins de 50%, alors toutes les distributions effectuées durant cette période restent hors du champ d'application du dispositif anti-abus. Ce n'est qu'à partir du moment où la filiale dépasse le seuil de 50% qu'elle devient concernée.
- La deuxième est lorsque les bénéfices distribuables au premier jour d'un exercice social donné, auxquels est soustrait le montant des distributions effectuées antérieurement au jour de l'assemblée générale décidant la distribution en question, sont supérieurs au montant des bénéfices distribuables au premier jour de l'exercice social susmentionné après ajustement.
- Le troisième cas concerne les distributions intervenues après dix ans de détention de la filiale, à au moins 50%, par la mère.
- Enfin, la dernière hypothèse concerne les distributions inférieures à vingt millions de yens¹⁵.

7. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 23 paragraphe 7 (法人税法第23条第7項, Hōjin zeihō dai 23-jō dai 7-kō)

8. Ordonnance d'application de la loi sur l'impôt sur les sociétés, Article 22-4 (法人税法施行令第22条の4, Hōjin zeihō sekōrei dai 22-jō no 4)

9. CGI, art. 145 et 216

10. LPF, art. L64

11. CE, 17 juillet 2013 n° 352989, 9e et 10e s.-s., Ministre du budget c/ Sarl Garnier Choiseul Holding

12. Une telle provision était déductible du fait de la rédaction de l'article 219 du CGI applicable à l'époque.

13. CGI, art. 39 quindecies

14. Règle générale, partie 5 paragraphe 1 (令和二年度税制改正大綱 五1, Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 1)

15. Soit environ 170 650 euros

II. La réforme du système de lutte contre les paradis fiscaux

Afin de lutter contre la fraude fiscale et les montages artificiels, le Japon a mis en place un système de lutte contre les filiales établies dans des Etats dont la charge fiscale est faible (taux inférieur à 30% pour les sociétés écran, 20% pour le reste¹⁶). En effet, dans le cas de filiales établies dans de tels Etats, le Japon impose partiellement ou totalement les bénéfices de la filiale, en les intégrant au résultat de la mère¹⁷.

Dans la dernière « règle générale », il est question d'assouplir les conditions de réintégration des revenus au niveau de la société mère. En particulier pour les filiales étrangères, considérées comme n'étant pas des sociétés écrans, et qui remplissent tous les critères permettant de justifier d'une existence économique (à savoir des critères relatifs à l'activité économique, à l'existence, au contrôle de gestion, ainsi qu'à l'Etat de résidence ou aux parties non-liées).

Actuellement, les filiales établies dans un Etat dont le taux d'imposition est inférieur à 20% et remplissant les critères susmentionnés voient certains de leurs revenus financiers intégrés dans le résultat de la mère à hauteur de leur taux de participation¹⁸.

La « règle générale » prévoit d'exclure une partie de ces revenus financiers tels que les intérêts bancaires ou ceux perçus du fait d'un délai de paiement accordé¹⁹.

En outre, pour les sociétés d'investissements qui auraient une filiale dans un Etat à fiscalité faible, une élimination de double imposition a été décidée. En effet, il sera possible de considérer que l'impôt étranger acquitté par la filiale, relatif aux revenus devant être réintégrés dans le résultat de la mère, ont été directement payés par cette dernière. Cette mesure sera applicable pour les exercices sociaux des filiales étrangères ultérieurs au 1er avril 2020²⁰.

III. Le durcissement des conditions d'octroi d'un crédit d'impôt quant à l'impôt sur les sociétés étranger payé

A titre liminaire il est utile de rappeler le fonctionnement de l'impôt sur les sociétés. Contrairement à l'IS français²¹, le « Hōjin zeihō » ne repose pas uniquement sur une logique territoriale et retient donc une approche bipartite entre territorialité et mondialité. A cet égard, le critère déterminant est le type de société imposable. Si une société est considérée comme japonaise, en ayant son siège social au Japon, elle est alors redevable d'une obligation fiscale illimitée²². Dans le cas contraire, la société est considérée comme étrangère et ses obligations en matière d'impôt sur les sociétés se limitent aux seuls revenus de source japonaise²³.

La conséquence logique de cette mondialité est donc le recours accru aux conventions fiscales en vue d'éviter les doubles impositions. Conformément aux conventions fiscales internationales, le Japon a tendance à éliminer les doubles impositions par le biais du crédit d'impôt. Cependant, l'impôt sur les sociétés étranger frappant certains revenus, non imposables au titre de l'impôt sur les sociétés japonais, ne peut donner lieu à un crédit d'impôt puisqu'il n'y a pas de double imposition dans cette hypothèse. En effet, le Japon ne considère pas l'impôt sur de tels revenus comme étant partie de l'impôt sur les sociétés étranger pouvant bénéficier de la convention fiscale²⁴.

De par la nouvelle « règle générale », il a été fait le choix d'un élargissement des catégories de revenus imposés à l'impôt sur les sociétés étrangers ne pouvant bénéficier de la convention fiscale²⁵. En premier lieu, les revenus frappés par un impôt sur les sociétés étranger, mais qui sont réputés être ceux d'une société japonaise (et donc réintégrés dans son bénéfice imposable) ne peuvent plus donner lieu à un crédit d'impôt. Ensuite, ne seront plus couverts les bénéfices d'un établissement stable imposé du fait d'une absence de distribution au siège ou de paiement à un tiers.

16. Loi sur les mesures fiscales spéciales, article 66-6 paragraphe 5 (租税特別措置法第66条の6 第5項, Sozei tokubetsu sochi-hō dai 66-jō no 6 dai 5-kō)

17. Loi sur les mesures fiscales spéciales, Article 66-6 (租税特別措置法第66条の6, Sozei tokubetsu sochi-hō dai 66-jō no 6)

18. Loi sur les mesures fiscales spéciales, Article 66-6 paragraphe 6 (租税特別措置法第66条の6 第6項, Sozei tokubetsu sochi-hō dai 66-jō no 6 dai 6-kō)

19. Règle générale, partie 5 paragraphe 3 (1) (令和二年度税制改正大綱 五 3 (1), Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 3 (1))

20. Règle générale, partie 5 paragraphe 3 (1) (令和二年度税制改正大綱 五 3 (1), Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 3 (1))

21. CGI, art. 209

22. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 5 (法人税法第5条, Hōjin zeihō dai 5-jō)

23. Loi sur l'impôt sur les sociétés, article 143 (法人税法第143条第1項, Hōjin zeihō dai 143-jō dai 1-kō)

24. Ordonnance d'application de la loi sur l'impôt sur les sociétés, article 141 paragraphe 3 (法人税法施行令第141条第 3項, Hōjin zeihō sekōrei dai 141-jō dai 3-kō)

25. Règle générale, partie 5 paragraphe 3 (2) (令和二年度税制改正大綱 五 3 (2), Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 3 (2))

IV. La révision du plafonnement concernant la déductibilité des intérêts

Afin de suivre l'action 4 du Plan BEPS, le Japon a réformé en 2019 les mesures fiscales relatives aux intérêts dont le montant est disproportionné par rapport aux bénéfices réalisés. Pour ce faire, le Japon a fait le choix de suivre les méthodes proposées par l'OCDE. Il a donc été établi un système semblable à celui prévu par le « plafond EBITDA » en droit français²⁶. La différence étant les modalités de détermination du plafond, légèrement différentes, qui n'imposent pas de réintégrer le montant des dépréciations. Mais aussi la visée spécifique de certains types d'intérêts ou d'opérations liées à des intérêts.

Avant la modification de l'article 66-5-2 de la loi sur les mesures fiscales spéciales, les intérêts déductibles étaient limités à 50% du montant égal au résultat imposable, additionné des intérêts nets payés aux parties liées étrangères, des amortissements pratiqués, et des distributions exonérées d'impôt reçues. Par parties liées étrangères, le droit japonais sous-entend une relation entre une société japonaise et une société étrangère où l'une détient directement ou indirectement 50% du capital ou des actions de l'autre, ou si la société étrangère et la société japonaise sont détenues à 50% ou plus par la même société, ou encore si l'une des deux sociétés peut diriger l'autre dans les faits²⁷.

De fait, a été abaissé le taux des intérêts déductibles à 20% d'un montant égal au résultat imposable auquel s'ajoute la somme des intérêts nets payés²⁸ à des personnes étrangères (incluant désormais les tiers), et amortissements pratiqués. Ne sont dorénavant plus pris en compte le montant des distributions exonérées perçues. Cette mesure est entrée en vigueur le 1er avril 2020²⁹.

Afin de compléter cette disposition, il est mentionné dans la « règle générale » adoptée en décembre 2019 que certains intérêts seront désormais dans le champ d'application de cette mesure. Il s'agira du cas particulier où un établissement stable japonais d'une société étrangère dispose d'une créance qui implique le paiement d'intérêts. S'il est préconisé à l'avance que le droit au paiement en question sera transféré

au siège, alors les intérêts payés par le siège à son établissement stable japonais seront susceptibles de se voir appliquer les nouvelles règles en matière de déductibilité des intérêts.

V. La modification du régime actuel du CRS (Common Reporting Standard)

Les dispositions relatives au CRS ont été introduites par la réforme fiscale de 2015 au Japon³⁰. En conséquence, depuis le 1er janvier 2017, pour tout nouveau compte bancaire créé, une déclaration sera à remplir sur laquelle devra figurer notamment l'Etat de résidence. Quant aux établissements bancaires japonais, ils ont l'obligation à partir de 2018, de déclarer avant le 30 avril de chaque année au directeur du bureau des impôts territorialement compétent, les informations bancaires des non-résidents. Ce dernier devra alors transmettre ces informations aux administrations fiscales d'autres Etats, sous respect des stipulations des conventions fiscales. Parmi les sociétés assujetties aux déclarations susmentionnées, certaines font partie d'une catégorie spécifique, devant mentionner expressément l'Etat de résidence du dirigeant effectif.

La « règle générale » décidée en décembre 2019 prévoit deux modifications en matière de CRS³¹ : la première est l'exclusion des entités dont l'existence est inférieure à deux ans de la catégorie des sociétés spécifiques susmentionnée. Il en va de même pour les établissements bancaires établis selon la loi d'un Etat ayant conclu avec le Japon une convention fiscale, mais ne bénéficiant pas de la transmission d'information liée au CRS³².

Ensuite, concernant le cas d'une opération susceptible de faire l'objet d'une déclaration effectuée par une personne pour le compte d'un tiers, alors devra figurer le nom de ce dernier³³. Pour finir, l'acquisition d'actions par le biais de stock-options accordées à certains administrateurs de sociétés ne sera plus considérée comme nécessitant une déclaration³⁴.

26. CGI, art. 212 bis

27. Loi sur les mesures fiscales spéciales, Article 66-4 paragraphe 1 (租税特別措置法第66条の4 第1項, Sozei tokubetsu sochi-hō dai 66-jō no 4 dai 1-kō), ordonnance d'application de la loi sur les mesures fiscales spéciales, article 39-12 (租税特別措置法施行令第39条の12, Sozei tokubetsu sochi-hō sekōrei dai 39-Jō no 12)

28. OCDE, rapport : limiter l'érosion de la base d'imposition faisant intervenir les déductions d'intérêts et d'autres frais financiers - Action 4, version actualisée, 2016, p.131

29. Loi sur les mesures fiscales spéciales, Article 66-5-2 (租税特別措置法第66条の6 第5項, Sozei tokubetsu sochi-hō dai 66-jō no 6 dai 5-kō)

30. Loi sur les dispositions spéciales de la loi de l'impôt sur le revenu, de la loi sur l'impôt sur les sociétés et de la loi sur l'impôt local relative à l'application des conventions fiscales, article 10-5 (租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律, 第10条の5, Sozei jōyaku-tō no jissai ni tomonau shotoku zeihō, hōjin zeihō oyobi chihō zeihō no tokurei-tō ni kansuru hōritsu dai 10-jō no 5)

31. Règle générale, partie 5 paragraphe 2 (令和二年度税制改正大綱 五 2, Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 2)

32. Règle générale, partie 5 paragraphe 2 (1) (令和二年度税制改正大綱 五 2, Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 2 (1))

33. Règle générale, partie 5 paragraphe 2 (1) (令和二年度税制改正大綱 五 2, Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 2 (1))

34. Règle générale, partie 5 paragraphe 2 (3) (令和二年度税制改正大綱 五 2, Reiwa ni-nendo Zeisei Kaisei taikō Go 2 (3))