

Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales nouveautés législatives et jurisprudentielles des derniers mois.

I. Loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés

Le ministre de l'économie et des finances a présenté, le 6 mars dernier, un projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. La loi devrait être adoptée et promulguée d'ici la fin juillet.

L'article 1^{er} de la loi instaure une taxe sur les recettes tirées de certains services fournis par les entreprises du secteur numérique dite « taxe GAFA ».

Cette taxe s'inspire largement de la proposition de directive de la Commission européenne concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques du 21 mars 2018.

Le champ d'application de la taxe, dont le taux est fixé à 3 %, s'étend aux recettes tirées :

- des prestations de ciblage publicitaire, qui s'appuient sur les données collectées auprès des internautes, notamment via les moteurs de recherche et les réseaux sociaux. Ces services peuvent comprendre les services d'achat, de stockage et de diffusion de messages publicitaires, de contrôle publicitaire et de mesures de performance ainsi que les services de gestion et de transmission de données relatives aux utilisateurs ;

- des prestations de mise à disposition, par voie de communications électroniques, d'une interface numérique qui permet aux utilisateurs d'entrer en contact avec d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, notamment en vue de la livraison de biens ou de la fourniture de services directement entre ces utilisateurs. Toutefois, la mise à disposition d'une interface numérique n'est pas un service taxable.

Ces prestations de service seront taxées à proportion de la part de l'activité des internautes qui est réalisée depuis la France.

Seules les grandes sociétés sont concernées puisqu'il est instauré deux seuils d'assujettissement :

- 750 millions d'euros de services numériques taxables au niveau mondial, et ;
- 25 millions d'euros de services numériques taxables au niveau français.

Le second article de la loi modifie la trajectoire de baisse du taux de l'impôt sur les sociétés adoptée par l'article 84 de la loi du 30 décembre 2017 de finances pour 2018.

Pour les exercices ouverts du 1^{er} janvier au 31 décembre 2019, les entreprises réalisant un chiffre d'affaires supérieur ou égal à 250 millions d'euros sont soumises à l'impôt sur les sociétés au taux de 33,33 %, au lieu de 31 % pour les autres entreprises, pour la fraction du bénéfice imposable supérieure à 500 000 euros. Le taux de 28 % est maintenu pour les bénéficiaires n'excédant pas 500 000 € pour toutes les entreprises.

II. Précision de la CJUE sur la théorie de l'abus de droit

La CJUE, réunie en Grande chambre, s'est récemment prononcée sur des affaires concernant l'application de l'exonération des distributions par une filiale établie dans un Etat membre à une société mère établie dans un autre Etat membre en application de la Directive mère-fille (Directive 90/435) et de l'exonération prévue en cas de paiement d'intérêts à une société établie dans un autre Etat membre conformément à la Directive relative au régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associés d'Etats membres différents (Directive 2003/49).

Il s'agissait au cas particulier de versements d'intérêts par des sociétés danoises à des sociétés luxembourgeoises ou chypriotes contrôlées par des fonds d'investissements ayant leur siège dans des pays tiers n'ayant pas conclu avec le Danemark de convention fiscale (notamment aux îles Caïman et aux Bermudes).

Le Danemark n'avait pas transposé dans son droit interne les clauses anti-abus des deux directives en cause.

Par deux arrêts du 26 février 2019 la CJUE vient de poser les principes en matière de preuves et vient préciser les conséquences des pratiques abusives commises par les sociétés se prévalant des exonérations prévues par les deux directives précitées (CJUE 26/02/2019 aff. C-116/16 et C-117/16 et CJUE 26/02/2019 aff. C-115/16, C-118/16 et C-119/16).

Dans un premier temps, la CJUE rappelle le principe tout d'abord affirmé plusieurs fois dans des matières autres que fiscales puis en TVA selon lequel les justiciables ne pourraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union européenne.

En présence d'une pratique frauduleuse ou abusive, les Etats membres doivent refuser le bénéfice de ces dispositifs aux justiciables, même en cas d'absence de dispositions anti-abus dans le droit national ou conventionnel. La CJUE précise, de surcroît, que le principe d'interdiction des pratiques abusives prévues par les Directives susmentionnées ne nécessite pas de transposition par les Etats membres.

Il existe donc dans le droit de l'Union européenne un principe général d'abus de droit fiscal que peuvent invoquer les Etats membres.

Dans un second temps, la CJUE précise les modalités de preuve d'une pratique abusive. Cette preuve nécessite la réunion de circonstances objectives et d'un élément subjectif :

- Concernant les circonstances objectives : il est nécessaire de démontrer que, malgré le respect formel des conditions prévues par la réglementation de l'Union, l'objectif poursuivi par la réglementation dont il est question n'est pas atteint ;
- Concernant l'élément subjectif : il est ici nécessaire de démontrer la volonté du justiciable d'obtenir un avantage résultant de la réglementation de l'Union en créant artificiellement les conditions requises pour son obtention.

Selon la Cour, la réunion d'un certain nombre d'indices peut attester de l'existence d'un abus de droit dès lors que ces indices sont objectifs et concordants. Peuvent constituer de tels indices, notamment, l'existence de sociétés relais n'ayant pas de justification économique ainsi que le caractère formel de la structure du groupe de société, du montage financier et des prêts.

Dans les deux litiges pour lesquels elle était saisie, la Cour a précisé qu'une autorité nationale n'est pas dans l'obligation d'identifier les entités qu'elle considère comme étant les bénéficiaires effectifs des dividendes ou intérêts pour refuser l'application des directives.

Enfin, la Cour précise que les justiciables qui se livrent à des pratiques abusives ne pourraient utilement se prévaloir des libertés garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'UE, notamment la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux, pour mettre en cause la réglementation d'un Etat membre régissant l'imposition de ces dividendes et intérêts.

III. Application de l'amendement Charasse – Définition du contrôle

Le Conseil d'État vient de réitérer le principe qu'il avait posé dans sa première décision en date du 15 février 2018 selon lequel le dispositif de réintégration des charges financières liées à l'achat d'une société en vue de son intégration fiscale (« l'amendement Charasse ») s'applique lorsqu'un actionnaire qui contrôlait la société cible exerçait, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire (CE 15/03/2019 n° 412155).

L'affaire concernait une société détenue en quasi-totalité par son fondateur, directement, à hauteur de 59 %, et indirectement, via une EURL dont le fondateur était l'associé unique, à hauteur de 40 %.

Pour les besoins de l'acquisition de cette société, un holding de reprise avait été créé. Son capital était détenu par :

- Deux fonds communs de placement, à hauteur de 47,6 % ;
- Par le fondateur de la société cible, à hauteur de 45,2 %, et ;
- Par quatre cadres dirigeants de la société, à hauteur de 7,1 %.

Le Conseil d'Etat, qui confirme sa lecture du 15 février 2018, juge qu'il est nécessaire de se fonder sur les critères définis par l'article L. 233-3 du code de commerce pour apprécier l'existence d'un contrôle sur le cessionnaire. Le dispositif s'applique non seulement dans l'hypothèse d'une identité entre le ou les actionnaires de la société cédée et le ou les actionnaires exerçant le contrôle de la société cessionnaire ; mais également dans le cas où l'actionnaire qui contrôlait la société cédée exerce, de concert avec d'autres actionnaires, le contrôle de la société cessionnaire.

Le contrôle conjoint suppose la réunion de deux éléments : deux ou plusieurs personnes agissant de concert et la détermination en fait des décisions prises en assemblée générale. La société requérante contestait ici seulement l'action de concert.

Le Conseil d'Etat, relevant l'applicabilité de l'amendement Charasse, estime comme étant réunis les trois éléments permettant de qualifier une action de concert en vertu des dispositions de l'article L. 233-10 du code de commerce, à savoir :

- l'existence d'un accord contraignant ;
- la coordination dans l'acquisition ou la cession ou l'exercice des droits de vote de la société cible, et ;
- la mise en œuvre d'une politique commune vis-à-vis de la société cible.

Le Conseil d'Etat valide la lecture de la Cour administrative d'appel qui avait caractérisé, à partir de l'analyse du pacte d'actionnaires conclu par les trois blocs d'actionnaires, l'action de concert.

En effet, la Cour administrative d'appel avait relevé que le pacte d'actionnaires, relatif à l'acquisition et la cession des titres de la société cible, prévoyait des interdictions temporaires de cession pendant trois ans sauf autorisation expresse des autres blocs, mais également qu'il traduisait la volonté des parties de conduire une politique commune à l'ensemble des trois blocs d'actionnaires centrée sur la pérennité de l'action de la société cible.

Les conditions de majorité, prévues dans les statuts, ont également été analysées : la Cour administrative d'appel relevait qu'elles conduisaient à l'accord des associés pour la prise de décision en assemblée générale.

La société maintenait, notamment, qu'il ne pouvait y avoir d'action de concert commune à l'ensemble des actionnaires d'une société, car une telle action se confondait alors avec l'affectio societatis. Le Conseil d'Etat répond que cette circonstance n'a aucune incidence sur la solution retenue.

Enfin, le Conseil d'Etat précise que la notion d'action de concert peut être appréciée à la date de l'achat de la société cible et non en fonction de la politique commune effectivement suivie par la société cessionnaire.

IV. Renvoi d'une question préjudicielle – Limitation de l'imputation des crédits d'impôt étrangers et « Règle du butoir »

Le Conseil d'Etat vient de renvoyer à la CJUE une question préjudicielle sur la compatibilité de la règle dite « du butoir » avec le droit de l'Union, et notamment, la liberté de circulation des capitaux (CE 24/04/2019 n° 399952).

Conformément à l'article 220-1-b du CGI, les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés percevant des revenus de capitaux mobiliers de source étrangère, faisant l'objet d'une retenue à la source, peuvent imputer dans la limite du montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger, ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales.

Il est donc laissé aux conventions bilatérales le soin de fixer le montant maximum du crédit d'impôt imputable par une société française ayant perçu des dividendes sur lesquels elle a été imposée à l'étranger par le biais d'une retenue à la source (règle du butoir).

Les conventions en cause ici prévoient que le crédit d'impôt est plafonné au montant de l'impôt français théorique afférent aux revenus.

Le Conseil d'Etat, réuni en formation plénière, a précisé les modalités de calcul de l'assiette du plafond de déduction (CE plén. 7/12/2015 n° 357189). Ainsi, selon le Conseil d'Etat, conformément aux dispositions des articles 39 et 209-I du CGI, le plafond d'imputation des impôts acquittés à l'étranger est déterminé en déduisant du montant brut des dividendes l'ensemble des charges justifiées, directement liées à l'acquisition, à la conservation ou à la cession des titres ayant donné lieu à la perception des dividendes.

En revanche, le Conseil d'Etat n'a pas précisé la nature des frais déductibles des dividendes.

Au cas d'espèce, conformément aux stipulations des contrats souscrits, la société reversait intégralement les dividendes de source étrangère qu'elle percevait. L'administration fiscale avait considéré que le reversement de ces dividendes avait la nature d'une charge devant venir en déduction de l'impôt théorique déterminant le butoir et limitant la possibilité d'imputation du crédit d'impôt prévu par les conventions fiscales applicables. Cette déduction a eu pour effet de réduire à zéro l'assiette de l'impôt théorique déterminant le plafond d'imputation, et donc de porter également à zéro le butoir limitant le crédit d'impôt afférent aux dividendes en cause.

C'est dans ces conditions que le Conseil d'Etat a décidé de sursoir à statuer et a renvoyé à la CJUE la question préjudicielle suivante : « *au regard de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* [ndlr : la liberté de circulation des capitaux], *la circonstance que l'application des règles rappelées au point 5 de la présente décision, afin de compenser la double imposition de dividendes versés à une société imposable à l'impôt sur les sociétés dans l'État membre dont elle est résidente par une société résidente d'un autre État et soumis, du fait de l'exercice par cet État de sa compétence fiscale, à une retenue à la source, soit susceptible de laisser subsister un désavantage au détriment des opérations portant sur des titres de sociétés étrangères réalisées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans le premier État implique-t-elle que celui-ci, dès lors que le choix a été fait de compenser la double imposition, aille au-delà de la renonciation à percevoir les recettes fiscales qu'il retirerait de l'imposition à l'impôt sur les sociétés des dividendes en cause ?* ».

V. Précisions sur la notion de régime fiscal privilégié

L'article 238 A CGI met en place un dispositif de lutte contre l'évasion fiscale ; il est ainsi prévu que ne sont pas déductibles les charges payées ou dues, notamment des intérêts et redevances, par une personne domiciliée en France à des personnes domiciliées dans un pays à fiscalité privilégiée. La charge de la preuve du régime privilégié incombe à l'administration fiscale.

A noter qu'à compter du 1^{er} janvier 2020, l'écart d'imposition au-delà duquel le régime d'imposition sera considéré comme privilégié sera ramené de 50 % à 40 %.

Ces sommes sont toutefois déductibles si le débiteur apporte la preuve que ces sommes « correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ».

Ces dispositions s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans régime fiscal privilégié.

Dans deux arrêts en date du 24 avril 2019, le Conseil d'Etat apporte de précieuses précisions sur la notion de régime fiscal privilégié.

CE, 24 avril 2019, n°413129 : la charge de la preuve :

Il s'agissait ici d'une société française qui avait versé, à une société établie aux Antilles néerlandaises, des primes d'assurance.

L'administration, constatant que le taux d'imposition du bénéfice des sociétés dans les Antilles néerlandaises était compris entre 2,4 % et 6 %, se fonde sur les dispositions de l'article 238 A du CGI pour estimer que la société bénéficiaire des sommes était soumise à un régime fiscal privilégié. En conséquence, l'administration fiscale remet en cause la déductibilité des primes d'assurance versées à la société établie dans les Antilles néerlandaises et les réintègre dans le bénéfice de la société imposable. Par un arrêt du 6 juin 2017, la Cour administrative d'appel de Douai confirme cette analyse et maintient les suppléments d'impôt mis à la charge de la société française.

Le Conseil d'Etat casse l'arrêt de la Cour administrative de Douai, pour erreur de droit, et relève que, pour l'application de l'article 238 A du CGI, il revient à l'administration d'apporter la preuve que le bénéficiaire des rémunérations en cause est soumis à un régime fiscal privilégié.

Le Conseil d'Etat précise sur ce point qu'il appartient à l'administration d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce ce bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié.

Enfin, le Conseil d'Etat relève que le contribuable peut, de son côté, faire valoir, en réponse à l'administration, tous éléments propres à la situation du bénéficiaire en cause.

CE, 24 avril 2019, n°412284 : sur le régime applicable en cas de versement effectué sur un compte tenu par un organisme financier situé dans un Etat à régime fiscal privilégié

Il s'agissait ici d'une société française qui avait conclu un contrat de prestations de service avec une société taïwanaise. Les sommes versées en rémunérations de ces prestations de service étaient perçues par la société taïwanaise sur un compte ouvert dans un organisme financier à Hongkong.

A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause la déduction de ces sommes sur le fondement de l'article 238 A du CGI, en considérant que ces sommes bénéficiaient, à Hongkong, d'un régime fiscal privilégié.

Dans cet arrêt, inédit, le Conseil d'Etat apporte des précisions sur le troisième alinéa de l'article 238 A du CGI qui vise les versements effectués sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats à fiscalité privilégiée.

Le Conseil d'Etat précise que pour l'application des dispositions de l'article 238 A du CGI, il convient d'évaluer la situation fiscale du titulaire du compte en comparant l'imposition hypothétique dont il aurait fait l'objet s'il était établi et exerçait l'activité ayant donné lieu au versement dans le même Etat que l'organisme financier, avec l'imposition dont il aurait été redevable en France, si il y était établi et si il y réalisait l'activité en cause.

VI. La preuve du taux de marché permettant de déduire les intérêts servis entre sociétés liées

Le Conseil d'Etat (18 mars 2019 n°411189) et la Cour administrative d'appel de Paris (31 décembre 2018 n°17PA03018) ont précisé les conditions de mise en œuvre de l'article 212, I, a du CGI qui limite la déduction des intérêts versés entre entreprises liées.

En application de l'article 212, I- a du CGI, les intérêts afférents aux sommes mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée ne sont déductibles que dans la limite des intérêts calculés d'après le taux prévu au premier alinéa de l'article 39, 1-3° du même Code ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir auprès d'un établissement financier indépendant dans des conditions analogues. Il s'agit du taux du marché dont la charge de la preuve pèse sur l'entreprise emprunteuse.

Le Conseil d'Etat précise :

- qu'une entreprise emprunteuse n'est pas dispensée d'apporter la preuve de la conformité du taux d'intérêt pratiqué au taux du marché, même lorsqu'elle est dans l'impossibilité d'obtenir un emprunt auprès d'un organisme financier indépendant ;
- que le taux d'intérêt auquel l'entreprise emprunteuse aurait pu s'endetter auprès d'organismes indépendants doit être apprécié compte tenu des caractéristiques des prêts et des caractéristiques propres de cette entreprise. Les éléments apportés doivent être personnalisés. Ainsi, des extraits de revues financières présentant des taux pratiqués pour des opérations de LBO sont impropres à prouver la conformité du taux pratiqué avec le taux du marché. Il en découle aussi que le taux que le groupe auquel la société emprunteuse appartient a obtenu auprès d'un établissement indépendant n'est pas non plus probant.

Dans un arrêt du 31 décembre 2018, La Cour administrative de Paris a jugé qu'afin de justifier la conformité d'un taux d'intérêt, les sociétés pouvaient produire d'autres éléments qu'une offre de prêt ou une étude concomitante à l'octroi du prêt. Le recours à l'étude qui ne soit pas contemporaine à la mise en place du prêt est donc possible.

Ainsi, la force probante de ces éléments, qui faisaient l'objet d'appréciations différentes de la part des tribunaux administratifs de Montreuil et de Paris, est clarifiée.

Selon la Cour administrative d'appel, l'administration fiscale n'est pas fondée à exiger de l'entreprise la production d'une offre de prêt contemporaine aux opérations pour justifier de la pertinence du taux d'intérêt pratiqué ni d'une étude ou d'un rapport contemporain à l'opération.

Il faut noter que le 4 avril 2019, le tribunal administratif de Versailles a saisi pour avis le Conseil d'Etat pour savoir si le taux pratiqué sur le marché obligataire pouvait constituer une preuve du taux du marché.

VII. Application inédite de la possibilité de déduire les pertes définitives d'une filiale européenne du résultat d'ensemble

Dans un jugement du 17 janvier 2019, (n°1707036) le tribunal administratif de Montreuil a estimé que les pertes définitives d'une filiale européenne pouvaient être déduites du résultat d'ensemble d'un groupe intégré français dès lors que ces pertes n'étaient plus déductibles dans son pays d'établissement et que la filiale aurait pu faire partie du groupe intégré si elle était établie en France.

En l'espèce, une société fiscalement intégrée a imputé sur son résultat le déficit d'une société belge liquidée. Cette déduction a été contestée par l'administration fiscale.

La société s'était fondée sur l'arrêt de principe Mark & Spencer de la CJCE en date du 13 décembre 2005 (*aff. C-446/03*) pour demander l'imputation des déficits de la filiale belge. Selon cette décision, une législation nationale peut restreindre la liberté d'établissement lorsque cela est justifié par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, par un risque de double emploi des pertes ou un risque d'évasion fiscale. En revanche, une législation nationale ne saurait exclure la possibilité pour une société mère résidente d'imputer les pertes définitives d'une filiale établie à l'étranger si cette dernière a épuisé les possibilités de prise en compte des pertes qui existent dans son Etat de résidence au titre de l'exercice fiscal concerné ainsi que des exercices antérieurs, et s'il n'existe pas de possibilité pour que ces pertes puissent être prises en compte dans l'Etat de résidence de la filiale au titre des exercices futurs.

A noter que dans un arrêt en date du 15 avril 2015 (*CE 15/04/2015 n° 368135*), le Conseil d'Etat s'était fondé sur une autre jurisprudence de la CJUE, l'arrêt X Holding BV du 25 février 2010 (*aff. C-337/08*), pour refuser, sans réserve, l'imputation sur le résultat d'ensemble des pertes subies par des filiales intégrées implantées dans d'autres États de l'Union européenne alors même qu'en application des législations étrangères ces sociétés ne peuvent plus reporter leurs pertes respectives sur leurs propres résultats. En l'occurrence les pertes de la filiale n'étaient pas définitives au sens de la CJUE.

Le tribunal administratif de Montreuil fait ici application de l'exception instituée par la jurisprudence européenne Mark & Spencer pour la première fois en France. Il considère que les dispositions légales qui prévoient que seules les pertes subies par une société membre d'un groupe fiscalement intégré peuvent être imputées sur le résultat d'ensemble sont incompatibles avec la liberté d'établissement dans le cas où elles ont pour effet de priver un groupe français de toute possibilité effective de déduction de son résultat intégré de pertes définitives d'une filiale établie sur le territoire de l'Union européenne qui répondrait aux autres exigences de l'intégration fiscale, alors que cette déduction aurait été possible pour une filiale française.

En l'espèce, il s'agissait de pertes définitives, au sens de la CJUE, puisque la filiale belge suite à sa liquidation était dans l'impossibilité de percevoir des recettes faute d'activité.

VIII. Dégrèvement d'impôt – Régime fiscal des intérêts moratoires

Dans un arrêt du 28 janvier 2019 (n°406722), le Conseil d'Etat a précisé, sur le fondement de l'article L. 208 du LPF, que les intérêts moratoires versés à une entreprise en cas de dégrèvement d'impôt suivent le même régime fiscal que les droits restitués.

Le Conseil d'Etat s'était jusqu'à présent uniquement prononcé sur le régime fiscal applicable aux intérêts légaux (ancien article 1153 du Code civil) en cas de retards dans l'exécution d'une obligation de payer. Dans un arrêt du 4 décembre 1992 (n° 83205), le Conseil d'Etat avait estimé que les intérêts afférents à des indemnités compensant des salaires non perçus, qui constituent l'accessoire des indemnités, devaient être soumis au même régime fiscal que celles-ci.

Cette solution a été transposée par le juge administratif aux :

- Intérêts moratoires correspondant aux paiements différés d'une partie du prix de cession (*CE 11/07/2011 n° 328792*) ;
- Intérêts moratoires prévus à l'article L. 209 du LPF qui s'appliquent dans l'hypothèse où le contribuable a bénéficié d'un sursis de paiement mais est débouté par le Tribunal administratif.

Les intérêts prévus à l'article L. 209 du LPF n'ont pas une nature différente de ceux prévus à l'ancien article 1153 du Code civil. Cependant, le fait qu'à partir du 1^{er} janvier 2006, le taux des intérêts moratoires devienne indépendant de celui de l'intérêt légal et qu'il soit aligné depuis sur celui de l'intérêt de retard soulevait des difficultés.

En effet, selon le Rapporteur public, l'objet de l'intérêt de retard ne se limite pas à compenser le prix du temps mais également à réparer d'autres préjudices. Les intérêts moratoires (article L 208 du LPF) applicables aux impôts dégrévés auraient donc pu être qualifiés d'accessoire que partiellement.

Cependant, Le Conseil d'Etat relève que les intérêts moratoires ont pour unique objectif de prendre en compte la durée pendant laquelle le contribuable a été privé des sommes correspondant à l'imposition dégrevée.

Ainsi, ils sont soumis au même régime fiscal que ces dégrèvements : si les droits dégrevés sont imposables alors les intérêts moratoires y afférant le seront aussi tandis que si les droits restitués n'ont pas été imposables car l'impôt concerné n'est pas déductible alors les intérêts moratoires ne doivent pas être imposés.

Cet arrêt confirme la doctrine administrative (BOI-CTX-DG-20-50-30 n°310 à 330).

IX. Régime mère-fille – Application à des « interim dividends »

Le Conseil d'Etat vient de rendre une décision, inédite, concernant l'application du régime mère-fille à des acomptes sur dividendes (« interim dividends ») ; il s'agit de dividendes versés avant la tenue de l'assemblée générale annuelle et donc avant que l'approbation des comptes) (CE 12 avril 2019 n° 410315).

En l'espèce, il s'agissait d'une société de droit britannique qui avait versé à sa société mère française des « interim dividends », provenant de distributions opérées à son profit par ses filiales opérationnelles britanniques. La société française souhaitait voir appliquer le régime mère-fille aux sommes ainsi perçues et avait donc déduit extra-comptablement ces sommes de son résultat fiscal, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges de 5 %.

L'Administration fiscale, se fondant sur l'objectif d'élimination des doubles impositions des bénéficiaires du régime de faveur, n'avait admis le bénéfice du régime mère-fille qu'à hauteur du résultat que la société distributrice était en définitive en mesure de distribuer à la clôture de son exercice, au titre de sa participation au capital de sa société mère française.

Ainsi, le régime mère fille ne s'appliquait pas, selon cette analyse, à la fraction des « interim dividends » excédant le montant du résultat comptable dégagé par la société britannique.

Est sans incidence, le fait que ces « interim dividends » aient pour origine des distributions de dividendes opérées à partir de bénéfices réalisés par des sociétés filiales britanniques qui avaient été effectivement soumis à l'impôt.

Le Conseil d'Etat ne partage pas cette analyse et annule la décision de la Cour d'appel pour erreur de droit.

Il relève que l'exonération des produits de participations prévues dans le cadre du régime mère-fille n'est pas subordonnée à l'imposition effective entre les mains de la filiale des bénéficiaires qu'elle distribue.

Ainsi, les « interim dividends » avaient, et pour leur montant total, le caractère de produits de participation au sens de l'article 216 du CGI et ouvraient ainsi droit, pour l'intégralité de leur montant, au bénéfice du régime mère fille.

X. Constitutionnalité de la retenue à la source pour les services rémunérés à l'étranger

L'article 182 B-I-C du CGI prévoit que les sommes payées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente, en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source.

Une société française, dont l'activité consistait en la création et la commercialisation de produits promotionnels fabriqués principalement en Asie, a eu recours à un prestataire établi à Hong Kong, aux fins de conseil dans le choix des fabricants locaux, de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle-qualité des marchandises produites avant l'expédition vers la France.

A la suite d'un contrôle de comptabilité l'administration fiscale a estimé que les prestations réalisées par le partenaire hongkongais constituaient des prestations utilisées en France, au sens de l'article 182 B-I-c du CGI, et que la société française aurait dû opérer, sur les sommes qu'elle a versées en rémunération de ces prestations, la retenue à la source prévue par ce texte.

La société a demandé la décharge des impositions devant les juridictions administratives qui ont rejeté sa demande. Elle a formé un pourvoi en cassation à l'occasion duquel elle a soulevé une QPC relative à la conformité au principe d'égalité devant la loi et les charges publiques (articles 6 et 13 de la DDHC) du c du paragraphe I de l'article 182 B du CGI. Le Conseil d'Etat, estimant qu'elle présentait un caractère sérieux, a renvoyé cette QPC devant le Conseil constitutionnel par sa décision du 25 février 2019 (CE 25/02/2019 n° 412497).

A noter que dans une décision en date du 17 juillet 2017, le Conseil d'Etat avait refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel ces mêmes dispositions, contestées alors, sous l'angle de l'incompétence négative et du principe d'égalité devant la loi.

Le Conseil constitutionnel juge que les dispositions précitées ne méconnaissent pas le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques (CC n° 2019-784 QPC du 24/05/2019).

Dans un premier temps, le Conseil constitutionnel relève que la disposition contestée instaure effectivement une différence de traitement entre les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France sur les sommes qu'elles reçoivent en rémunération de leurs prestations fournies ou utilisées en France, soumises à la retenue à la source, et les personnes qui disposent en France d'une telle installation, qui peuvent déduire les charges engagées pour leur activité.

Cependant, le Conseil constitutionnel relève que l'article 182 B-I-c du CGI a pour objectif de garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées. Selon le Conseil Constitutionnel, il s'agit donc d'un critère objectif et rationnel en rapport avec l'objet de la loi qui justifie cette différence de traitement.

Dans un second temps, le Conseil Constitutionnel considère qu'en retenant une assiette brute pour le calcul de la retenue à la source, constituée du montant de la rémunération perçue par les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France, les dispositions contestées ne font pas peser sur ces personnes une imposition confiscatoire. Le fait que cette retenue soit applicable à un montant brut et donc à une société potentiellement en situation déficitaire ne porte pas atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution.
