

# LA REVUE FISCALE DE L'AM2FA

Revue des étudiants du Master 2 Fiscalité appliquée

*Décembre 2019*

## **Actualités législatives et jurisprudentielles.**

Par Alexia DAL PONTE

---

## **Les initiatives européennes et internationales de taxation des acteurs du numérique.**

Par Yamina HARBES et Nicolas BOUTHILLIER

---

## **L'impôt polonais progressif dans le secteur de la vente au détail au regard des aides d'Etat.**

Par Katarzyna WINŚIEWSKA et Réhane LE BAIL

*Sous la coordination de Alexia DAL PONTE et de Maxime THINEY*



Sélectionnées par Alexia DAL PONTE



## Surveillance de masse et cavalier budgétaire :

[L'article 57 du projet de loi de finances pour 2020](#) adopté le 19 novembre 2019 en première lecture par l'Assemblée Nationale prévoit à titre expérimental et pour une durée de trois ans, la possibilité pour l'administration fiscale et l'administration des douanes et droits indirects de collecter et d'exploiter au moyen de traitements informatisés et automatisés, n'utilisant aucun système de reconnaissance faciale, les contenus, librement accessibles sur les sites internet des opérateurs de plateforme en ligne, alors même que cette disposition a été soulignée par l'avis du Conseil d'État, comme ne pouvant relever du domaine législatif.

Par ailleurs, la Commission Nationale de l'Informatique et des Libertés (CNIL) a relevé, dans sa délibération n°2019-114 portant avis sur le projet d'article 9 [devenu article 57] du projet de loi de finances 2020 en date du 12 septembre 2019, que « *la mise en œuvre de tels traitements interviendra de facto, bien au-delà du périmètre des données susceptibles d'avoir une incidence en matière fiscale et douanière, dans le champ des libertés publiques des citoyens en étant susceptible de porter atteinte, par exemple, à leur liberté d'opinion et d'expression* », soulignant dès lors la recherche nécessaire d'un strict équilibre entre l'objectif de lutte contre la fraude fiscale et le respect des droits fondamentaux des contribuables.

## Non-atteinte aux principes de sécurité juridique et d'espérance légitime :

[Cons. const., 15 novembre 2019, n° 2019-812 QPC, M. Sébastien M. et autre](#) : conformité à la Constitution de la suppression de l'abattement général pour durée de détention sur les plus-values de cession de valeurs mobilières prévu à l'article 150-0 D bis du Code Général des Impôts (institué par la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 et supprimé la loi 2011-1977 du 28 décembre 2011), avant toute application effective, le Conseil Constitutionnel refusant l'argument de l'espérance légitime.

« *Le bénéficiaire d'un abattement ne pouvait être légalement acquis qu'au jour de la cession, fait générateur de l'imposition, de titres détenus depuis au moins six années révolues, décomptées au plus tôt à partir du 1er janvier 2006. Ainsi, aucun droit à abattement n'a pu être légalement acquis avant le 1er janvier 2012. [...] la simple conservation de titres durant une période inférieure à la durée exigée par l'article 150-0 D bis du code général des impôts dans sa rédaction antérieure à la loi du 28 décembre 2011 n'a pu, à elle seule, faire naître une attente légitime de bénéficiaire de l'abattement en cause* ».

Le recours à la notion de fait générateur de l'imposition, comme acte de naissance de l'espérance légitime, fait fi de tous les facteurs précédant ce fait générateur. Or, si les contribuables avaient eu connaissance de la suppression de l'abattement, avant qu'ils ne puissent en bénéficier, certains d'entre eux auraient renoncé à conserver leurs titres. Dès lors, la protection de l'espérance légitime à compter uniquement du fait générateur de l'imposition tronque pour partie la protection de la sécurité juridique et des espérances légitimes des contribuables.

Exigence d'agrément préalable pour une scission partielle d'une société établie dans un État tiers à l'Union Européenne :

[Cons. const., 15 novembre 2019, n° 2019-813 QPC, M. Calogero G.](#) : pour les opérations réalisées avant 2018, l'article 121, 1 du Code Général des Impôts, en tant qu'il subordonnait à l'obtention d'un agrément préalable, l'accès des scissions partielles dont la société apporteuse est établie dans un État tiers à l'Union Européenne, à un régime fiscal comparable à celui de l'article 210 A de ce même Code est déclarée constitutionnel, alors même qu'il est inapplicable lorsque la scission partielle est celle d'une société établie dans un État-membre de l'Union Européenne (CJUE, 8 mars 2017, aff. C-14/16, Euro Park Service). En effet, le Conseil Constitutionnel retient l'existence « *d'une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un État membre et ceux des autres sociétés étrangères. La différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi* », qui est d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique dans le respect du droit de l'Union européenne.

Cependant, cette décision ne laisse en rien présager la solution que pourrait retenir le Conseil Constitutionnel dans le cadre d'une scission partielle en droit interne : en effet, contrairement aux situations relevant du droit de l'Union Européenne, l'application du régime de faveur aux scissions partielles de droit interne est conditionnée, comme pour les État tiers à l'Union Européenne, à l'obtention d'un agrément, ce qui pourrait caractériser une discrimination à rebours et ainsi faire l'objet d'une censure du Conseil Constitutionnel.

Régime mère-filles et titres prêtés :

[CAA Versailles, 15 octobre 2019, n° 17VE02377, SARL IMANES](#) : il est possible d'appliquer le régime des sociétés mère-filles aux dividendes perçus par une société à raison des titres qui lui sont prêtés, dès lors que ces derniers font l'objet d'un droit à dividendes, l'exclusion ne visant selon l'article L. 211-22 du Code Monétaire et Financier que les contrats de prêt de titres financiers « *qui ne sont pas susceptibles de faire l'objet, pendant la durée du prêt, du détachement d'un droit à dividende* ».

Cumul possible de l'amende fiscale du dirigeant et des pénalités fiscales de la société :

[Cass. crim., 23 octobre 2019, n°18-85.088](#) : « *Le principe de proportionnalité du cumul des sanctions pénales et fiscales ne s'applique pas au prononcé de sanctions à l'encontre du prévenu, dirigeant de société lorsque celle-ci est la redevable légale de l'impôt* ». De plus, « *la solidarité fiscale prévue à l'article 1745 du Code Général des Impôts, qui constitue une garantie pour le recouvrement de la créance du Trésor public, ne constitue pas une peine au sens de l'article 8 de la Déclaration de 1789 de sorte que le principe susvisé n'est pas applicable* ».

« Verrou de Bercy » et pénalisation de la fraude fiscale :

[Cons. const., 27 septembre 2019, n° 2019-804 QPC, Association Française des Entreprises Privées \(AFEP\)](#) : le Conseil Constitutionnel valide l'assouplissement du « verrou de Bercy », opéré par la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, le jugeant conforme au principe d'égalité devant la loi. En effet, la différence de traitement, selon la gravité des infractions, prévue par l'article L. 228 du Livre des Procédures Fiscales repose sur des critères, objectifs et rationnels, en lien avec le but poursuivi par le législateur. Cette décision constitue « *une étape importante dans le mouvement de renforcement de la pénalisation de la fraude fiscale. Si ce processus dépend au final d'un choix politique du législateur, sa mise en œuvre a été facilitée par la jurisprudence récente du Conseil Constitutionnel* » (PEZET, Fabrice, « Verrou de Bercy entrouvert ? Remarques sur la décision AFEP du 27 septembre 2019 », dans Revue de droit fiscal, n° 46, 15 novembre 2019, étude 436).

# Les initiatives européennes et internationales de taxation des acteurs du numérique

Rédigé par :



Yamina HARBES



Nicolas BOUTHILLIER

À la suite de la proposition de l'OCDE publiée le 9 octobre 2019, les débats sont relancés sur la taxation du numérique. Timidement, des initiatives se concrétisent tant au niveau de la sphère européenne que internationale.

## Introduction

Les enjeux de la numérisation de l'économie — La révolution numérique a bouleversé notre système économique actuel au point de révéler l'inadéquation des règles inhérentes à la fiscalité internationale aux géants du numérique<sup>1</sup>. En effet, la détermination du droit d'imposer repose, selon la plupart des conventions fiscales<sup>2</sup>, sur la notion d'établissement stable.

L'inadéquation de la notion d'établissement stable — La convention modèle<sup>3</sup> de l'OCDE<sup>4</sup> propose une définition de cette notion par la mise en exergue de deux critères alternatifs. Le premier d'entre eux repose sur l'existence d'une installation fixe d'affaires, tandis que la seconde repose sur la présence, dans l'État, d'un agent sans statut indépendant<sup>5</sup>. Il est nécessaire d'insister sur le fait que la présence d'une filiale dans un État ne permet nullement de conclure à l'existence d'un établissement stable.<sup>6</sup>

Il ressort que cette définition insiste sur la présence physique de l'établissement. Or, ce modèle, utile pour l'économie du XX<sup>ème</sup> siècle, est totalement inadapté aux géants du numériques dont le chiffre d'affaires repose sur la valeur créée par la participation des utilisateurs.

Les difficultés soulevées par le droit de l'Union européenne — À ce premier constat, doit également être ajouté celui des difficultés soulevées par le droit de l'Union européenne. En effet, ce dernier suppose le respect des quatre grandes libertés<sup>7</sup> et comprend 28 États ayant chacun leur système fiscal particulier, ce qui implique une concurrence fiscale au sein même de l'Union Européenne.<sup>8</sup>

De plus, l'existence de ces libertés, lorsqu'elles se retrouvent combinées avec l'absence d'harmonisation en matière d'impôts directs, peut contribuer à faire de l'Union européenne une terre fertile pour les montages fiscaux de ces entreprises.

C'est ainsi que le droit de l'Union européenne, a rendu possible des montages fiscaux à l'instar du "double irlandais" utilisé par la Société Google.

Pour lutter contre l'optimisation fiscale agressive de ces acteurs du numériques, des initiatives internes furent entreprises, telles que la taxe sur les services numériques<sup>9</sup>, mais de tels mécanismes ne permettront nullement de sonner le glas des pratiques existantes. Une coopération est nécessaire entre les États pour apporter une réponse efficace par un ensemble cohérent. Ainsi, cette étude vise-

1 Sont particulièrement visés les GAFAs : Google, Apple, Facebook, Amazon

2 v. la Convention entre la France et le Luxembourg signée le 20 mars 2018

3 Art. 5 de la convention modèle de l'OCDE

4 Organisation de développement et de coopération économique

5 L'agent est dénué de statut indépendant lorsqu'il existe un lien de dépendance économique ou juridique avec l'entreprise étrangère mais également qu'il dispose du pouvoir de conclure des contrats de manière habituelle au nom de l'entreprise

6 Là était tout l'intérêt, dans l'affaire Google de démontrer l'existence d'un établissement stable, la seule présence d'une filiale ne pouvant nullement conduire à l'imposition de celle-ci (TA de Paris, 1<sup>ère</sup> section, 1<sup>ère</sup> chambre, 12 juillet 2017, n°1505113/1-1 confirmé par la CAA de Paris, 9<sup>ème</sup> chambre, 25 avril 2019, n°17PA03065)

7 La liberté de circulation des biens, des personnes, des services et des capitaux.

8 Pour plus de développements sur cette question, v. A. Maitrot de la Motte, Droit fiscal de l'Union Européenne, Éd. Bruylant, 2019

9 Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés

ra à établir un état des lieux des seules initiatives européennes et internationales entreprises en vue de la taxation des acteurs du numériques.

## 1. Le projet de la mise en place d'une assiette commune consolidée de l'impôt sur les sociétés

Un projet de longue date — L'idée de l'harmonisation des impôts directs n'est nullement novatrice, puisque des propositions en ce sens ont déjà vu le jour<sup>10</sup>, sans qu'elles ne puissent être adoptées en raison des difficultés soulevées par l'exigence de l'unanimité.

La récente reprise du projet — Le 25 octobre 2016 le projet fut relancé par la Commission Européenne visant à rendre ce mécanisme obligatoire pour les groupes dont le chiffre d'affaires total consolidé est supérieur à 750 millions d'euros.

Ce projet inclut deux directives dont l'objet est l'harmonisation des règles d'imposition des bénéficiaires. La première d'entre elles fixe les règles communes de la détermination du bénéfice imposable<sup>11</sup>. Quant à la seconde, elle fixe les règles relatives à la consolidation de l'assiette et sa répartition entre États membres<sup>12</sup>, il s'agirait donc d'introduire l'existence d'une compensation des pertes et des profits à l'échelle européenne<sup>13</sup>. Il s'agira également de ne déposer qu'une seule déclaration de résultat auprès d'un guichet unique afin que les bénéficiaires soient «équitablement partagés entre les États membres dans lesquels l'entreprise est active et ils seront taxés au taux national»<sup>14</sup>.

L'ACCIS et les prix de transferts — L'ACCIS vise à rendre obsolète la méthode transactionnelle de la marge nette, souvent utilisée par les multinationales dans le cadre de rulings fiscaux<sup>15</sup>. Or, force est de constater qu'elle est inadaptée à l'économie du numérique<sup>16</sup>.

En effet, cette méthode repose sur l'idée que la valeur ajoutée est imputable à la société créatrice de cette valeur. Dans les entreprises de type GAFA, la valeur est déterminée par les utilisateurs, tandis qu'en suivant le raisonnement de la méthode transactionnelle de la marge nette, il faudrait en

conclure que « la valeur est seulement créée là où les ingénieurs à l'origine des algorithmes et du traitement des données sont implantés »<sup>17</sup>. Ainsi, cette méthode permet justement aux exploitations secondaires d'augmenter les coûts des prix intra-groupes à destination de l'exploitation principale.<sup>18</sup>

Ainsi, le projet dit ACCIS constituerait un frein à la pratique des prix de transferts fondés sur la marge transactionnelle car l'établissement d'une assiette consolidée neutralise les flux intra-groupes au sein même du groupe.

## 2. La proposition européenne d'établissement stable virtuel

Le 21 mars 2018, une proposition de directive<sup>19</sup> a vu le jour, visant à compléter la notion d'établissement physique stable, et à introduire la notion d'établissement stable virtuel, afin de rétablir le droit d'imposer entre les États membres sans être confrontés à l'obstacle de la présence physique.

Les conditions d'application — Afin de caractériser un tel établissement, il est nécessaire que deux conditions cumulatives soient remplies. D'abord, l'entreprise doit exercer des activités consistant en toute ou partie en la fourniture de services numériques par l'intermédiaire d'une interface numérique. Ensuite, les revenus tirés de cette fourniture de services aux utilisateurs de l'État doivent répondre à l'un des trois critères suivants : soit excéder 7 millions d'euros, soit que le nombre d'utilisateurs soit supérieur à 100 000 personnes, ou encore que le nombre de contrats portant sur la fourniture de ces services, au cours d'un exercice fiscal, soit supérieur à 3000. Il convient, à cet égard, de préciser que la présence des utilisateurs s'apprécie sur la base des adresses IP.<sup>20</sup>

Les États Membres, suite à une potentielle adoption de la notion d'établissement stable virtuel, devront l'appliquer indépendamment des stipulations conventionnelles les liant. Ce projet devrait s'intégrer dans le projet de l'ACCIS, en introduisant comme clef de répartition le lieu où la valeur est créée.<sup>21</sup>

10 Depuis 2001, le projet de l'introduction d'une assiette commune de l'impôt sur les sociétés est étudié. Cela a donné naissance à une proposition de directive COM (2011) 121/4, 2011/0058 en date du 16 mars 2011, qui fut abandonné, faute d'unanimité.

11 Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune pour l'impôt sur les sociétés du 25 octobre 2016, COM(2016)685 final, 2016/0337(CNS)

12 Proposition de directive du Conseil concernant une assiette commune consolidée pour l'impôt sur les sociétés du 25 octobre 2016, COM(2016)683 final, 2016/0336(CNS)

13 v. art. 42 de la proposition de la directive. Une telle proposition tiendrait en échec la JP de la CJCE Marks & Spencer du 13 décembre 2005.

14 <https://www.touteleurope.eu/actualite/le-projet-d-assiette-commune-consolidee-de-l-impot-sur-les-societes-accis.html>

15 Trib. UE, 7e ch., 24 sept. 2019, aff. T-760-15 et T-636-16, Pays-Bas c. Commission concernant Starbucks

Trib. UE, 7e ch., 24 sept. 2019, aff. T-755-15 et T-759-15, Luxembourg c. Commission concernant Fiat

16 Pour plus de développements v. V. Renoux et S. Bernard, Création de valeur dans une économie multipolaire, ou la face cachée des prix de transfert, RDF. n°24, 14 juin 2018, p.296

17 V. note 16

18 C'est notamment ce qui fut révélé lors de l'affaire Luxleaks

19 COM (2018), 2018/0072, Proposition de directive du conseil établissant les règles d'imposition des sociétés ayant une présence numérique significative.

20 Des difficultés peuvent intervenir à ce sujet, l'adresse peut notamment être masquée ou artificiellement délocalisée

21 [http://www.assemblee-nationale.fr/15/europe/rap-info/i1455.asp#P144\\_33507](http://www.assemblee-nationale.fr/15/europe/rap-info/i1455.asp#P144_33507)

L'importance d'une telle avancée doit toutefois être nuancée car l'établissement stable virtuel sera tenu en échec à l'échelle extra-communautaire par l'application des conventions fiscales, c'est pourquoi il est nécessaire d'apporter une réponse internationale.

### 3. Le nécessaire projet de l'OCDE

**La contextualisation** — Le Secrétariat de l'OCDE a publié le mercredi 9 octobre 2019 une proposition d'une « approche unifiée » au titre du Pilier I<sup>22</sup> « destinée à faire progresser les négociations internationales »<sup>23</sup> pour aboutir à une solution faisant consensus d'ici la fin de l'année 2020.

Par cette proposition qui suit le plan initial BEPS<sup>24</sup>, l'OCDE prend fortement en considération les enjeux de la fiscalité internationale relatifs à la numérisation de l'économie. Le soutien des États s'est notamment formalisé par un accord de principe de 127 États le 29 janvier 2019 pour une réforme fiscale tendant à une juste imposition des activités du numérique.

**La concrétisation de la notion d'établissement stable virtuel** — L'OCDE a présenté une proposition créant de nouvelles règles établissant le lieu où l'impôt doit être payé<sup>25</sup> et sur quelle fraction des bénéficiaires elles devraient être imposées.<sup>26</sup>

Il en découle l'idée d'imposer, grâce à une nouvelle règle de lien, les entreprises multinationales, en particulier les entreprises du numérique, sans que ces dernières n'aient nécessairement de présence physique au sein d'un État de source dès lors qu'elles traitent de manière étroite avec les consommateurs et les utilisateurs qui résident dans cet État : le critère de cette règle reposerait principalement sur les ventes. Les industries extractives seraient toutefois exclues du champ d'application<sup>27</sup>.

L'OCDE ne l'énonce pas de manière explicite mais nous pouvons considérer qu'elle met en exergue l'évolution de la notion traditionnelle de l'établissement stable vers la notion d'établissement stable virtuel. Néanmoins, l'Organisation précise que cette règle de lien pourrait faire l'objet d'une nouvelle disposition conventionnelle autonome. Ainsi, la notion d'établissement stable au sens de l'article 5 du modèle de convention ne disparaîtrait pas au profit de la notion présentant le caractère virtuel. Cette proposition se traduirait par l'ajout d'une nouvelle disposition dans le modèle.

En outre, le Secrétariat de l'OCDE émet l'idée d'assortir cette règle de seuil tel qu'un seuil basé sur le chiffre d'affaires par pays à partir duquel les revenus seraient taxables, et qui serait calibré pour que les pays les plus modestes puissent également profiter de cette démarche mais il ne détermine pas l'assiette de la taxe.

Après la publication de cette proposition, une réunion des ministres des Finances du G20 a eu lieu les 17 et 18 octobre 2019 à Washington. Les ministres ont favorablement accueilli cette ébauche et ont soutenu l'OCDE dans sa démarche dont l'objectif est à terme de d'approcher un accord d'ici juin 2020, d'aboutir à un consensus avant la fin de l'année 2020 et une mise en œuvre de cet accord pour l'année 2021. Il est possible d'émettre une réserve quant à ce calendrier très optimiste en raison des oppositions toujours existantes entre certains États, et des négociations et des travaux significatifs à superviser.

**Une réponse aux initiatives individuelles des États** — Cette proposition fait écho aux récentes décisions unilatérales de divers États de taxer les services numériques en l'absence d'accord aux niveaux international et européen. En ce sens, l'OCDE semble accélérer le pas et tente d'endiguer la mise en place de taxes nationales relatives à ces activités numériques afin d'atteindre son but qui est de « rétablir la stabilité et la prévisibilité du système fiscal international, de résoudre les éventuels chevauchements avec les règles existantes et d'atténuer les risques de double imposition ». Si aucune proposition de solution n'était présentée, la conséquence serait une intensification de la volonté des États d'adopter des mesures fiscales non coordonnées, notamment en taxant le chiffre d'affaires brut, a souligné M. Angel Gurría, secrétaire général de l'OCDE.

### Conclusion

Pour conclure, nous ne pouvons qu'espérer que l'OCDE prenne la bonne voie, et que les négociations internationales s'accroissent et aboutissent à de véritables solutions pour la pertinence et la pérennité du cadre fiscal international. Pour la France, une solution internationale, soutenue par le ministre des Finances, Bruno Le Maire, aurait pour conséquence d'une part de supprimer la taxe française GAFA, l'entrée en vigueur des nouvelles règles internationales et la déduction de cette taxe

<sup>22</sup> <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/beeps/document-consultation-publique-proposition-secretariat-approche-unifiee-pilier-1.pdf>

<sup>23</sup> Les négociations étaient jusqu'alors paralysées en raison de positions concurrentes entre les États-Unis, la Grande-Bretagne et l'Inde

<sup>24</sup> Base erosion and profit shifting

<sup>25</sup> Règle dite du « lien »

<sup>26</sup> Règle de « répartition des bénéfices »

<sup>27</sup> B. Castagnède, *Réforme du système fiscal international et droits d'imposition des pays en développement*, Revue de Droit Fiscal n°47, 21 novembre 2019, 445

internationale, de l'impôt auparavant payé.<sup>28</sup> Enfin, les entreprises du numérique elles-mêmes se réjouissent de cette avancée, Amazon ayant caractérisé cette proposition « d'important pas en avant » tandis que le PDG d'Apple, Tim Cook souhaite également que la taxation des multinationales « soit tranchée au niveau de l'OCDE ».<sup>29</sup>

---

28 Déclaration d'Emmanuel Macron lors du G7 se tenant à Biarritz du 24 au 26 août 2019

29 <https://www.lesechos.fr/tech-medias/hightech/pour-tim-cook-le-patron-dapple-certains-gafa-ont-sans-doute-ete-arrogants-1137197>

# L'impôt polonais progressif dans le secteur de la vente au détail au regard des aides d'Etat

Rédigé par :



Katarzyna WINŚIEWSKA



Réhanne LE BAIL

L'impôt polonais progressif des ventes au détail peut-il être considéré comme une mesure fiscale sélective et par conséquent être qualifié d'aide d'Etat au sens des dispositions du paragraphe 1 de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne ?

## Introduction

De nombreux mastodontes du commerce polonais de type supermarchés, hypermarchés pourraient être bientôt soumis à la nouvelle imposition sur leur chiffre d'affaires conformément à la loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail, adopté par le Parlement polonais le 6 juillet 2016.<sup>1</sup> Pour le moment, cette loi est en suspension à la suite de deux décisions de la Commission Européenne qui ont qualifié l'impôt polonais d'aide d'Etat incompatible avec le marché intérieur au sens des dispositions du paragraphe 1 de l'article 107 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE).<sup>2</sup> L'affaire a été portée devant le Tribunal de l'Union européenne. Par un récent arrêt, le Tribunal a annulé les deux décisions précédentes et a confirmé la conformité de l'impôt au regard du droit de l'Union Européenne des aides d'Etat.<sup>3</sup> La Commission européenne a intenté un recours devant la Cour de justice de l'Union européenne. Ainsi, la décision finale de la Cour sera émise dans les prochains mois.<sup>4</sup>

L'impôt polonais fait l'objet d'une forte discussion en Pologne.<sup>5</sup> Depuis quelques années, nous observons l'apparition sur ce marché de nombreuses entreprises à capitaux étranger. En conséquence, il a été relevé par la Commission que cet impôt affectera principalement les grandes chaînes de distributions internationales et qu'il a été créé au profit des petits commerçants polonais.<sup>6</sup>

## 1. Présentation et structure de l'impôt polonais

Il s'agit d'un impôt mensuel auquel sont assujettis uniquement les détaillants qui réalisent un chiffre d'affaires mensuel minimal de 17 millions de zlotys polonais (PLN), soit environ 4 millions d'euros. Ainsi, les entreprises dans le secteur de la vente au détail dont le chiffre d'affaires mensuel n'atteint pas le seuil de 17 millions de PLN se voient bénéficier d'une exonération. En revanche, les détaillants assujettis à cet impôt ne sont pas tous soumis à un taux d'imposition identique selon le chiffre d'affaires mensuel réalisé. En effet, cet impôt comporte

1 Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej, Dz.U. 2016 poz. 1155 (Loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail du 6 juillet 2016) ;

2 Décision (UE) de la Commission du 30 juin 2017 et la Décision (UE) de la Commission du 19 septembre 2016 relatives à l'Aide d'Etat SA.44351 (2016/C) ;

3 Trib. UE (9ème chambre élargie), 16 mai 2019, Pologne c/ Commission, aff. jointes T-836/16 et T-624/17 ;

4 Pourvoi formé le 2 juillet 2019 par la Commission européenne contre l'arrêt rendu par le Tribunal de l'Union européenne (9ème chambre élargie) le 16 mai 2019, dans les affaires jointes T-836/16 et T-627-17, République de Pologne/Commission européenne (Affaire C-562/19 P) (2019/C 328/33) ;

5 Marek Szydło, Opodatkowanie sprzedaży detalicznej w Polsce a unijne przepisy o pomocy państwa, LEX n° 327134;

6 Trib. UE (9ème chambre élargie), 16 mai 2019, Pologne c/ Commission, aff. jointes T-836/16 et T-624/17 ;



deux taux d'imposition progressifs, le premier est de 0,8% pour la partie du chiffre d'affaires mensuel compris entre 17 et 170 millions de PLN et le second est de 1,4% pour la tranche du chiffre d'affaires mensuel qui excède les 170 millions de PLN.<sup>7</sup> Comme l'illustre le gouvernement polonais dans son projet de loi, un vendeur qui réalisera un revenu dont le chiffre d'affaires atteint 170 millions de PLN mensuellement, ne sera soumis qu'au taux de 0,8% pour le montant compris entre 17 millions de PLN et 170 millions de PLN. Alors que le vendeur qui percevra un revenu mensuel, d'un montant de 400 millions de PLN, paiera l'impôt selon le taux de 0,8% pour son chiffre d'affaires réalisé entre 17 millions PLN et 170 millions de PLN et à un taux de 1,4% pour le montant qui dépasse 170 millions de PLN, soit dans l'exemple, 230 millions de zlotys polonais.<sup>8</sup>

## 2. L'impôt polonais au regard de l'article 107 du TFUE du point de vue de la Commission Européenne

Cet impôt construit en tant que tel et non notifié à la Commission Européenne a fait l'objet d'une plainte en matière d'aide d'Etat. La Commission en procédant à l'examen de la compatibilité de l'impôt polonais avec le marché intérieur, a jugé que cet impôt constituait une aide d'Etat incompatible avec ledit marché au regard de l'article 107 du TFUE. Et qu'il était contraire à l'article 108 TFUE qui stipule qu'une aide d'Etat, avant son entrée en vigueur, doit être notifiée à la Commission Européenne et qu'elle doit obtenir son autorisation préalable à l'exception des exonérations exceptionnelles prévues par l'article 109.<sup>9</sup>

L'article 107 énonce les critères cumulatifs de qualification d'une aide d'Etat. Il ressort de ces critères qu'il doit s'agir d'une intervention de l'Etat ou provenant de ressources de l'Etat, que cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les Etats membres, que cette aide doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire et qu'elle fausse ou qu'elle menace de fausser la concurrence. C'est le critère de la sélectivité de l'impôt polonais qui pose le plus de difficultés. En effet, une aide est sélective lorsqu'elle ne favorise que « certaines entreprises » ou « certaines productions ».<sup>10</sup> L'application du taux d'imposition progressif à l'im-

pôt sur les chaînes de distributions internationales a été reconnu par la Commission comme un élément sélectif qui constitue une menace à la concurrence entre les Etats membres. La question est alors de savoir si le taux progressif est sélectif et différencie la situation des entreprises de manière contradictoire au droit de l'Union européenne. Cette question est devenue un point de discordance entre le gouvernement polonais et la Commission européenne.

La Commission européenne estime que le taux de l'impôt progressif sur le chiffre d'affaires a un caractère sélectif par rapport au taux d'imposition unique qu'elle a retenu dans son raisonnement. En appliquant l'exonération sur le chiffre d'affaires mensuel qui n'atteint pas le seuil de 17 millions, l'impôt favorise les entreprises dont les montants sont les plus faibles. Par répercussion, cette situation devient discriminatoire et porte atteinte à la concurrence entre les Etats membres et au bon fonctionnement du marché intérieur. D'ailleurs, la Commission Européenne constate que cette sélectivité n'est pas suffisamment justifiée par le gouvernement polonais car elle est « liée à la taille de l'entreprise et non à sa rentabilité ou à sa solvabilité ».<sup>11</sup>

## 3. Les arguments de l'Etat polonais justifiant du caractère non sélectif de leur impôt

Le gouvernement polonais considère que la Commission européenne a commis une erreur de qualification juridique de la mesure en cause. Le gouvernement soutient que l'impôt dans le commerce de détail ne déroge pas au système fiscal de référence dans lequel il s'inscrit. Dès lors, il ne s'agit pas d'une mesure fiscale sélective.<sup>12</sup>

D'une part, le gouvernement polonais fait valoir que les taux d'imposition progressifs de cet impôt constituent un élément inhérent au système de référence. La Pologne affirme que « le caractère progressif des taux de l'impôt dans le secteur du commerce de détail, ferait partie intégrante du système de référence, constitué par ledit impôt avec ses caractéristiques en matière d'assiette, d'assujettis, de fait générateur et de structure des taux d'imposition ». Par conséquent, c'est sur la base de ce système « normal » que la Commission Européenne aurait dû déterminer et identifier le carac-

7 Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej, Dz.U. 2016 poz. 1155 (Loi sur l'impôt dans le secteur du commerce de détail du 6 juillet 2016) ;

8 Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej z 15 czerwca 2016, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej VIII kadencja Prezes Rady Ministrów RM-10-63-16, n°615, Warszawa, 2016 (Justification du projet de loi sur la taxe de vente au détail du 15 juin 2016, Diète de la République de Pologne VIII Premier ministre RM-10-63-16, n° 615, Varsovie, 2016) ;

9 Trib. UE (9ème chambre élargie), 16 mai 2019, Pologne c/ Commission, aff. jointes T-836/16 et T-624/17 ;

10 CJUE (grande chambre), 19 décembre 2018, Finanzamt B c/ A-Brauerei, aff. C-374/17 ;

11 Décision (UE) de la Commission du 30 juin 2017 et la Décision (UE) de la Commission du 19 septembre 2016 relatives à l'Aide d'Etat SA.44351 (2016/C) ;

12 Décision (UE) de la Commission du 30 juin 2017 et la Décision (UE) de la Commission du 19 septembre 2016 relatives à l'Aide d'Etat SA.44351 (2016/C) ;

tère sélectif des avantages conférés par la mesure fiscale en cause.<sup>13</sup>

D'autre part, une fois que le système de référence a été délimité, pour que la mesure fiscale en cause soit sélective, elle doit déroger au système de référence en favorisant certaines entreprises par rapport à d'autres qui se trouvent dans une situation juridique et factuelle comparable, à la lumière de l'objectif intrinsèque de ce régime commun.<sup>14</sup> Cependant, si la dérogation au système de référence est justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal dans lequel elle fait partie, elle ne peut être qualifiée de mesure fiscale sélective.<sup>15</sup>

Le gouvernement polonais souligne que l'impôt dans le commerce au détail ne comporte aucune discrimination entre les entreprises, elles bénéficient toutes de l'exonération en dessous du seuil de 17 millions de zlotys polonais et du même taux progressif de 0,8% pour la tranche du chiffre d'affaires mensuel compris entre 17 et 170 millions de PLN et de 1,4% pour la tranche du chiffre d'affaires mensuel supérieur à 170 millions de zlotys polonais. De plus, le régime fiscal commun comporte un double objectif : l'objectif de perception de recettes fiscales par l'Etat, en répartissant la charge fiscale en fonction des capacités contributives des contribuables et l'objectif de redistribution de ces recettes pour financer des mesures de politique familiale. La structure d'imposition progressive de l'impôt dans le commerce de détail se trouve justifiée à la lumière de ce double objectif.<sup>16</sup>

En outre, l'argument principal du gouvernement pour justifier la progressivité de l'impôt ne se base pas sur la rentabilité, mais sur le fait que des entreprises qui réalisent des chiffres d'affaires plus élevés peuvent, grâce à diverses « économies d'échelle », avoir des coûts proportionnellement inférieurs à ceux d'une entreprise générant des chiffres d'affaires plus modestes en raison de « coûts unitaires fixes » et de « coûts unitaires variables » qui diminuent avec le volume d'activité. Et qu'elles sont en mesure de bénéficier d'un revenu proportionnellement plus élevé qui les rendent capable de payer un montant plus élevé d'impôt.<sup>17</sup>

Au-delà, des économies d'échelle dont peuvent bénéficier les grandes entreprises, le gouvernement polonais a également pour but de lutter contre les techniques d'optimisation fiscale pratiquées par celles-ci.<sup>18</sup>

#### 4. Le jugement du Tribunal de l'Union européenne mis en perspective avec la jurisprudence actuelle

Dans cette affaire, le Tribunal de l'Union Européenne a dû principalement, se prononcer sur les allégations concernant l'existence d'une erreur de qualification juridique de la mesure fiscale en cause d'aide d'Etat, au sens des dispositions du paragraphe 1 de l'article 107 du TFUE.

Dans cet arrêt, a été appliquée la méthode du « cadre de référence » pour apprécier le caractère sélectif de l'impôt polonais. En se basant sur l'argumentation des deux parties, le Tribunal rappelle qu'afin d'examiner le critère de la sélectivité, il faut d'abord commencer par déterminer le système de référence de l'impôt polonais. Ensuite, il faut examiner si l'impôt en cause fait partie du système de « taxation normale » et par la suite s'il déroge à ce système par la discrimination qu'il engendre entre les assujettis détaillants. Néanmoins, si une telle dérogation est caractérisée, l'impôt est non sélectif s'il est justifié par la nature et l'économie générale du système de référence.

Le Tribunal de l'Union européenne a jugé que le système de référence retenu par la Commission européenne était « manifestement erroné » ce qui l'a conduit à écarter la qualification d'aide d'Etat de l'impôt polonais.<sup>19</sup>

La question de la validité d'un impôt national mise en œuvre par un Etat membre au regard du droit de l'Union européenne a déjà été au cœur d'un certain nombre de contentieux portés jusque devant la Cour de justice de l'Union européenne.

Dans l'arrêt du 15 novembre 2011, Commission européenne et Royaume d'Espagne c/ Gouvernement of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, la Cour de Justice explique que « dans la mesure où le droit de l'Union

13 Trib. UE (9ème chambre élargie), 16 mai 2019, Pologne c/ Commission, aff. jointes T-836/16 et T-624/17 ;

14 Voir, en ce sens, CJUE (grande chambre) du 21 décembre 2016, Commission européenne c/ World Duty Free Group SA e.a., aff. C-20/15 P et CJUE (grande chambre), 19 décembre 2018, Finanzamt B c/ A-Brauerei, aff. C-374/17 .

15 Voir, en ce sens, CJUE, (grande chambre), 21 décembre 2016, Commission européenne contre Hansesstadt Lübeck, aff. C-524/14 P ;

16 Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej z 15 czerwca 2016, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej VIII kadencja Prezes Rady Ministrów RM-10-63-16, n°615, Warszawa, 2016 (Justification du projet de loi sur la taxe de vente au détail du 15 juin 2016, Diète de la République de Pologne VIII Premier ministre RM-10-63-16, n° 615, Varsovie, 2016) ;

17 Uzasadnienie do projektu ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej z 15 czerwca 2016, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej VIII kadencja Prezes Rady Ministrów RM-10-63-16, n°615, Warszawa, 2016 (Justification du projet de loi sur la taxe de vente au détail du 15 juin 2016, Diète de la République de Pologne VIII Premier ministre RM-10-63-16, n° 615, Varsovie, 2016) ;

18 Marek Szydło, Opodatkowanie sprzedaży detalicznej w Polsce a unijne przepisy o pomocy państwa, LEX n° 327134 ;

19 Trib. UE (9ème chambre élargie), 16 mai 2019, Pologne c/ Commission, aff. jointes T-836/16 et T-624/17 ;

européenne ne comporte aucun système fiscal par défaut, le cadre de référence doit rester le cadre de référence national ». <sup>20</sup> Le même raisonnement a été repris dans l'arrêt 19 décembre 2018, Finanzamt B c/ A-Brauerei, aff. C-374/17 où le juge a constaté que le cadre de référence au regard duquel l'examen de la comparabilité doit être effectué est constitué des règles du droit national, en matière de l'impôt concerné. <sup>21</sup>

Dans une autre affaire, la Cour a jugé notamment de la compatibilité de la structure progressive d'un impôt national au regard du droit de l'Union européenne. <sup>22</sup> Elle a eu à procéder à l'analyse de l'impôt hongrois au regard de liberté d'établissement. En revanche, le fait de savoir si l'impôt hongrois pouvait être qualifié d'aide d'Etat ne s'était pas posée. D'ailleurs, si la question de la qualification d'aide d'Etat aurait été résolue. Il n'est pas certain que la solution apportée par la Cour aurait pu être appliquée de manière analogue pour l'impôt polonais. L'impôt hongrois présentait une structure fortement progressive avec des taux d'imposition allant de 0,1% à 2,5%. Contrairement à l'impôt polonais qui met en place des taux d'imposition relativement bas allant de 0% pour la tranche exonérée jusqu'à 1,4% pour la plus haute tranche du chiffre d'affaires.

Par ailleurs, la Cour de Justice a été amenée à se prononcer sur la validité d'un impôt espagnol au regard du droit des aides d'Etat et de la liberté d'établissement. <sup>23</sup> La Cour a jugé que l'impôt espagnol sur le préjudice environnemental causé par les grandes surfaces de ventes qui taxe les grands établissements commerciaux essentiellement sur leur surface de vente et exonère d'autres établissements en fonction de leur surface de vente et de la nature de leur activité n'est pas constitutif d'une aide d'Etat et ne s'oppose aux articles 49 et 54 du TFUE, relatifs à la liberté d'établissement. La Cour a jugé cela en tenant compte des circonstances particulières qui entourent l'espèce et qui conduit au fait que l'impôt espagnol était justifié dans sa globalité.

## Conclusion

Pour conclure, la notion du système de référence pose de nombreux problèmes pratiques. La Cour de Justice a été interrogée déjà plusieurs fois sur la question de la détermination du système de réfé-

rence dans le cadre de la construction d'un nouvel impôt qui n'est pas toujours clair. La jurisprudence en la matière nous amène à la constatation que le taux progressif n'est pas une mesure sélective per se. En revanche, il est pertinent de voir quel est l'impact économique de cette progressivité sur les opérateurs du secteur concerné. En effet, il semble qu'il est nécessaire de procéder à une analyse au « cas par cas ». Il pourrait être intéressant de s'interroger selon quels critères les taux de progressivité devraient être déterminés d'après l'Union Européenne ? Enfin, il serait également approprié de se questionner quant au caractère de l'exonération du chiffre d'affaires mensuel inférieur à 17 millions de PLN, s'agit-il d'un taux d'imposition de 0% qui est effectivement justifié et qui constitue une composante de la structure progressive de l'impôt ou s'agit-il d'une exonération discriminatoire ?

<sup>20</sup> CJUE (grande chambre), 15 novembre 2011, Commission européenne et Royaume d'Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, aff. jointes C-106/09 P et C-107/09 P ;

<sup>21</sup> CJUE (grande chambre), 19 décembre 2018, Finanzamt B c/ A-Brauerei, aff. C-374/17 ;

<sup>22</sup> CJUE (grande chambre), du 5 février 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. c/ Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, aff. C-385/12 ;

<sup>23</sup> CJUE (1ère chambre) du 26 avril 2018, Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) c/ Generalitat de Catalunya, aff. C-233/16 ;