



Notre argumentaire

Pour écarter les arguments de la société tendant à l'application rétroactive de la taxe au tonnage, le Service s'appuie, pour l'essentiel, sur la jurisprudence et les analyses mises en avant par la requérante dans ses observations. Elle en fait toutefois une lecture et une interprétation qui ne peuvent être admises.

1. Le Service commence par rappeler qu'aux termes de l'article 209-0 B du CGI, « *pour les entreprises qui deviennent éligibles, pour la première fois, au présent régime au titre d'un exercice clos à compter du 1er janvier 2008, l'option peut être exercée au plus tard au titre de l'exercice suivant* » pour en déduire que le dispositif « *exclut donc toute possibilité d'option rétroactive* ».

Cette analyse ne peut être partagée.

La loi ne fait aucune référence à la date à laquelle doit être exercée l'option. Elle se borne à faire mention de l'exercice « *au titre* » duquel l'option doit être exercée sans pour autant préciser la date à laquelle cette formalité doit être accomplie. Elle n'emploie pas l'expression « *au cours* » de l'exercice suivant. Elle ne mentionne pas davantage que l'option doit être exercée au moment du dépôt de la déclaration de résultats. Cette exigence résulte uniquement des dispositions codifiées à l'article 46 quater-0 ZS bis de l'annexe III au CGI, qui ne sauraient instituer une déchéance d'un régime de faveur prévu par la loi compte tenu de leur nature simplement réglementaire. Même si les dispositions de l'article 209-0 B du CGI paraissent atypiques, elles n'en demeurent pas moins parfaitement claires. L'interprétation littérale qui doit dès lors en être faite ne fait pas obstacle à leur application rétroactive. La seule interprétation raisonnable résultant de la lettre du texte – et de l'emploi de l'expression « *au titre* » – aboutit uniquement à l'exclusion du bénéfice du régime de la taxe au tonnage le premier exercice de l'activité.

2. Le Service se place ensuite sur le terrain de la jurisprudence *Sicli* de 2015. Dans la mesure où cette décision précise qu'un contribuable ne peut demander, dans le délai de réclamation, à bénéficier d'un avantage fiscal prévu par la loi lorsque cette dernière offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition, le Service en déduit que « *par conséquent, si la loi ouvre expressément une option pour un régime fiscal, comme en l'espèce, le contribuable ne peut régulariser sa situation postérieurement* ».

Cette affirmation surprend dès lors qu'elle repose sur une formulation abandonnée depuis lors par le Conseil d'Etat qui précise depuis sa décision *Lanet* de 2017 – à laquelle fait ensuite référence le Service – que le contribuable ne peut régulariser sa situation lorsque la loi offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition **dont la mise en œuvre impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.**

L'ajout de l'exigence tenant à ce que la mise en œuvre de l'option impose « nécessairement » qu'elle soit exercée dans un délai déterminé n'a pas une simple portée rédactionnelle voire cosmétique. Elle traduit une nouvelle orientation de la jurisprudence qui implique de raisonner, au-delà des simples termes du dispositif en cause, sur sa logique interne pour rechercher si son économie induit une impossibilité structurelle de faire une application rétroactive de l'avantage fiscal.

2. A la lumière de cette nouvelle orientation, on ne peut suivre le Service lorsqu'il affirme pouvoir déduire de l'architecture et de la teneur des dispositions de l'article 209-0-B du CGI que « *la vérification de l'ensemble des conditions d'éligibilité posées pour l'application du régime nécessite qu'elle [l'option] soit exercée dans le délai prévu par le même article* ».

Il ressort en effet des termes mêmes de l'article 209-0 B cité dans la ROC que le non-respect de l'engagement relatif au pavillon européen des navires n'a pas de portée significative au regard de l'application de la taxe au tonnage. Le non-respect de cet engagement n'entraîne ni la déchéance ni la remise en cause du régime pour le passé ou pour l'avenir. Le non-respect de cet engagement fait simplement obstacle à l'application de la taxe au tonnage aux seuls navires ne respectant pas cette condition. Ainsi que le précise le BOFIP commentant le dispositif de la taxe au tonnage (BOI-IS-BASE-60-40-20-30, § 160), « *le non-respect de l'engagement pris par l'entreprise au titre d'un exercice ne fait pas perdre le bénéfice du régime de taxation au tonnage à l'intégralité des navires battant pavillon d'un État non-membre de l'UE ou d'un État non partie à l'accord sur l'EEE, mais aux seuls navires ayant conduit à diminuer la proportion de navires éligibles sous pavillon d'un État membre de l'UE ou partie à l'accord sur l'EEE par rapport à son engagement* ». En outre, ainsi que l'énonce le même paragraphe du BOFIP, « *l'exclusion des navires battant pavillon d'un État non-membre de l'UE ou non partie à l'accord sur l'EEE ayant conduit au non-respect de l'engagement n'est pas définitive. Ces navires peuvent bénéficier de la taxation au tonnage au titre des exercices ultérieurs, si l'entreprise respecte à nouveau son engagement* ».

A raison des conséquences limitées qui s'attachent au non-respect des engagements conditionnant l'application de la taxe au tonnage, il est clair qu'on ne peut raisonnablement affirmer que les conditions d'application du régime font obstacle à l'application rétroactive de cet avantage fiscal.

3. Au soutien de sa position, le Service met encore en avant les conclusions du rapporteur public, Laurent Cytermann, sur la décision du Conseil d'Etat du 3 juillet 2020 (n° 423931) qu'il met en relation avec le régime de la taxe au tonnage dont il cite certaines dispositions

3.1. Se plaçant dans le sillage des analyses de Laurent Cytermann, le Service soutient, en premier lieu, que l'option ne peut être exercée rétroactivement lorsque la loi ouvre une option entre différentes modalités d'imposition à l'exemple du rattachement d'un enfant majeur au foyer fiscal de ses parents. Il estime que « *tel est le cas en l'espèce puisque une société peut choisir l'imposition à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou la taxation au tonnage* ».

Cette affirmation prend appui sur un extrait des conclusions du rapporteur public dans lequel est éludée l'exigence – dérogée dans la décision *Lanet* de 2017 – tenant à ce que la mise en œuvre de l'option impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé. Surtout, elle néglige la circonstance pourtant décisive tirée de ce que le rattachement d'un enfant majeur au foyer de ses parents ne peut être exercé au-delà du délai de déclaration compte tenu de la portée que revêt une telle option. Même si le caractère irrévocable de l'option est aujourd'hui tempéré par l'administration (BOI-IR-LIQ-10-10-10-20 § 140 et 150), le rattachement d'un enfant majeur au foyer de ses parents a des conséquences radicales en matière d'établissement et de recouvrement de l'impôt puisqu'elle modifie la qualité de redevable de l'impôt sur le revenu. A ce titre, il est légitime qu'elle soit considérée comme devant être nécessairement exercée dans un délai déterminé. En outre, dès lors qu'elle intéresse la situation de plusieurs contribuables, l'option en faveur du rattachement d'un enfant majeur a une importance majeure qui exclut tout rapprochement avec l'option en faveur de la taxe au tonnage qui n'intéresse la situation que d'une seule et même société. En réalité, l'option en faveur du rattachement de l'enfant majeur induit une complexité dans la gestion des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt sans commune mesure avec les conséquences liées à l'application de la taxe au tonnage.

3.2. En second lieu, le Service soutient qu'une option ne peut être exercée rétroactivement lorsque celle-ci implique l'observation par le contribuable d'un comportement pendant une certaine durée. Selon lui, « *tel est également le cas en l'espèce puisque le IV de l'article 209-0 B du CGI prévoit qu'une société sort définitivement du régime de taxation au tonnage si l'un des événements, mentionnés aux a à d, intervient au cours de la période décennale. Il en est de même en cas de réalisation de l'un des événements mentionnés au 2 de l'article 221 du CGI avant le terme de la période décennale (article 209-0 B – V)* ».

Cette affirmation n'est pas plus convaincante que la précédente. D'une part, contrairement à ce que soutient le Service, la possibilité de faire une application rétroactive de l'option n'est pas réservée aux options périodiques s'inscrivant dans un cadre annuel. Les options conditionnées au respect d'un comportement sur une période plus longue ne sont pas exclues du bénéfice de la jurisprudence *Sicli/Lanet* ainsi que l'a d'ailleurs expressément jugé le Conseil d'Etat dans sa décision précitée du 3 juillet 2020 relatives aux avantages fiscaux des régimes « Robien » et « Scellier » - lesquels impliquent un engagement de location sur 9 ans.

D'autre part, la simple lecture des dispositions régissant la fin anticipée du régime de la taxe au tonnage illustre le peu de consistance qui s'attache à la durée décennale de l'option en faveur de ce régime. La fin anticipée du régime n'a de portée que pour l'avenir. Elle ne conduit pas à remettre en cause son application au titre des périodes d'imposition antérieures. Le dispositif se présente donc sous un jour largement moins contraignant que les autres

avantages fiscaux. En particulier, la loi n'a nullement prévu que le non-respect de la période décennale prévue pour l'application de la taxe au tonnage entraîne rétroactivement l'établissement de l'IS dans les conditions de droit commun. On aurait pourtant pu raisonnablement concevoir, comme dans le cas du non-respect d'un engagement de location dans le cadre des régimes Robien ou Scellier qui emporte une reprise de l'ensemble de l'avantage fiscal, qu'une société qui sort au bout de sept ans du dispositif de la taxe au tonnage voie ses résultats recalculés selon les modalités de droit commun de l'IS. Le législateur n'a pourtant pas envisagé pareille « sanction ». Il s'est contenté d'organiser une simple majoration de 100 % de la taxe au tonnage dont a bénéficié l'entreprise au cours de la période où celle-ci était applicable. En effet, le législateur a simplement prévu qu'en cas de fin anticipée du régime, *« le résultat de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel ce régime cesse de s'appliquer est augmenté de l'avantage retiré de ce régime, évalué forfaitairement à la somme des bénéficiaires ayant été déterminés en application du barème mentionné au II »* de sorte que le législateur n'a pas opéré le moindre lien ni la moindre référence aux modalités de droit commun de l'IS.

On ne peut ainsi admettre que la période d'application de dix ans de l'option en faveur de la taxe au tonnage puisse être regardée comme un engagement de longue durée devant être souscrit dès l'origine et faisant ainsi obstacle à l'application rétroactive de ce dispositif.

4. Ainsi que la société l'a exposé dans ses observations, la taxe au tonnage est un dispositif à objet purement fiscal dépourvu d'incidence sur les obligations comptables des sociétés. L'économie de ce dispositif dérogatoire n'implique pas qu'il soit regardé comme devant être mis en œuvre dans un délai déterminé. Deux éléments essentiels du régime de la taxe au tonnage sont dès lors perdus de vue par le Service.

En premier lieu, le régime de la taxe au tonnage ne constitue pas un mécanisme d'incitation fiscale. A la différence des dispositifs prévus en faveur des particuliers, il ne vise pas à accorder un avantage « positif » aux contribuables. Autorisé par le droit européen des aides d'Etat, le dispositif de la taxe au tonnage vise à préserver la compétitivité des entreprises françaises de navigation dans un contexte international où la majorité des Etats, y compris européens, ont institué un régime de taxation forfaitaire en faveur de ce secteur d'activité. Sous cet angle, le régime de la taxe au tonnage se borne à accorder un avantage aux entreprises françaises uniquement destiné à rétablir une neutralité concurrentielle dans un secteur où le « droit commun » de l'imposition des entreprises repose sur des mécanismes de taxation forfaitaire et allégés. En d'autres termes, le régime de la taxe au tonnage ne s'inscrit pas dans une démarche visant à attribuer un avantage aux entreprises françaises mais vise uniquement à compenser les inconvénients liés à l'application du régime d'imposition de droit commun aux entreprises françaises du secteur de la navigation.

En second lieu, à raison de sa nature forfaitaire, le régime de la taxe au tonnage est un régime d'imposition extrêmement léger, particulièrement aisé à mettre en place et à vérifier. Mécanisme rudimentaire, le régime de la taxe au tonnage ne génère aucune difficulté d'application dès lors qu'il repose exclusivement sur les caractéristiques physiques des navires. A l'évidence, rien ne fait techniquement obstacle à son application rétroactive. Là encore, le régime de la taxe au tonnage se distingue de la plupart des régimes optionnels dans

lesquels l'exercice de l'option se traduit par des formalités et des obligations supplémentaires qui sont la contrepartie des avantages octroyés aux contribuables à des fins incitatives.

Ces deux aspects négligés par le Service procèdent d'une même logique d'ensemble. En effet, la simplicité technique de la taxe au tonnage se rattache à l'économie générale de ce dispositif. Dès lors qu'il a pour objet de préserver les entreprises maritimes françaises d'une concurrence fiscale dommageable, le régime de la taxe au tonnage est dépourvu de caractère incitatif. A la différence, par exemple, à des mécanismes visant à favoriser l'investissement outre-mer en orientant le comportement des contribuables, la taxe au tonnage n'a jamais été conçue ni même envisagée comme visant à favoriser l'investissement dans le domaine maritime. Au contraire, elle repose sur une logique compensatoire visant à préserver les entreprises françaises du secteur maritime. Au regard de ces objectifs et des caractéristiques techniques du régime qui en découlent, il est clair qu'elle présente tous les attributs d'un régime de droit commun des entreprises de transport maritime : une application rétroactive de la taxe au tonnage ne saurait donc être considérée comme un effet d'aubaine pour les entreprises concernées. En réalité, il serait même contraire à l'économie générale de ce régime compensatoire d'aide au secteur maritime – et, par ricochet, contraire au droit européen des aides d'Etat – de refuser aux entreprises qui remplissent les conditions d'éligibilité de la taxe au tonnage d'en bénéficier rétroactivement.

A tous égards, la demande d'option rétroactive formée par la société dans le délai de réclamation doit donc être admise.