

La lettre GESTION DES GROUPES INTERNATIONAUX

Lundi 11 avril 2022

Option
Finance

Editorial

Plus que jamais, la lutte contre les abus et l'absence d'imposition des profits des sociétés est une préoccupation centrale des politiques fiscales de beaucoup d'Etats. C'est dans ce contexte que les piliers 1 & 2 de l'OCDE, sur lesquels nous reviendrons pour détailler les principales évolutions, s'inscrivent.

Si cette préoccupation nous paraît légitime, elle doit trouver une expression dans les législations nécessaires et ne portant pas d'atteintes disproportionnées aux droits des contribuables. Leur mise en œuvre doit être mesurée. Tant l'administration fiscale que les contribuables doivent distinguer les situations abusives de celles qui bien qu'optimisées sur le plan fiscal ne le sont pas, et les situations de double non-imposition illégitime de celles qui sont conformes à l'objet et au but des dispositions appliquées. Ainsi, convient-il de trouver le juste équilibre entre la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale et le respect du Droit. Plusieurs arrêts rendus ces derniers mois montrent que dans ce contexte, le juge de l'impôt veille et s'attache aux faits, au droit et non aux seuls impacts fiscaux de telle ou de telle structure juridique. ■

Pilier 1 de l'OCDE : point d'étape sur le nouveau droit d'imposer les grandes multinationales

Le pilier 1 de l'OCDE, ambitieux projet d'instauration d'un nouveau droit d'imposer au profit des juridictions dites « de marché », a fait l'objet depuis 2015 de profondes évolutions¹ pour aboutir en octobre 2021 à une Déclaration signée par 137 pays². La solution finalement retenue, en combinaison avec le pilier 2, qui lui éta-

blit un niveau d'imposition minimum mondial³, constituerait à terme une réforme profonde du système fiscal international.

Champ d'application et processus

La Déclaration de 2021 fixait finalement le périmètre des entreprises concernées par le pilier 1, à savoir les groupes :

- réalisant un chiffre d'affaires annuel consolidé supérieur à 20 milliards d'euros, et
- générant un bénéfice consolidé avant impôts excédant 10 % de leur chiffre d'affaires.

Elle figeait également les modalités générales du Montant A⁴, le principal nouveau droit d'imposer, à savoir le partage avec les juridictions de marché sur lesquelles les groupes « opèrent »,

Par **Chaid Dali-Ali**,
avocat associé,
PwC Société d'Avocats



Sommaire

- **Pilier 1 de l'OCDE : point d'étape sur le nouveau droit d'imposer les grandes multinationales** p.1
- **(Faux) départ à l'adoption, par le Conseil de l'Union européenne, de la proposition de directive GloBE** p.3
- **Précision sur les modalités d'appréciation de la notion de régime fiscal privilégié : le régime des sociétés mères fait partie des « conditions d'imposition de droit commun »** p.4
- **Confirmation de la qualité de résident au sens des conventions fiscales en cas d'exonération partielle d'impôts** p.7
- **Abus de droit et bénéficiaire effectif : quand la substance fait la différence** p.8
- **Première application jurisprudentielle de la « nouvelle » clause anti-abus de l'article 119 ter** p.10
- **Quel délai pour réclamer une retenue à la source ?** p.11



PwC Société d'Avocats

Supplément du numéro 1650
du 11 avril 2022

Cette lettre est imprimée sur du papier recyclé

d'une portion (en l'occurrence 25 %) de leur profit consolidé excédant ledit taux de 10 %.

En février 2022, avec la publication de deux premiers projets de « Règles types » pour commentaires du public⁵, l'OCDE inaugurerait le processus de mise en œuvre effective du pilier 1, qui devrait en théorie s'appliquer dès 2023⁶.

Au-delà d'un simple questionnement du public à caractère exploratoire, ces premiers projets de « Règles types » semblent constituer une ébauche relativement aboutie de ce que seront les nouvelles normes, et apportent également un cadre au processus de mise en œuvre de ce nouveau droit d'imposer.

Les projets sont ainsi conçus et présentés comme devant constituer le socle de la future Convention multilatérale dédiée – visant à une mise en œuvre du pilier 1 élargie, homogène et rapide à l'international – ainsi que des nouvelles dispositions législatives nationales permettant l'application locale de ces nouvelles normes.

Enfin, la mise en œuvre du pilier 1 devrait faire l'objet d'une évaluation sept ans après son entrée en vigueur, ce qui, si le bilan est jugé positif tant sur le plan fiscal que sur le plan de la sécurité juridique, devrait conduire à un élargissement de son champ d'application par un abaissement du seuil de chiffre d'affaires requis de 20 milliards à 10 milliards d'euros.

Les projets de février 2022 abordés ci-après se concentrent sur les « Règles types » relatives à l'attribution du nouveau droit d'imposer (« lien » ou « Nexus »), à sa répartition (« source du chiffre d'affaires »), ainsi qu'à la détermination de la base d'imposition.

Le Nexus et la répartition du nouveau droit d'imposer⁷

Les « Règles types » et leurs notes explicatives, qui devraient former un corpus à caractère contraignant, confirment tout d'abord le critère commandant le Nexus, c'est-à-dire l'attribution du droit d'imposer. Il s'agit en l'occurrence des juridictions dans lesquelles le groupe considéré génère plus de 1 M€ de revenus⁸.

Il est précisé que lesdits revenus s'entendent des recettes tirées des transactions avec les tiers⁹, dont les éventuelles problématiques liées à l'actuel libellé en monnaie unique devront être traitées dans le cadre de la future Convention multilatérale.

S'agissant de la répartition de ce nouveau droit d'imposer entre les différentes juridictions via les règles de la source des revenus, le projet précise et clarifie plusieurs modalités, au pre-

mier rang desquelles :

- la priorisation d'une approche transactionnelle, où pour une juridiction donnée, le chiffre d'affaires sera catégorisé en fonction de la nature et de la substance économiques de la ou des différentes sources de revenus, indépendamment de la forme juridique apparente¹⁰ ; et
- le principe selon lequel l'intégralité des revenus du groupe devra être « sourcée », de sorte qu'une entreprise ne saurait s'abstenir d'allouer une catégorie de chiffre d'affaires au motif qu'aucun critère ou indicateur pertinent et « fiable » n'aurait été identifié. Cette disposition trouve un écho particulier notamment dans les cas où le groupe recourrait à des partenaires locaux ou régionaux indépendants, et disposerait donc de facto d'une information très limitée quant à la répartition effective des débouchés de ses produits et services.

Ces principes centraux étant posés, le projet nous semble établir à ce stade une hiérarchie des « Règles types » en établissant, dans un premier temps, une liste de différents critères d'allocation applicables à huit catégories différentes de revenus. Dans un second temps, si les indicateurs préétablis se trouvaient inapplicables¹¹, les contribuables pourraient recourir à des indicateurs transactionnels suffisamment « fiables » qu'ils auraient élaborés, ou à défaut et en dernier recours, à des clés de répartition globales.

Par ailleurs, l'étendue même de la liste des catégories et sous-catégories de revenus proposées ainsi que le nombre correspondant des critères d'allocation nous semblent témoigner de l'importance de l'accent mis sur l'approche transactionnelle. Sont ainsi notamment couverts : les ventes de produits finis, de produits digitaux, de composants, un large panel de services traditionnels, dématérialisés, ou de financement, l'usage ou la disposition d'actifs incorporels, l'immobilier, les subventions publiques...

Même si certaines mesures proposées tendent à une simplification du nouveau dispositif, notamment la règle « du principal et de l'accessoire »¹² en cas de pluralité de transactions économiquement liées, ou encore la proposition d'une approche dite systémique en matière de compliance¹³, d'aucuns pourraient s'interroger à ce stade sur l'atteinte de l'objectif affiché de limitation de la charge administrative et des coûts de mise en œuvre, notamment liés aux systèmes d'information, qui pèseront sur les entreprises.

La détermination de la base d'imposition¹⁴

En ce qui concerne la base d'imposition à réallouer, en vue notamment de limiter l'impact des transactions intragroupes dans la formation de profit global, l'OCDE retient une approche basée sur les comptes consolidés, et non sur une agrégation des résultats statutaires des différentes entités composant les groupes.

C'est ainsi que la base d'imposition se définirait comme le profit consolidé avant impôts, déterminé selon les normes issues des « principes comptables généralement reconnus » (« normes PCGR »), et soumis à un nombre volontairement limité de retraitements qui se distingueraient en deux catégories :

- les ajustements « fiscal-comptables » consistant en l'exclusion des impôts, des dividendes, des plus et moins-values « sur capitaux », et des dépenses « non admises par principe », résultant « de comportements indé-sirables »¹⁵ ;

- les ajustements dits « de retraitement » issus de la modification légitime et justifiée de comptes antérieurs déjà arrêtés et publiés, événement normalement exceptionnel. Le projet précise d'une part que ces ajustements ne seraient pas rapportés à l'exercice antérieur d'origine, mais pris en compte sur l'année en cours, et d'autre part, que le montant imputé serait plafonné¹⁶.

A ce stade, le projet suscite quelques interrogations et appelle certaines clarifications, dont il est d'ailleurs prévu qu'elles devraient intervenir au cours du processus de mise en œuvre notamment quant à la notion de plus ou moins-value « sur capitaux » qui semble introduire une distinction avec les autres actifs ; ou encore sur la légitimité du plafonnement des ajustements « de retraitement » résultant notamment de la correction légitime d'erreurs de bonne foi.

Par ailleurs, le projet vient confirmer la possibilité de reporter en avant des pertes antérieures tout en apportant des précisions sur les modalités de ce report. Le projet distingue ainsi entre les pertes encourues avant et après l'entrée en vigueur du pilier 1. Il instaure également un principe de temporalité à travers la notion d'« exercice antérieur éligible »¹⁷. L'OCDE prévoit également des dispositions particulières à certaines réorganisations d'entreprises, telles que les scissions et regroupements, probablement dans l'esprit d'une clause anti-abus dans la mesure où la capacité à imputer des pertes antérieures serait soumise à des « conditions

de continuité de l'activité » sur des périodes prédéfinies précédant et suivant la réorganisation¹⁸.

Enfin, l'OCDE doit encore publier de très attendues dispositions spécifiques relatives aux situations, censées être limitées en théorie, où un groupe aurait légitimement procédé à une segmentation de ses activités dans les conditions évoquées dans la Déclaration de 2021.

De même, compte tenu de la complexité inhérente à une réforme d'une telle ampleur, une importance toute particulière devra être portée aux mécanismes de résolution des différends et d'élimination de la double imposition spécifiques au pilier 1, qui restent à préciser. ■

1. Dont les principales ont été évoquées dans ces colonnes, notamment Option finance n° 1628, 2 novembre 2021.
2. « Cadre inclusif OCDE »/G20.
3. Le pilier 2, dans ses deux composantes (les règles « GloBE » et de l'assujettissement dit « RAI »), vise les groupes réalisant un chiffre d'affaires à partir de 750 millions d'euros.
4. Le pilier 1 se compose également d'un « Montant B » qui consiste en une rentabilité minimum attribuée aux activités de distribution et de marketing locales, lequel est indépendant des profits consolidés du groupe et du Montant A.
5. Consultations publiques de l'OCDE du 4 février 2022 sur le « projet de règles pour le lien et la source du chiffre d'affaires » et du 18 février 2022 sur le « projet de règles pour la détermination de la base d'imposition ».
6. Ce calendrier étant assez largement perçu comme très ambitieux.
7. Consultation publique de l'OCDE du 4 février 2022 sur le « projet de règles pour le lien et la source du chiffre d'affaires ».
8. Seuil abaissé à 250 k€ pour les pays au PIB inférieur à 40 Md€.
9. Après exclusion du chiffre d'affaires éventuellement tiré des activités financières réglementées ou des industries extractives.
10. Ainsi, notamment, le fait générateur et la proportion du revenu alloué ne se réduiront pas à la seule facturation, mais devront bien refléter d'autres critères tenant au lieu effectif d'utilisation/consommation.
11. Impossibilité de réunir une information « fiable », catégories non listées...
12. Dites « transactions supplémentaires » et notion de « caractère prédominant » dans le projet.
13. Documentation des mesures de contrôle interne prises pour une application adéquate et contente des critères d'allocation, plutôt que l'obligation de constitution et de conservation de données comptables transactionnelles détaillées.
14. Consultation publique du 18 février 2022 sur le « projet de règles pour la détermination de la base d'imposition ».
15. Paiements illicites, sanctions, pénalités, amendes...
16. A ce stade du projet, l'OCDE évoque un plafond de 0,5 % du chiffre d'affaires de l'année d'imputation.
17. Dont les modalités précises restent à définir.
18. Respectivement 12 et 24 mois en l'état actuel du projet.

(Faux) départ à l'adoption, par le Conseil de l'Union européenne, de la proposition de directive GloBE

La présidence française du Conseil de l'Union européenne, par le truchement du ministre des finances Bruno Le Maire, avait annoncé lors de son premier Conseil Ecofin du 18 janvier 2022 sa volonté d'adopter, en priorité, le projet de directive relative à la mise en place d'un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes multinationaux dans l'Union. Ce projet entend assurer une mise en œuvre ordonnée, dans les 27 Etats membres, du Modèle de Règles GloBE publié par l'OCDE/Cadre inclusif tout en assurant sa compatibilité avec les libertés fondamentales. Malgré un agenda chargé et bousculé par la guerre en Ukraine, cette proposition a fait l'objet d'intenses discussions, entre les délégations, au sein des groupes de travail du Conseil Ecofin au cours des derniers mois au point que la France espérait dégager, à l'occasion de la réunion du 15 mars 2022, un accord (orientation générale) sur son texte de compromis. Tel ne fut pas le cas.

La proposition initiale de la Commission européenne a fait l'objet, en l'état du compromis du 12 mars 2022, de deux types de modification :

d'une part, des ajustements techniques ayant pour objet de rapprocher sa rédaction de celle du Modèle de règles de l'OCDE/Cadre inclusif et de clarifier certaines parties (en particulier celles nécessaires à la mise en conformité des règles GloBE au droit de l'Union européenne et celles peu développées par le Modèle OCDE, par exemple en matière d'impôt complémentaire national) ; et d'autre part, des amendements substantiels sans lesquels l'adhésion de plusieurs Etats aurait été impossible.

Il s'agit, en premier lieu, du report d'application de ces règles d'une année. Si, conformément à la déclaration commune de l'OCDE/Cadre inclusif en date du 8 octobre 2021, la directive entrerait en vigueur en 2022¹ avec une transposition au plus tard le 31 décembre 2023 de ses dispositions au sein du système fiscal respectif des Etats membres, en revanche, les règles GloBE ne s'appliqueraient qu'aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023 (et à compter du 31 décembre 2024 – sauf exception – pour la règle sur les bénéficiaires insuffisamment imposés (« RBl »), dénommée « règle

sur les paiements insuffisamment taxés » dans le Modèle de règles de l'OCDE/Cadre inclusif). En pratique, l'imposition minimale concernerait donc exclusivement, dans l'Union européenne, les profits générés à partir de l'année 2024.

En second lieu, à la demande d'une poignée d'Etats membres pour lesquels le coût de mise en œuvre des règles GloBE pourrait excéder les gains attendus en termes de recettes fiscales, la directive autoriserait, sur option, ceux sur le territoire desquels il n'y aurait pas plus de dix entités mères ultimes de ne pas appliquer ces règles sur une période limitée. Ces groupes n'échapperaient néanmoins pas au pilier 2 puisque le prélèvement de l'imposition complémentaire dû à raison des entités constitutives établies dans ces juridictions incomberait aux autres Etats membres de l'Union à travers la RBl dont l'entrée en vigueur serait, à titre dérogatoire, avancée aux exercices ouverts à compter du 31 décembre 2023.

De la sorte, ainsi qu'il ressort des considérants du texte de compromis, l'Union européenne estime respecter, littéralement, l'engagement pris par ses Etats membres le 8 octobre 2021 : « En fixant l'entrée en vigueur de la présente directive en 2022 et la date limite de transposition par les Etats membres au 31 décembre 2023 au plus tard, l'UE agira conformément au calendrier convenu dans la déclaration d'oc-



Par **Emmanuel Raingeard de la Blétière**,
avocat associé,
PwC Société d'Avocats



et **Valentin Leroy**,
PwC Société d'Avocats

1. Plus précisément, le lendemain de la publication de la directive au Journal officiel de l'Union européenne.

tobre 2021 du cadre inclusif de l'OCDE sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS), selon lequel le pilier 2 devrait être transposé en droit en 2022, pour entrer en vigueur en 2023, la RBlI prenant effet en 2024 ». Nonobstant, en dépit de l'imprécision rédactionnelle de cette déclaration commune, l'objectif – ambitieux – poursuivi à l'époque par l'OCDE/Cadre inclusif était vraisemblablement de couvrir les profits générés par les entreprises multinationales dès le 1^{er} janvier 2023. Cette interprétation souple pourrait inspirer d'autres juridictions, et ce, d'autant plus en cette période où l'incertitude demeure encore aux Etats-Unis d'Amérique sur la capacité du président Joe Biden à faire adopter par le Congrès les règles GloBE.

Il est possible toutefois de s'interroger sur l'utilité pratique de ce report d'un an, dans l'hypothèse où certaines juridictions établies hors de l'Union s'en tiendraient à une lecture stricte de la déclaration commune du 8 octobre 2021 et, partant, lèveraient l'imposition complémentaire sous GloBE dès les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2023. En effet, le cas échéant, les groupes dont l'entité mère ultime est établie dans l'Union et ayant des sociétés mères intermédiaires hors de l'UE entreraient alors dans le champ d'application de leur législation fiscale locale dès 2023. A cela s'ajoute la possibilité que certains Etats mettent en œuvre des impôts complémentaires nationaux. Il leur appartiendrait alors de s'y conformer, sous peine de sanctions pécuniaires. Pour ce faire,

encore faudrait-il que ces groupes soient en capacité de calculer leur charge fiscale GloBE dans l'ensemble des territoires concernés sur l'année 2023. Il est dès lors sans doute, paradoxalement, encore trop tôt pour retarder les travaux de mise à niveau des systèmes d'informations comptables employés par ces groupes ; sauf à anticiper un alignement des autres Etats sur le (nouveau) calendrier de l'Union européenne ou un « effondrement » du projet GloBE dans les prochains mois.

Cette dernière hypothèse semble devoir être écartée si l'on s'en tient à la déclaration de Bruno Le Maire selon lequel un accord politique est à « portée de main »². En effet, seuls quatre Etats membres s'opposent à cette proposition pour des raisons diverses. Ils pourraient donc céder, sous la pression de leurs pairs et de modifications supplémentaires, au cours de la prochaine réunion du Conseil Ecofin annoncée le 5 avril 2022. Une fois que le Parlement aura rendu son avis (purement consultatif), le projet de directive pourrait alors être formellement adopté.

En parallèle, les travaux du Cadre inclusif se poursuivent avec la publication, le 14 mars dernier, du commentaire sur le Modèle de règles GloBE qui fournit aux entreprises et gouvernements d'importantes précisions destinées à faciliter et à unifier la compréhension de ces normes. Ce document de 228 pages est accompagné d'un second, comprenant 49 pages, qui illustre en pratique l'application de ces normes par une série d'exemples. A notre sens,

le Cadre inclusif pourrait être amené à procéder à des mises à jour régulières de ce commentaire, s'inspirant de la pratique contemporaine du Comité des affaires fiscales de l'OCDE à l'égard de son Modèle de Convention fiscale, de manière à répondre aux difficultés d'interprétation, non encore identifiées, qui ne manqueront pas d'apparaître au fil des années.

Au préalable, le Cadre inclusif doit encore élaborer le « cadre de mise en œuvre » du Pilier 2 qui entend faciliter l'application et l'administration coordonnées des règles GloBE grâce, en particulier, à l'établissement de procédures administratives, telles que les obligations de déclaration détaillées, et la mise en place de mécanismes d'examen multilatéraux. Ce cadre de mise en œuvre développera également des régimes de protection supposés simplifier le respect de ces règles par les entreprises et leur contrôle par les autorités fiscales. Ce dernier sujet cristallise désormais l'essentiel des attentes des groupes puisque si l'OCDE a lancé une consultation publique, clôturant le 11 avril (avec une réunion virtuelle programmée à la fin de ce même mois), son périmètre est circonscrit au cadre de mise en œuvre. En d'autres termes, il ne s'agit pas de rouvrir le débat sur les règles GloBE, ou leur compréhension à l'aune du Commentaire, ces normes sont désormais figées, à charge désormais pour les praticiens de les lire, assimiler et décliner. ■

2. Déclaration de Bruno Le Maire à l'issue du Conseil Ecofin du 15 mars 2022.

Précision sur les modalités d'appréciation de la notion de régime fiscal privilégié : le régime des sociétés mères fait partie des « conditions d'imposition de droit commun »

CE, 3^e et 8^e ch., 14 février 2022, n° 442061 et 442062, Carrozza

Le Conseil d'Etat juge que l'appréciation du caractère privilégié du régime fiscal d'une société établie à l'étranger doit se faire par comparaison avec l'impôt auquel elle aurait été soumise dans les conditions de droit commun en France, lesquelles incluent le régime des sociétés mères.

L'article 238 A du Code général des impôts (ci-après « CGI »), créé par l'article 14 de la loi de finances pour 1974¹, dénie la déductibilité de certaines sommes (telles que les intérêts, redevances et rémunérations de prestation de services) versées à des personnes domiciliées

ou établies hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, à moins que le débiteur apporte la preuve qu'elles correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère exagéré.

Dans sa rédaction actuelle, une personne est

regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié dans une juridiction donnée, si elle n'y est pas imposable ou si, bien qu'elle y soit assujettie à un impôt sur ses bénéfices, il existe un écart d'au moins 40 % avec le montant de celui dont elle aurait été redevable dans les

conditions de droit commun en France, si elle y avait été domiciliée ou établie.

Aujourd'hui ambigus, les contours de la notion de régime fiscal privilégié l'étaient encore davantage, et ce, jusqu'en 2006². En effet, la rédaction initiale de l'article 238 A du CGI faisait référence aux Etats ou territoires où l'entité n'était pas imposable ou assujettie à des impôts sur les bénéfices ou les revenus « notamment moins élevés qu'en France ». Cette différence « notable » était interprétée par la doctrine et la jurisprudence comme d'au moins un tiers³. Dans un souci de sécurité juridique, la loi de finances pour 2005⁴ a affiné ce concept en introduisant la référence à un écart d'imposition « de plus de la moitié » et en spécifiant les termes de la comparaison : l'écart doit désormais être apprécié au regard de l'impôt sur les bénéfices ou les revenus dont l'entité étrangère aurait été redevable « dans les conditions de droit commun en France », si elle y avait été domiciliée ou établie⁵.

C'est sous l'empire de cette définition qu'intervient le litige opposant l'administration fiscale aux époux Carrozza.

Ces derniers, résidents fiscaux français, détenaient la totalité du capital d'une société de participations financières luxembourgeoise qui bénéficiait d'une exonération totale d'impôt sur les dividendes perçus de sa filiale française. A l'issue d'un contrôle fiscal, l'administration avait procédé à des rehaussements de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, à raison des bénéfices réalisés par la société luxembourgeoise. Elle considérait, en effet, sur le fondement de l'article 123 bis du CGI, que la société holding au Luxembourg bénéficiait d'un régime fiscal privilégié par rapport à une société holding résidente en France.

Pour mémoire, l'article 123 bis du CGI permet de taxer directement les revenus d'une entité étrangère, dont l'actif est principalement constitué de valeurs financières, qui bénéficie d'un régime fiscal privilégié entre les mains de ses associés, personnes physiques résidentes

de France, qui détiennent au moins 10 % de son capital ou de ses droits de vote.

Devant les juges du fond, les époux invoquaient le régime des sociétés mères codifié aux articles 145 et 216 du CGI pour établir que la société luxembourgeoise ne relevait pas d'un régime fiscal privilégié dès lors que, si elle avait été établie en France, elle aurait été soumise à ce régime et aurait ainsi également bénéficié d'une exonération d'impôt sur les dividendes provenant de sa filiale.

La cour administrative d'appel de Versailles⁶ avait toutefois refusé de prendre en compte l'existence de ce régime, considérant que celui-ci n'était qu'optionnel et que sa mise en œuvre relevait d'une décision de gestion. Après avoir appliqué un taux théorique d'impôt sur les sociétés français de 33,33 % aux dividendes qui auraient été reçus par la société dans le cas où elle aurait été établie en France, elle avait validé la qualification de régime fiscal privilégié retenue par l'administration.

Saisi du litige, le Conseil d'Etat censure l'arrêt d'appel et juge qu'il convient de prendre en compte le régime des sociétés mères défini aux articles 145 et 216 du CGI pour comparer l'impôt subi à l'étranger avec l'impôt dont le contribuable aurait été redevable « dans les conditions de droit commun en France ». Il annule ainsi l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles au motif qu'elle n'a pas recherché si la société luxembourgeoise aurait rempli les conditions pour bénéficier de ce régime si elle avait été établie en France.

En d'autres termes, selon les juges du Palais-Royal, le régime des sociétés mères défini aux articles 145 et 216 du CGI participe aux conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés en France pour les besoins de l'appréciation du caractère privilégié, au sens de l'article 238 A du CGI, des régimes fiscaux en vigueur à l'étranger.

La rédaction de l'arrêt ne permet malheureusement pas de comprendre le raisonnement à l'issue duquel le Conseil d'Etat est parvenu à cette analyse. Il est donc impossible d'en discerner les motivations sans tomber dans

la conjecture. Selon la rapporteure publique – dont les conclusions n'ont pas été publiées au jour de la rédaction du présent article

– le régime des sociétés mères « constitue un régime d'imposition à part entière qui a vocation à s'appliquer à toutes les entreprises éligibles, sans privilégier un secteur particulier »⁷, d'où son inclusion dans les « conditions de droit commun » d'imposition en France à l'aune duquel le régime fiscal étranger doit être confronté.

La notion de « conditions de droit commun » viserait donc davantage à exclure du spectre de la comparaison les dispositions fiscales, en fait ou en droit, propres à un secteur d'activité donné (par exemple, les secteurs bancaire ou maritime) que celles dont le bénéfice suppose l'exercice d'une option.

Pourtant, ce n'est pas le sens que les autorités fiscales semblent lui attribuer. En effet, si, dans leurs commentaires administratifs, elles indiquent que « la comparaison doit porter sur des niveaux de charges résultant de l'application de certains impôts et non sur des impositions spécifiques »⁸, elles recommandent toutefois de tenir compte « des régimes particuliers d'imposition, dérogatoires au régime de droit commun, applicables à certaines formes d'entreprises, d'activités ou de revenus »⁹. L'emploi de paramètres d'imposition sectoriels, préconisé par les autorités fiscales, nous paraît également essentiel au bon fonctionnement du dispositif législatif puisqu'à défaut, des régimes d'imposition – en principe – favorables à certains secteurs répondraient au qualificatif de « privilégiés » alors qu'ils se rencontrent aussi bien à l'étranger qu'en France (par exemple le système de taxation au tonnage applicable aux entreprises de transport maritime).

1. Loi n° 73-1150 du 27 décembre 1973 de finances pour 1974, article 14.

2. Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, articles 104-II et 104-IV.

3. V. par exemple : instruction du 26 juin 1975 de la Direction générale des impôts relative à la déduction des frais et charges (BIC-IS). Paiements à des personnes domiciliées à l'étranger et soumises à un régime fiscal privilégié (BODGI 4 C-8-75).

4. Loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005, articles 104-II et 104-IV.

5. Article 238 A, al. 2 du CGI dans sa version en vigueur du 1^{er} janvier 2006 au 1^{er} janvier 2020.

6. CAA Versailles, 1^{er} ch., 11 février 2020, n° 18VE02738.

7. FR 12/22, n° 6.

8. BOI-BIC-CHG-80-10, § 200, ce qui implique de ne pas « tenir compte des taux réduits particuliers ou des prélèvements libératoires prévus en France et, le cas échéant, à l'étranger, pour l'imposition des revenus et rémunérations en cause ».

9. Ibid., § 220.



Par **Valentin Leroy**



et **Louise Bras**,
avocat,
PwC Société d'Avocats

A notre sens, la rationalité de la décision Carozza repose sur d'autres motifs parmi lesquels pourrait figurer la nécessaire symétrie dans les termes de comparaison retenus au niveau du système fiscal étranger (testé) et du système fiscal français (de référence). Ainsi, à supposer qu'il faille ignorer, pour les besoins de l'identification du caractère privilégié du système étranger, le régime des sociétés mères, il conviendrait – par analogie – d'en faire de même de son équivalent français. Cette approche, à laquelle invitent les autorités fiscales dans leur BOI¹⁰, est d'ailleurs celle qui appréhende au mieux les stratégies d'évitement fiscal à l'encontre desquelles le législateur s'évertue à lutter à travers l'ensemble des dispositifs anti-abus attachés à la qualification de régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI. Un contribuable français n'a en effet aucun intérêt direct à délocaliser de la masse taxable dans une juridiction où les cieux fiscaux sont aussi doux que ceux offerts par le climat hexagonal.

Il ne faut pas oublier, en outre, que la qualification de régime fiscal privilégié déclenche d'autres mécanismes anti-évasion fiscale en France. Outre les dispositifs des articles 238 A et 123 bis du CGI développés supra, elle peut également entraîner (ou faciliter) l'application de l'article 209 B relatif aux sociétés étrangères contrôlées, de l'article 155 A relatif à certaines rémunérations de prestation de services versées à l'étranger et de l'article 57 du CGI relatif aux transferts de bénéficiaires à l'étranger. Ceux-ci reposant sur la même définition de « régime fiscal privilégié », il convenait de prendre en compte les effets de l'exclusion du régime des sociétés mères français du prisme comparatif. Or, à l'égard de certains de ces dispositifs, l'évincer aurait abouti à des incohérences entre leur champ d'application et leurs effets. Par exemple, l'article 209 B du CGI, qui permet de réputer les bénéfices réalisés par une filiale établie dans une tierce juridiction où elle jouit d'un régime fiscal privilégié distribués à sa société mère française (sous conditions), renvoie, pour la détermination de leur calcul, aux « règles fixées par le présent code à l'exception des dispositions prévues à l'article 223 A et à l'article 223 A bis », ce qui comprend indubitablement le régime des sociétés mères codifié aux articles 145 et 216 du CGI. Il en va de même, de l'article 123 bis du CGI qui était en cause dans l'affaire Carozza, dont les dispositions requièrent de déterminer les bénéfices de la structure étrangère « selon

les règles fixées par le présent code comme si l'entité juridique était imposable à l'impôt sur les sociétés en France » sans exclusion, expressément, ce même régime. Telle est d'ailleurs la position des autorités fiscales françaises selon son propre BOFIP : « Pour la détermination des résultats de l'entité étrangère, le régime des sociétés mères peut s'appliquer lorsque les conditions requises par l'article 145 du CGI sont remplies¹¹. » Partant, il eût été inutile de ne pas tenir compte du régime mère-fille aux fins d'appréciation du caractère privilégié du système fiscal étranger puisqu'il aurait – a priori – été pris en compte pour le calcul du bénéfice taxable en France dans le cadre des articles 123 bis et 209 B du CGI.

Enfin, d'autres éléments de nature contextuelle (e.g. le caractère commun du régime des sociétés mères à travers l'Union européenne, partiellement harmonisé via la directive mère-fille¹², et à travers le monde au point qu'il est repris dans le Modèle de règles GloBE publié par l'OCDE¹³ ainsi que le précédent Worms et Cie¹⁴), historique (le caractère optionnel du régime des sociétés mères s'insérant, tardivement, dans sa vie juridique¹⁵) et téléologique (puisque la référence aux « conditions de droit commun » aurait pour effet, selon les travaux parlementaires, de ne pas « tenir compte des éventuels avantages fiscaux dont aurait bénéficié la structure en France »¹⁶, or le régime des sociétés mères ne constitue pas, au sens budgétaire, une dépense fiscale dans la mesure où il vise uniquement à éliminer une double imposition économique¹⁷) ont pu jouer, dans l'adoption par le Conseil d'Etat, de cette solution pragmatique, sans laquelle la plupart des holdings auraient mécaniquement déclenché l'application – prima facie – de l'arsenal législatif adossé à la qualification de régime fiscal privilégié.

Nonobstant, cette décision ne règle pas nécessairement le sort de toutes ces holdings étrangères. Celui-ci pourrait en effet dépendre des caractéristiques du régime des sociétés mères applicable localement. Ainsi, dans cette affaire, qui a été renvoyée par le Conseil d'Etat aux juges du fond, il appartiendra notamment à la cour administrative d'appel d'une part d'identifier si les dividendes reçus par la société de participations financières de droit luxembourgeois auraient effectivement pu bénéficier du régime des sociétés mères français ; et d'autre part, d'apprécier si le régime des sociétés mères dont elle a bénéficié au Luxembourg était en l'espèce « privilégié » par rapport à ce-

lui applicable en France. Il sera intéressant de connaître le spectre d'analyse qu'emploiera le juge de renvoi puisque ces régimes respectifs, bien qu'inspirés d'une philosophie commune, ont un périmètre et des modalités d'application qui diffèrent sensiblement.

Ainsi par exemple, la dimension temporelle du système luxembourgeois est plus généreuse puisque l'exonération s'applique à partir d'un an de détention ; en revanche, les charges afférentes aux produits de participation à réintégrer sont évaluées forfaitairement en France (à hauteur de 1 % ou 5 %) alors qu'elles le sont au réel dans le Grand-Duché. En fonction du montant des frais effectivement exposés par la société mère, le régime français peut donc être plus ou moins avantageux comparé à son homologue luxembourgeois. Pour apprécier le caractère privilégié de ce dernier, la cour administrative d'appel de renvoi pourrait adopter une approche arithmétique et vétilleuse, consistant à déterminer à l'euro près la charge fiscale supportée dans la juridiction de la structure étrangère comparée à celle dont elle aurait été redevable en France, dont la lourdeur administrative nous paraît excessive, ou une approche conceptuelle et holistique, visant à comparer les grands traits du régime fiscal étranger à l'aune de son équivalent français, laquelle nous paraît davantage en ligne avec la philosophie générale du dispositif telle qu'elle ressort de la doctrine administrative¹⁸. ■

10. *Ibid.*, § 200.

11. BOI-RPPM-RCM-10-30-20-20, § 320.

12. Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents.

13. OECD (2021), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) : Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris.

14. Dans cette décision, le Conseil d'Etat a jugé qu'une société qui n'a pas expressément renoncé au bénéfice du régime des sociétés mères peut, eu égard aux modalités d'imposition des produits soumis à ce régime et dès lors que la loi n'a pas prévu que l'absence d'exercice de l'option pour ce régime dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit de bénéficiaire de l'exonération, exercer cette option dans le délai de réclamation (CE, 8e et 3e ch., 20 déc. 2017, n° 414974, Sté Worms et Cie).

15. Loi n° 92-1376 du 30 décembre 1992 de finances pour 1993, art. 104.

16. Rapp. AN n° 1863, t. III, 13 oct. 2004, p. 180.

17. *Projet de loi de finances pour 2020, Evaluations des voies et moyens*, t. II.

18. Ainsi, par exemple, d'après le paragraphe 120 du BOHS-BASE-60-10-20-20, même si la « niche Copé » aboutit en définitive, en raison de la réintégration d'une quote-part de frais et charges, à une imposition à taux réduit des plus-values de cession de titres de participations et non à une exonération complète (art. 219, I, a quinquies du CGI), « un régime étranger prévoyant une exonération équivalente de ce type de plus-values sera réputé ne pas constituer à lui seul un régime fiscal privilégié pour les bénéficiaires ou revenus positifs acquis à compter du 1^{er} janvier 2007 ».

Confirmation de la qualité de résident au sens des conventions fiscales en cas d'exonération partielle d'impôts

Par deux décisions rendues le 2 février 2022, le Conseil d'Etat précise sa jurisprudence relative à la condition d'assujettissement à l'impôt donnant accès à la qualité de résident pour l'application des conventions fiscales en jugeant cette condition remplie en cas d'assujettissement seulement partiel à l'impôt.

Par principe, les personnes physiques ou morales ne peuvent bénéficier des conventions fiscales que si elles répondent à la définition de « résident » au sens conventionnel.

L'expression « résident » d'un Etat contractant est définie par la convention modèle OCDE (article 4.1) et dans la plupart des conventions fiscales bilatérales² comme désignant « toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ».

La jurisprudence déduit de cette définition qu'une personne totalement exonérée d'impôt dans un Etat contractant à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée en principe comme assujettie à cet impôt, et donc comme résidente de cet Etat³.

Par deux décisions rendues le 2 février 2022, le Conseil d'Etat vient de préciser cette jurisprudence à l'occasion de l'examen du régime tunisien des sociétés dites « totalement exportatrices ». Dans ces décisions, le juge confirme qu'un contribuable partiellement assujetti à l'impôt peut avoir la qualité de résident au sens conventionnel, même en l'absence d'activité imposable.

Deux sociétés françaises ont versé des rémunérations à des sociétés tunisiennes en contrepartie de prestations fournies ou utilisées en France. Ces sociétés tunisiennes étaient dépourvues d'installation professionnelle permanente en France et n'étaient pas soumises

à l'impôt en Tunisie à raison des bénéfices réalisés avec les sociétés françaises, en application du régime dit des sociétés « totalement exportatrices ». Ce régime permettait à des entreprises tunisiennes de bénéficier, pendant dix ans, d'un mécanisme de déduction de l'assiette de l'impôt de la totalité de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation ou de l'activité de prestations de services à destination de l'étranger. Soulignons aussi que ce régime autorisait les sociétés à avoir une activité locale à condition que le chiffre d'affaires sur le marché tunisien n'excède pas 30 % de leur chiffre d'affaires à l'exportation. Les bénéfices générés sur le marché local sont quant à eux soumis à l'impôt sur les sociétés tunisien dans les conditions de droit commun.

En l'espèce, les sociétés tunisiennes réalisaient exclusivement leur chiffre d'affaires à l'exportation et étaient donc de facto totalement exonérées d'impôt. L'administration fiscale française et le juge de première instance en ont tiré argument pour écarter l'application de la convention fiscale franco-tunisienne et appliquer la retenue à la source prévue à l'article 182 B du Code général des impôts, considérant que les sociétés tunisiennes n'étaient pas effectivement assujetties à l'impôt au sens de l'article 3.1 de la convention fiscale franco-tunisienne et ne pouvaient donc bénéficier des dispositions conventionnelles.

Confirmant les décisions d'appel, le Conseil d'Etat, après avoir relevé, d'une part, que les

sociétés tunisiennes avaient leur siège en Tunisie (critère de rattachement personnel) et, d'autre part, qu'elles n'étaient exonérées qu'à raison de leurs bénéfices provenant de l'exportation mais non de ceux susceptibles de provenir d'une activité réalisée en Tunisie sur le marché local, considère que ces sociétés devaient être regardées comme assujetties à l'impôt sur les sociétés en Tunisie à raison de leur activité et donc résidentes au sens de la convention, alors même qu'elles n'avaient réalisé aucun chiffre d'affaires sur le marché local tunisien pendant la période en litige.

La décision du Conseil d'Etat repose sur trois principes développés dans sa jurisprudence antérieure et rappelés dans les conclusions de la rapporteure publique, Emilie Bokdam-Tognetti :

– tout d'abord, les personnes qui sont structurellement exonérées d'impôt ne peuvent être considérées comme résidentes au sens conventionnel (lorsque la condition d'assujettissement à l'impôt est exigée par la convention)⁴ ;

– ensuite, l'imposition doit trouver sa source dans un critère de rattachement personnel à l'Etat, c'est-à-dire dans la qualité de résident et non pas dans la seule imposition des revenus y trouvant leur source⁵ ;

1. Conseil d'Etat, 9^e-10^e chambres réunies, 02/02/2022, n° 443018 et n° 446664.

2. A l'exception principalement de conventions conclues avec certains pays du Golfe (dont les Emirats arabes unis et le Qatar) et d'Afrique francophone (dont le Mali, le Maroc, le Niger et le Sénégal).

3. Conseil d'Etat, 9^e-10^e SSR, 09/11/2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) et n° 371132, Santander Pensiones SA EGFP.

4. Ibid note de bas de page n° 3.

5. Voir en ce sens la décision du Conseil d'Etat, 8^e-3^e chambres, 09/06/2020, n° 434972. Ce critère n'est applicable que pour les conventions qui ne comprennent pas, à l'instar de la Convention franco-tunisienne, la deuxième phrase de l'article 4, 1 de la Convention modèle OCDE : « Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située. »



Par **Matthieu Leroux**,
avocat,



et **Mathilde Blandino**,
avocate,
PwC Société d'Avocats

– enfin, la condition d’assujettissement à l’impôt ne requiert pas un paiement effectif d’impôt⁶.

Au cas particulier, le statut de société totalement exportatrice n’interdisait pas la réalisation d’un chiffre d’affaires sur le marché local susceptible d’être imposé à l’impôt sur les sociétés en Tunisie en cas de réalisation d’un bénéfice. En conséquence, les sociétés tunisiennes ne pouvaient être regardées comme structurellement exonérées d’impôt.

Concernant en l’espèce l’existence d’un rattachement personnel, la rapporteure publique s’interrogeait sur le point de savoir si l’assujettissement à l’impôt des sociétés tunisiennes trouvait son fondement dans un critère de rattachement personnel (e.g. le siège...) à la Tunisie, ou procédait uniquement d’une règle territoriale de source du revenu. A cet égard, elle relève l’incertitude

introduite par l’article 14 du Code tunisien d’incitation aux investissements, qui prévoit que les entreprises totalement exportatrices sont considérées comme non-résidentes lorsque leur capital est détenu par des non-résidents au moyen d’une importation de devises convertibles au moins égale à 66 % du capital, ce qui semblait être le cas d’une au moins des sociétés tunisiennes. Toutefois, l’administration fiscale tunisienne considère que l’article 14 de ce code ne définit la résidence qu’au sens de la réglementation des changes et non au sens de la législation fiscale. Le Conseil d’Etat n’avait pas à trancher la question sur le fond, dans la mesure où il n’en était pas saisi.

Le régime des sociétés totalement exportatrices a été abrogé le 1^{er} janvier 2021 mais demeure toutefois applicable aux sociétés entrées dans le régime avant cette date pour

la période restant à courir. Outre ce cas d’espèce, cette décision est susceptible de trouver une application plus large dans le cadre d’autres dispositifs d’exonération partielle, qu’ils soient temporaires ou permanents. Même si elle ne résout pas toutes les difficultés, cette décision apporte des précisions importantes, et bienvenues, sur l’interprétation de la notion de résident, essentielle pour l’application des conventions fiscales internationales. ■

6. Voir en ce sens la décision Conseil d’Etat, 9e-10e SSR, 27/07/2012, n° 337656 et n° 337810.

Abus de droit et bénéficiaire effectif : quand la substance fait la différence

CAA Versailles, n° 19VE03571, SAS Meubles Ikea France

Par un arrêt du 8 février 2022¹, la cour administrative d’appel de Versailles est venue rappeler l’importance de la réalité économique quant à la justification de l’interposition d’une société étrangère dans le cadre de versements de revenus dits « passifs », en l’espèce des redevances, nécessaire à la démonstration de l’absence de montage artificiel ainsi qu’à la reconnaissance de la qualité de bénéficiaire effectif et, partant, à l’octroi des avantages conventionnels en matière de retenues à la source.

Rappel des faits. La SNC Meubles Ikea France (« MIF ») a conclu un contrat de franchise avec la société Inter Ikea Systems BV (« IIS BV »), société située aux Pays-Bas, et exploite en France, en qualité de franchisé, des magasins spécialisés dans le domaine du meuble et des accessoires pour le public et les professionnels. En vertu de ce contrat, la

société MIF bénéficiait notamment du droit d’exploiter dans ses magasins l’« Ikea Retail System » (le concept Ikea), l’« Ikea Food System » (vente alimentaire) et les « Ikea Proprietary Rights » (la marque Ikea). En contrepartie, elle versait à la société IIS BV une redevance égale à 3 % du montant de ses ventes nettes réalisées en France.

A l’occasion d’un contrôle fiscal mené à l’encontre de la société MIF au titre des exercices clos en 2010 et 2011, l’administration a procédé, dans le cadre de la procédure d’abus de droit, à des rectifications de retenue à la source au titre des redevances versées.

Ayant relevé – à tort, nous le verrons – que la société IIS BV reversait 70 % des rede-



Par **Laurent Samson**,
avocat,



Mathieu Jouanin,
avocat,
PwC Société d’Avocats

vances de franchise à la fondation Interogo, à l'époque des faits propriétaire de la marque Ikea (« Ikea Proprietary Rights ») et établie au Liechtenstein où cette dernière ne s'acquittait d'aucun impôt direct, l'administration a alors considéré que la société IIS BV ne pouvait être le bénéficiaire effectif des redevances versées par la SNC MIF en raison de l'interposition frauduleuse de la société IIS BV entre celle-ci et la fondation, exclusivement destinée à faire bénéficier lesdites redevances de l'exonération des retenues à la source par application de la convention franco-néerlandaise. En conséquence, l'administration fiscale a assujéti 70 % des redevances versées à la société néerlandaise – présumées reversées par cette dernière à la fondation Interogo – à la retenue à la source de droit interne (article 182 B du CGI) assortie de majorations de 80 % et des intérêts de retard correspondants.

En première instance, le tribunal administratif de Versailles a, par un jugement du 25 juin 2019², fait droit à la demande du contribuable après avoir relevé que la réalité économique de la société IIS BV n'était pas contestée, que celle-ci déterminait la politique de franchise du groupe Ikea, animait le réseau de franchisés et, de surcroît, employait 763 salariés dont 162 affectés à la division franchise.

L'administration a alors interjeté appel de cette décision en soutenant, à titre principal, (i) que l'ensemble des entités concernées ne forme qu'un « seul groupe économique³ », (ii) que la société IIS BV n'exerce pas une activité effective justifiant le paiement d'une redevance de marque, arguant ainsi du caractère artificiel du montage et, à titre subsidiaire, (iii) que la société IIS BV ne peut pas, en tout état de cause, se prévaloir de la qualité de bénéficiaire effectif des redevances versées pour bénéficier des dispositions de la convention fiscale en vigueur entre la France et les Pays-Bas⁴.

La décision de la CAA de Versailles. La cour confirme la décision de première instance précisant, compte tenu des éléments de preuve apportés par la société MIF, qu'il n'est pas démontré que (i) la conclusion du contrat de franchise entre les sociétés MIF et IIS BV correspond « à un montage artificiel dans le but exclusif d'éviter la retenue à la source en recherchant le bénéfice de l'application littérale des stipulations de la convention fiscale » de sorte que les redevances puissent être regardées comme ayant « bé-

néficié directement à la fondation Interogo », ni que (ii) la société IIS BV n'est pas le bénéficiaire effectif des redevances concernées la privant des dispositions de la convention fiscale précitée.

Parmi les preuves versées par la société MIF, les juges relèvent l'antériorité de la société IIS BV créée en 1983, la disposition d'un personnel propre et de bureaux et la réalité de son activité. En effet, en sa qualité de propriétaire du concept de franchise Ikea, elle disposait d'un magasin d'essai Ikea dans lequel elle assurait le développement permanent du concept Ikea et d'un centre de formation dans lequel elle formait le personnel des franchisés.

D'autre part, la cour souligne que le forfait de 70 % dont s'acquittait la société IIS BV auprès de la fondation Interogo n'avait pas pour assiette les seules redevances correspondant à la marque Ikea mais également toutes les redevances de franchise (la rémunération du concept Ikea, l'« Ikea Retail system » et celle de l'activité de vente de produits alimentaires, l'« Ikea Food System »), auxquelles s'ajoutent les frais pour l'« Ikea Business College » ainsi que le revenu net lié au catalogue diminué des contributions marketing payées aux franchisés.

Par cette analyse, la cour confirme que le prix acquitté correspondait effectivement aux droits d'exploiter la marque concédée par la fondation à la société IIS BV, faisant ainsi écho à la jurisprudence Diebold Courtage⁵ dans laquelle l'administration avait allégué le caractère excessif des versements de redevances pour contester la qualité de bénéficiaire effectif du récipiendaire.

La cour relève enfin que la référence à l'interdépendance des parties en présence est inopérante puisqu'il est établi que la société IIS BV a conclu des contrats de franchise similaires avec des tiers indépendants⁶.

Conclusion. La présente décision vient s'inscrire dans la lignée de décisions récentes en la matière⁷, laquelle s'évertue depuis de nombreuses années à fournir au contribuable (mais aussi à l'administration fiscale) des éléments probants et concrets quant à la réalité économique d'une société et de son activité (plus connue chez les fiscalistes sous le vocable « substance ») pour déterminer si elle peut être considérée comme le véritable bénéficiaire effectif de revenus dits passifs tels que les intérêts, redevances et dividendes, et non comme un simple mandataire recevant

ces produits pour le compte d'une autre entité.

Au niveau européen, le besoin d'une clarification s'est fait sentir. La Commission européenne a donc récemment publié une proposition de directive destinée à prévenir l'utilisation abusive de sociétés écrans à des fins fiscales⁸. Elle prévoit la mise en place de critères de substance minimum.

La fixation d'un cadre légal et harmonisé au niveau de l'UE du concept de substance devrait certes impliquer une dose de formalisme complémentaire pour les contribuables, mais elle n'est pas dénuée de mérite. Cela étant, en l'état de la proposition, ces critères ne sont pas exclusifs de l'application des règles anti-abus nationales et du concept de bénéficiaire effectif⁹. ■

1. CAA Versailles, n° 19VE03571, SAS Meubles Ikea France.

2. TA Versailles, 25 juin 2019, n° 1704037, SAS Meubles Ikea France.

3. Référence faite par le ministre « eu égard à leur organisation, aux chaînes de détention et aux centres de décisions » des structures concernées.

4. Article 12 de la convention susvisée.

5. CE, 13 oct. 1999, n° 191191, min. c/ SA Diebold Courtage. La société française Diebold Courtage versait des redevances à une société de personnes de droit hollandais, dont le commandité et le commanditaire étaient deux sociétés à responsabilité limitée, résidentes fiscales des Pays-Bas, laquelle en reversait une fraction importante (68 %) à une société apparentée située en Suisse en application d'un contrat d'apporteur d'affaires. Le Conseil d'Etat avait jugé qu'« il résulte des informations versées au dossier qui ont été fournies par l'administration fiscale néerlandaise dans le cadre de l'assistance administrative internationale, que cette administration n'est pas en mesure de déterminer si les sommes payées par Equilease CV à Equilease Management AG sont excessives au regard des prestations fournies par la seconde à la première et par suite si Equilease Management AG est ou non le bénéficiaire réel des redevances payées par la SA Diebold Courtage ».

6. Élément faisant notamment défaut dans un cas similaire de redressement en matière de redevance de marque versée par une société française à une société établie au Pays-Bas qui reversait entre 91,6 % et 88,7 % des redevances à une société établie dans les Iles vierges britanniques ; ces sociétés faisaient partie du même groupe et l'activité de la société établie aux Pays-Bas était limitée à la seule perception des redevances de la société française : CAA Bordeaux, 5 oct. 2021, n° 20BX03606, SAS Meltex et CAA Bordeaux, 5 oct. 2021, n° 19BX00473, SAS Meltex.

7. CAA Douai, 4 juin 2020, n° 18DA00383, SARL Dramicom France ; CAA Versailles, 25 févr. 2020, n° 18VE02026, SOGEPEC ; CE, 10e et 9e ch., 5 févr. 2021, n° 430594 et 432845, Sté Performing Rights Society Ltd avec les conclusions du rapporteur public Laurent Domingo : RJF 04/21, C407.

8. Proposal for a Council Directive laying down rules to prevent the misuse of shell entities for tax purposes and amending Directive 2011/16/EU, COM/2021/565 final, 2021/0434 (CNS).

9. Voir, sur cette proposition de directive, E. Raingeard de la Blétière, Chronique de droit de l'UE, Dr. fisc. 2022, n° 12, chron. 158.

Première application jurisprudentielle de la « nouvelle » clause anti-abus de l'article 119 ter

Depuis le 1^{er} janvier 1992, en vertu de la directive mère-fille du 23 juillet 1990¹, les dividendes versés par une société établie dans un Etat membre de l'UE à sa société mère établie dans un autre Etat membre sont, sous certaines conditions, exonérés de retenue à la source dans l'Etat de la société distributrice.

Cette exonération, transposée par la France à l'article 119 ter du Code général des impôts par la loi de finances rectificative pour 1991, a été assortie depuis l'origine d'une clause anti-abus. Dans un premier temps, celle-ci prévoyait que l'exonération de retenue à la source n'était pas applicable « lorsque les dividendes distribués bénéficient à une personne morale contrôlée directement ou indirectement par un ou plusieurs résidents d'Etats qui ne sont pas membres de la Communauté, sauf si cette personne morale justifie que la chaîne de participations n'a pas comme objet principal ou comme un de ses objets principaux de tirer avantage [de cette exonération] » (article 119 ter, 3). Il appartenait ainsi à la société bénéficiaire des dividendes d'établir que la structure de détention de la société distributrice française n'avait pas pour objet principal de bénéficier en France d'une exonération de retenue à la source sur les dividendes. Cette disposition fut jugée incompatible avec le droit de l'UE dans l'arrêt C-6/16 rendu le 7 septembre 2017 par la Cour de justice de l'UE en ce qu'elle imposait aux sociétés mères non-résidentes une obligation de preuve qui n'incombait pas par ailleurs à une société mère résidente.

Aux fins de transposition de la directive (UE) 2015/121 du 27 janvier 2015, la loi de finances rectificative pour 2015 n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 a modifié la rédaction de cette disposition anti-abus par une nouvelle rédaction applicable depuis le 1^{er} janvier 2016. Ainsi l'exonération ne s'applique pas « aux divi-

dendes distribués dans le cadre d'un montage ou d'une série de montages qui, ayant été mis en place pour obtenir, à titre d'objectif principal ou au titre d'un des objectifs principaux, un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité de [cette exonération], n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ».

L'arrêt rendu le 13 janvier 2022 par la cour administrative d'appel de Lyon (CAA Lyon, 5e chambre, 13 janvier 2022, n° 19LY03610) est, à notre connaissance, la première illustration notable de la mise en œuvre de cette nouvelle disposition.

Dans cette affaire, une société française avait versé des dividendes à sa société mère luxembourgeoise, détenue par deux personnes physiques résidentes de Suisse, au cours des exercices clos les 31 décembre 2014, 2015 et 2016, soit à cheval sur la date d'entrée en vigueur de la nouvelle clause anti-abus de l'article 119 ter, 3 au 1^{er} janvier 2016.

L'administration avait redressé la société distributrice sur le fondement de l'ancienne disposition au titre de 2014 et 2015, et de la nouvelle au titre de 2016. En appel, l'administration arguait qu'aucune raison économique, commerciale ou stratégique ne justifiait l'implantation de la société holding au Luxembourg dont l'activité concernait des magasins implantés quasi exclusivement en France. Elle ajoutait que les conventions de prestation de services conclues avec certaines de ses filiales ne lui procuraient que de faibles revenus au regard des dividendes perçus, et enfin qu'elle était dépourvue de substance puisqu'elle n'employait que peu de salariés, ne détenait que peu d'immobilisations et supportait des frais généraux peu importants.

Le contribuable apporta alors un certain nombre d'éléments permettant de justifier de la réalité économique de sa société mère luxembourgeoise.

Ces éléments ont été décrits par le rapporteur public M. Jean-Paul Vallecchia qui relève notamment que :

– la société luxembourgeoise est une holding créée au Luxembourg en 2007, qui détient une quinzaine de filiales opérationnelles dont l'activité consiste notamment en l'exploitation de

magasins de distribution alimentaire ;

– sa création répondait à un besoin de structuration juridique du groupe ;

– bien que la plupart de ses filiales se trouvent en France, le développement à l'international du groupe est une réalité ;

– si cette société holding emploie peu de salariés et si ses immobilisations sont peu nombreuses et ses frais généraux peu élevés, cela correspond à son activité de prestation de services notamment pour l'étude des projets de développement du groupe à l'international.

La cour administrative d'appel souligne que la création de la holding luxembourgeoise a permis de promouvoir le développement international du groupe et en particulier en Europe avec l'ouverture d'un magasin en Belgique en 2013, de deux magasins dans le nord de l'Italie en 2016 et de trois magasins au Luxembourg en 2020 et 2021.

Elle retient en outre que la société a développé une activité de prestations de services administratifs et comptables à destination de ses sous-filiales, qu'elle dispose de ses propres locaux au Luxembourg dont la superficie s'est accrue de manière significative depuis sa création, qu'elle emploie plusieurs personnels chargés de réaliser les prestations et dispose de matériel de transport, de mobilier et de matériel de bureau informatique lui permettant de réaliser ses activités, pour lesquels elle justifie de l'engagement de frais généraux.

Elle juge donc que l'administration n'a pas apporté la preuve que la création de la société constituerait un montage artificiel, dépourvu de réalité économique et destiné à permettre l'interposition de cette société au Luxembourg, afin de procurer à la requérante un avantage principalement fiscal. Cet arrêt montre ainsi l'importance des notions de substance et de réalité économique, lesquelles doivent évidemment permettre de faire obstacle à la mise en œuvre de la nouvelle clause anti-abus. On relèvera aussi avec intérêt que le juge est susceptible de prendre en compte, pour apprécier cette réalité économique, de faits postérieurs aux exercices en litige. ■

1. Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990, désormais remplacée par la directive 2011/96/UE du 30 novembre 2011.



Par **Diane Laske**,
avocat,
PwC Société d'Avocats

Quel délai pour réclamer une retenue à la source ?

Dans une décision du 2 février 2022 (CE, 9e et 10e ch., 2 fév. 2022, n° 441511, mentionné aux tables), le Conseil d'Etat apporte des précisions importantes sur les délais de réclamation applicables en matière de retenue à la source.

L'article R. 196-1 du LPF prévoit deux délais dont pourraient éventuellement se prévaloir les contribuables afin de réclamer le remboursement de retenues à la source :

– la première partie de l'article prévoit que le contribuable dispose d'un délai pour présenter sa réclamation expirant le « 31 décembre de la deuxième année suivant celle [...] du versement de l'impôt contesté » ;

– la seconde partie de l'article prévoit que « toutefois [...] les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle [...] au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues ».

Ainsi, selon la partie à laquelle se réfère le contribuable, il serait limité soit par un délai restreint expirant à la fin de l'année suivant le paiement, soit par un délai augmenté d'une année supplémentaire pour réclamer le remboursement des retenues à la source qu'il a payées.

Le Conseil d'Etat précise ainsi que, en principe, il s'agit du délai restreint qui doit s'appliquer (1). Cependant, sous réserve d'être dans une situation où le principe européen de libre circulation des capitaux trouve application, le principe d'équivalence permet aux contribuables de se prévaloir du délai expirant le 31 décembre de la deuxième année (2).

1. Un délai expirant le 31 décembre de la première année selon le droit interne

Le Conseil d'Etat avait jugé, dans une ancienne décision datant de l'année 1975,

avant la création du LPF, que « le délai de réclamation est déterminé par les dispositions du 3e alinéa du 2 de l'article 1932 du Code général des impôts » (CE, 9e, 7e et 8e ss-sect., 19 déc. 1975, n° 86880, mentionné aux tables), soit le 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle les retenues ont été opérées. Cependant, à l'époque, la rédaction prévue dans ce qui est aujourd'hui la première partie de l'article R*196-1 était telle qu'elle ne pouvait pas s'appliquer aux retenues à la source. Le délai ne s'appliquait qu'aux impôts recouvrés par voie de rôle. La transposition de la décision de 1975 au régime actuel n'avait donc rien d'évident.

Le doute était d'autant plus permis que dans deux décisions, le Conseil d'Etat avait laissé entendre que les délais prévus à l'article R*196-1, dans la première ou la seconde partie, étaient alternatifs. Il avait en effet jugé qu'« il résulte de ces dispositions qu'une réclamation est recevable dès lors qu'elle est formée dans le délai prévu dans l'une des hypothèses mentionnées dans la première partie de l'article R*196-1 ; que la seconde partie de l'article ouvre en outre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, un autre délai pendant lequel une réclamation est également recevable » (CE, 3e et 8e ss-sect., 5 juill. 2010, n° 310945, publié ; CE, 3e et 8e ch., 15 avr. 2016, n° 385737, inédit).

Cette lecture n'est cependant pas celle que retient le Conseil d'Etat dans la décision Sofina. Il juge en effet que « les réclamations contestant l'application de retenues à la source doivent être déposées dans le délai prévu au b) de la seconde partie de cet article ».

Selon la rapporteure publique Emilie Bokdam-Tognetti, le caractère alternatif des deux parties de l'article R*196-1 du LPF ne pouvait être consacré en raison, d'une part,

de l'exégèse des textes et, d'autre part, de l'effet utile à donner à la disposition spéciale prévoyant un délai réduit.

Ces deux éléments ont conduit le Conseil d'Etat à considérer que, en droit interne, seul le délai spécial (plus court) de la seconde partie devait s'appliquer.

Cependant, confronté au principe d'équivalence et à celui de la liberté de circulation des capitaux, le Conseil d'Etat juge que le délai de droit commun de la première partie de la disposition devait s'appliquer, préférant la voie de la censure de l'incompatibilité à celle d'une interprétation conforme de cette disposition.

2. Un principe d'équivalence du droit de l'Union européenne conduisant à appliquer le délai de deux ans

Afin de demander que la réclamation déposée en 2011 au titre de l'année 2008 soit jugée recevable, la société s'est prévaluée de la violation du droit de l'Union européenne et en particulier du principe d'équivalence. Celui-ci était applicable du fait de l'exercice par celle-ci de la liberté de circulation des capitaux.

Elle faisait valoir qu'une société française redevable de l'impôt sur les sociétés dispose d'un délai expirant le 31 décembre de la deuxième année suivant le paiement de celle-ci pour introduire sa réclamation tandis qu'une société (non-résidente) subissant une retenue à la source ne disposait que du délai expirant à la fin de la première année.

Le Conseil d'Etat approuve tout d'abord le raisonnement de la société. Appliquant le principe d'équivalence, il estime in fine que ce n'est pas le délai restreint de la seconde partie de l'article R*196-1 du LPF qui devait s'appliquer mais bien celui de la première partie. Cette solution conforme à la jurisprudence de la Cour était largement anticipée.

Cependant, cela n'était pas suffisant pour faire juger la réclamation déposée par la société requérante en 2011 recevable en ce qui concerne l'année 2008.

La société avait donc essayé de soutenir que si les dispositions internes sont discriminatoires, elles doivent être écartées. Ce moyen conduisait à affirmer qu'il n'existerait plus de



Par **Nicolas Bouilleau**,
avocat,



et **Paul Mispelon**,
avocat,
PwC Société d'Avocats

délai opposable à la société pour présenter sa réclamation. Il a été rejeté par le Conseil d'Etat. Comme l'indiquent les conclusions de sa rapporteure publique mais également le fichage de la décision, celui-ci s'inspire de sa précédente décision jugeant qu'une discrimination relative à l'assiette d'une retenue à la source ne conduit pas à écarter la base légale de l'impôt et à décharger intégralement le contribuable (CE, 9e et 10e ch., 6 déc. 2021, n° 433301, publié). Il y a lieu, dans ces circonstances, comme le précise le Conseil d'Etat dans sa décision, « d'appliquer au contribuable non-résident des règles procédurales de nature à rétablir une équivalence de traitement ».

La société requérante avait également soutenu qu'il existait une discrimination entre une société française redevable de l'impôt sur les sociétés et une société subissant les retenues à la source. La société redevable de l'impôt sur les sociétés est en effet imposée l'année suivant le paiement des dividendes

(par exemple lorsque la date de clôture de son exercice est le 31 décembre). En matière de retenue à la source sur les produits visés aux articles 108 à 117 bis du Code général des impôts, la retenue à la source doit être payée « dans les quinze premiers jours du mois suivant celui au titre duquel elle est due ».

Ce décalage entre les dates de paiement de l'impôt permet aux sociétés françaises de disposer d'un délai plus long entre la date de perception du dividende et la fin du délai de réclamation que les sociétés étrangères subissant une retenue à la source sur les dividendes perçus.

Cependant, le Conseil d'Etat rejette là aussi le moyen en indiquant que cette différence « est inhérente à la différence de technique d'imposition liée à des modalités de recouvrement différentes et ne confère, en tout état de cause, aux sociétés résidentes aucun avantage constitutif d'une entrave à la libre circulation des capitaux ». Il n'y a ainsi

aucune discrimination puisque le point du départ du délai à prendre en compte pour caractériser une discrimination est le paiement de l'impôt, pas la perception du dividende. Sur ce point, la société dispose du même délai qu'une société française redevable de l'impôt sur les sociétés pour réclamer la retenue à la source : un délai qui expire le 31 décembre de la deuxième année suivant le paiement de l'impôt.

Une question demeure tout de même en suspens à la suite de cette décision. Dès lors que celle-ci se fonde sur la libre circulation des capitaux pour appliquer le principe d'équivalence et écarter le délai d'un an, il est possible de s'interroger sur la transposition de cette décision dans les cas où aucune des libertés fondamentales garanties par le droit de l'Union européenne ne pourrait être invoquée. Néanmoins, les contribuables pourraient alors tenter de se fonder sur d'autres normes afin d'obtenir le bénéfice de ce délai étendu. ■

Coordination éditoriale :

Emmanuel Raingeard de la Blétière,
avocat associé, PwC Société d'Avocats

Si vous souhaitez contacter les auteurs de cette lettre, vous pouvez vous adresser à la rédaction :

Caroline Guntz
PwC Société d'Avocats
Tél. : 01 56 57 49 56
caroline.guntz@pwcavocats.com



PwC Société d'Avocats

PwC Société d'Avocats
61, rue de Villiers
92208 Neuilly-sur-Seine Cedex
Tél. : 01 56 57 56 57
Fax : 01 56 57 56 58
www.pwcavocats.com

**Option
Finance**

Supplément du numéro 1650 du Lundi 11 avril 2022

Option Finance - 10, rue Pergolèse 75016 Paris -

Tél. 01 53 63 55 55

SAS au capital de 2 043 312 € RCB Paris 343256327

Directeur de la publication : Jean-Guillaume d'Ornano

Service abonnements : 10, rue Pergolèse 75016 Paris -

Tél. 01 53 63 55 58 Fax : 01 53 63 55 60 -

Email : abonnement@optionfinance.fr

ISSN 2822-9088

Impression : Megatop - Naintre -

Origine du papier :

Glückstadt, (Allemagne) -

Taux de fibres recyclées : 100 %,

Certification PEFC, Impact sur l'eau

Ptot : 0,004 kg/tonne -

N° commission paritaire :

0922 T 83896

