

Colloque du vendredi 30 novembre 2018

La fiscalité internationale à réinventer ?

*Un colloque organisé par la section du rapport et des études,
la section des finances et la section des travaux publics du Conseil d'État*



Sommaire

PROGRAMME.....	3
PRÉSENTATION DU COLLOQUE	4
SÉANCE D'OUVERTURE.....	5
TABLE RONDE 1 : LA GOUVERNANCE DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE	6
1. Problématique	6
2. Intervenants.....	6
TABLE RONDE 2 : L'ADAPTATION DES STANDARDS DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL À UNE ÉCONOMIE MONDIALISÉE ET TRANSFORMÉE PAR LE NUMÉRIQUE	8
1. Problématique	8
2. Intervenants.....	8
TABLE RONDE 3 : LA DIVERSIFICATION DES RÉGLES ANTI-ÉVASION	10
1. Problématique	10
2. Intervenants.....	10
ÉLÉMENTS DE RÉFLEXION	12
1. Table ronde 1 – La gouvernance de la fiscalité internationale.....	12
1.1. Les modèles	12
1.1.1. <i>Le modèle de l'ONU (extraits)</i>	12
1.1.2. <i>Le modèle de l'OCDE (extraits)</i>	13
1.2. Les instruments	14
1.2.1. <i>L'imposition des entreprises multinationales – l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (note de synthèse de l'OCDE)</i>	14
1.2.2. <i>La convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices</i>	15
1.3. La jurisprudence	16
2. Table ronde 2 – L'adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique	19
2.1. Jurisprudence	19
2.3. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intermédiaire 2018 de l'OCDE (extraits)	27
2.4. Commission européenne - Communiqué de presse – Imposition de l'économie numérique: la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE (Bruxelles, le 21 mars 2018)	28
3. Table ronde 3 – La diversification des règles anti-évasion	29
3.1. Textes.....	29
3.1.1. <i>Article 119 ter du code général des impôts</i>	29
3.1.2. <i>Article L. 64 du livre des procédures fiscales</i>	29
3.1.3. <i>Paragraphe 9 de l'article 29 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE</i>	29
3.2. Jurisprudence	31
3.3. La transparence	36
3.3.1. <i>Jurisprudence</i>	36
3.3.2. <i>Bruxelles propose de rendre publique la répartition par pays de l'impôt des multinationales (Feuillet Rapide Fiscal Social 22/16)</i>	39
BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE	40

PROGRAMME

9 h 30 – Séance d’ouverture

- Bruno Lasserre, vice-président du Conseil d’État

9h45 – 11h00 – Table ronde n°1 : La gouvernance de la fiscalité internationale

Président

- Jean Gaeremynck, président de la section des finances du Conseil d’État

Intervenants

- Sophie Chatel, chef de l’unité des conventions fiscales, Centre de politique et d’administration fiscales de l’OCDE
- Stephen Quest, directeur général, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)
- Jacques Sasseville, conseiller interrégional, bureau du financement du développement durable, Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies

11h00 – 12h30 – Table ronde n°2 : L’adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée transformée par le numérique

Président

- Philippe Martin, président de la section des travaux publics du Conseil d’État

Intervenants

- Marie-Pascale Antoni, directrice des affaires fiscales au MEDEF
- Gauthier Blanluet, professeur à l’université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris
- Milena Mathé, analyste économique, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)

12h30 – 14h00 - Déjeuner libre

14h15 – 16h15 – Table ronde n°3 : La diversification des règles anti-évasion

Présidente

- Florence Deboissy, professeur à l’université de Bordeaux

Intervenants

- Olivier Dauchez, avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscalité internationale de l’Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)
- Cyrille Dero, directeur fiscal, Danone
- Philip Kerfs, chef de l’unité pour la coopération internationale, Centre de politique et d’administration fiscales de l’OCDE
- Christophe Pourreau, directeur de la législation fiscale à la Direction générale des finances publiques, ministère de l’économie et des finances

16h15 – 16h45 – Conclusion des débats

PRÉSENTATION DU COLLOQUE

Les Entretiens du Conseil d'État en droit public économique

- Ce colloque s'inscrit dans le cadre des **Entretiens du Conseil d'État en droit public économique**.
- **Le juge administratif, par son rôle consultatif et juridictionnel, est au cœur des débats économiques.** L'importance du droit public économique et le rôle des juridictions administratives échappent le plus souvent aux non spécialistes. Pourtant, des pans entiers de l'activité économique sont régis par le droit public. Il s'agit notamment du droit fiscal, du contrôle croissant des pratiques anticoncurrentielles au sein de l'administration particulièrement en matière de passation de contrats de la commande publique, du statut des entreprises publiques, de la tarification de biens ou services dans les secteurs les plus divers, de la valorisation par les personnes publiques de leur patrimoine ou encore des grands investissements publics. Ces thèmes sont abordés à la lueur des évolutions récentes du droit communautaire, dont le juge administratif est le juge de droit commun.
- **Le Conseil d'État est un acteur à part entière des évolutions de l'économie nationale**, comme en témoigne l'avis de la section des finances du 21 décembre 2000 qui a préfiguré la réforme de la loi organique relative aux lois de finances. Au titre de sa fonction consultative, ses avis contribuent à faire évoluer le cadre juridique de la concurrence, le statut des entreprises publiques, le code des marchés publics, la fiscalité...
- **Il s'agit d'instaurer et nourrir un dialogue suivi avec les acteurs du droit public économique.** Le bon accomplissement de la mission du Conseil d'État implique, à ce titre, d'organiser un dialogue périodique avec les acteurs du droit public économique (administrations, cabinets d'avocats, fiscalistes, magistrats, directions juridiques d'entreprises, universitaires etc.) et de vérifier la lisibilité de ce droit mais également de permettre à ces acteurs de faire valoir les améliorations ou clarifications qu'il serait souhaitable de lui apporter.
- **Pour mémoire**, le cycle des entretiens en droit public économique, inauguré en 2007, a donné lieu à treize colloques intitulés « L'abus de droit en matière fiscale » (7 mars 2007) ; « Les aides d'État » (14 mars 2008) ; « Quels contrôles pour les concentrations des entreprises : activité et perspectives » (20 juin 2008) ; « Contrat de partenariat, marché public, délégation de service public... Que choisir et comment choisir ? » (16 décembre 2008) ; « La fiscalité environnementale » (17 juin 2009) ; « Quelle tarification pour les services liés à l'usage d'infrastructures ? » (16 décembre 2009) ; « Pouvoirs publics et concurrence » (7 mai 2010), « La valorisation économique des propriétés des personnes publiques » (6 juillet 2011), « Le patrimoine immatériel des personnes publiques » (16 mars 2012), et « Corriger, équilibrer, orienter : une vision renouvelée de la régulation économique » (24 septembre 2013, en hommage à Marie-Dominique Hagelsteen), « La fiscalité sectorielle » (5 juin 2015) ; « Les entreprises publiques » (10 juin 2016) et « Les grands investissements publics » (20 octobre 2017).

Le colloque sur la fiscalité internationale à réinventer

Les dix dernières années ont vu la fiscalité internationale, longtemps affaire des seuls spécialistes, retenir l'attention croissante des gouvernements, des médias et des organisations non gouvernementales. Dans le contexte de la crise financière de 2008, une volonté de lutter plus efficacement contre les mécanismes facilitant l'évasion et l'optimisation fiscale internationale a conduit les États et les organisations internationales à renforcer leur coopération dans ce domaine.

Dans la foulée des sommets du G20 de Londres en 2009 et de Los Cabos en 2012, la lutte contre les « paradis fiscaux » s'est élargie à une approche plus globale visant à repenser les règles de la fiscalité internationale face aux phénomènes d'optimisation fiscale des entreprises, dans le double contexte de la mondialisation et de la nouvelle économie du numérique. Alors que ces nouvelles règles, élaborées sous l'égide de différentes organisations (ONU, OCDE, Union européenne) entrent progressivement en vigueur, il apparaît utile de revenir sur les développements intervenus ces dernières années, et de s'interroger sur leur impact et leur efficacité au service des objectifs qu'elles poursuivent.

SÉANCE D'OUVERTURE

Bruno Lasserre



Vice-président du Conseil d'État

Diplômé de l'Institut d'études politiques de Bordeaux, Bruno Lasserre est un ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion « Pierre Mendès France », 1978). Entré au Conseil d'État en tant qu'auditeur, Bruno Lasserre a notamment exercé, au sein de l'institution, les fonctions de commissaire du Gouvernement à la section du contentieux (1984-1986), d'assesseur (1998-1999), de président de la 1^{re} sous-section (1999-2002) et de président adjoint de la section du contentieux (2002-2004). Il était, depuis 2016, président de la section de l'intérieur au Conseil d'État et, depuis 2017, président du Comité de règlement des différends et des sanctions de la Commission de régulation de l'énergie. Bruno Lasserre a présidé, de 2004 à 2016, l'Autorité de la concurrence. Auparavant, il a fait carrière dans le domaine des télécommunications où il a exercé, successivement, les postes de délégué aux affaires juridiques de la direction générale des télécommunications (1986-1989), de directeur de la réglementation générale puis de directeur général des postes et télécommunications au ministère des postes, des télécommunications et de l'espace (1989-1996) et enfin de chargé d'une mission d'information et de conseil sur les télécommunications auprès des gouvernements étrangers (1997-1998). Depuis le 29 mai 2018, Bruno Lasserre est vice-président du Conseil d'État.

TABLE RONDE 1 : LA GOUVERNANCE DE LA FISCALITÉ INTERNATIONALE

1. Problématique

Le rôle des organisations supra-nationales dans l'élaboration des normes de la fiscalité internationale est ancien mais il est en profond renouvellement. Si l'ONU et l'OCDE élaborent et mettent à jour des modèles de convention fiscale bilatérale, ces instruments traditionnels se voient complétés par de nouveaux « instruments multilatéraux » qui ont vocation à permettre l'intégration plus rapide des nouvelles normes dans les conventions bilatérales. Par ailleurs, l'Union européenne, organisation régionale dotée d'un ordre juridique propre, contribue de façon directe à l'intégration de ces nouvelles normes dans le droit positif de ses États membres.

2. Intervenants

Président

Jean Gaeremynck



Président de la section des finances du Conseil d'État

Diplômé l'Institut d'études politiques de Paris, ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion Voltaire), Jean Gaeremynck a débuté sa carrière au Conseil d'État en 1980. Il y a occupé des fonctions à la section du contentieux, où il a notamment été commissaire du Gouvernement puis assesseur, mais aussi à la section sociale et au centre de documentation. Conseiller juridique du Président de la République du Sénégal de 1985 à 1989, il a également exercé des responsabilités au sein de l'administration française : directeur adjoint puis directeur du cabinet du garde des Sceaux (1993-1995), directeur de la population et des migrations au sein du ministère de l'emploi, du travail et de la cohésion sociale (1997-2005), délégué général à l'emploi et à la formation professionnelle au ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (2005 à 2008). Par ailleurs, en 2012-2013, il a été administrateur provisoire de l'Institut d'études politiques de Paris. Jean Gaeremynck est membre de l'Autorité de la statistique publique, président du conseil d'administration de l'Office français de protection des réfugiés et apatrides, et président du conseil d'administration de l'Agence nationale du contrôle du logement social. Il a été nommé président adjoint de la section des finances du Conseil d'État en 2011, puis président en 2017. Il est également membre de la commission des sanctions de l'AMF.

Intervenants

Sophie Chatel



Chef de l'unité des conventions fiscales, Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE

Sophie Chatel est la chef d'unité chargée des conventions fiscales au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. À ce titre, elle est responsable de l'instrument multilatéral et du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Auparavant, Sophie Chatel a travaillé au ministère des finances du Canada et à l'agence du revenu du Canada, où elle a joué un rôle de premier plan dans l'élaboration de la politique fiscale internationale du gouvernement canadien. Sophie Chatel a également été, pendant de nombreuses années, déléguée auprès du groupe de travail chargé de l'application du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Plus tôt dans sa carrière, elle a travaillé comme conseillère fiscale dans le secteur privé. Sophie Chatel est titulaire d'une licence en droit de l'université de Montréal et d'une maîtrise en fiscalité de l'université de Sherbrooke. Elle est également membre de comptables professionnels agréés Canada.

Stephen Quest**Directeur général, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)**

Diplômé de l'Université de York en 1986, Stephen Quest a tout d'abord travaillé pour le gouvernement du Royaume-Uni au sein du ministère de l'emploi (1987-1993). Il a ensuite rejoint les institutions européennes pour y exercer différentes fonctions. Il a d'abord été administrateur, au sein de l'unité de la planification et de la coordination à la direction générale de l'emploi et des affaires sociales (1993-1994), puis membre du cabinet du commissaire européen Pádraig Flynn en charge de la politique de l'emploi et des affaires sociales (1995-1999), assistant du directeur général à la direction générale de l'éducation et de la formation (1999), assistant du chef du bureau du président-désigné Roman Prodi (1999), membre du cabinet du commissaire européen Margot Wallström en charge de la politique de l'environnement (1999-2000), assistant du secrétaire général de la Commission européenne (2000-2004), chef de cabinet du commissaire européen Dalia Grybauskaitė puis du commissaire Algirdas Šemeta en charge de la programmation financière et du budget (2004-2010). Il a ensuite exercé les fonctions de directeur en charge de l'office de gestion et liquidation des droits individuels (2010-2013), puis les fonctions de directeur général de la Direction générale de l'informatique (DIGIT) (2013-2015). Stephen Quest est, depuis janvier 2016, directeur général de la Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière (TAXUD).

Jacques Sasseville**Conseiller interrégional, bureau du financement du développement durable, Département des affaires économiques et sociales des Nations Unies**

Diplômé en droit, sciences comptables et fiscalité, Jacques Sasseville a travaillé à l'OCDE de 1990 à 1993 comme administrateur principal, puis comme chef adjoint de la division des affaires fiscales. De 1995 à 2017, il est chef d'unité des conventions fiscales de 1995 à 2017. Il est, depuis juin 2017, conseiller interrégional, au sein du bureau du financement du développement durable du département des affaires économiques et sociales des Nations Unies. Il a également travaillé au sein du gouvernement fédéral du Canada comme conseil à la direction de droit fiscal du ministère de la justice, et responsable des conventions fiscales au ministère des finances, ainsi que comme chercheur, chargé de cours, professeur de fiscalité et avocat fiscaliste. Il est par ailleurs professeur invité aux programmes de fiscalité internationale de l'université de Leiden (Pays-Bas) et de l'Institut technique et économique de Vienne (Autriche).

TABLE RONDE 2 : L'ADAPTATION DES STANDARDS DU DROIT FISCAL INTERNATIONAL À UNE ÉCONOMIE MONDIALISÉE ET TRANSFORMÉE PAR LE NUMÉRIQUE

1. Problématique

La fiscalité internationale organise la répartition du pouvoir d'imposer entre les États en s'appuyant sur des concepts permettant de traduire le rattachement de la matière imposable aux différents territoires. La résidence fiscale, l'établissement stable, font partie de ces notions centrales même si leurs définitions peuvent donner lieu à des positions divergentes selon les États ou les organisations.

À ces interrogations traditionnelles s'ajoutent aujourd'hui celles induites par la numérisation de l'économie et la taxation des entreprises du numérique, pour lesquelles les logiques habituelles de rattachement territorial montrent leurs limites.

2. Intervenants

Président

Philippe Martin

Président de la section des travaux publics du Conseil d'État



Diplômé de l'Institut d'études politiques de Paris et titulaire d'un diplôme d'études approfondies de droit des affaires (université Panthéon-Assas), Philippe Martin est ancien élève de l'École nationale d'administration (promotion Droits de l'homme). Il commence sa carrière au Conseil d'État en 1981, à la section du contentieux et à la section sociale. Commissaire du gouvernement puis assesseur à la section du contentieux entre 1985 et 1999, il a également été affecté à la section des finances. Il a présidé la neuvième sous-section du contentieux de 1999 à 2004, avant d'être nommé président adjoint de la section du contentieux. Il a également été vice-président du tribunal des conflits de 2008 à 2010. Il a par ailleurs exercé à l'extérieur du Conseil d'État les fonctions de conseiller technique auprès du secrétaire général du Gouvernement de 1989 à 1992. Il est membre de la Commission des participations et des transferts depuis 2008 et il a été membre du Conseil des prélèvements obligatoires (2010-2014). Il préside la section des travaux publics du Conseil d'État depuis 2012.

Intervenants

**Marie-Pascale
Antoni**

Directrice des affaires fiscales au MEDEF



Titulaire d'une maîtrise d'économie, Marie-Pascale Antoni est ancienne élève de l'École nationale des impôts. Tout d'abord, vérificatrice en fiscalité des entreprises, puis chargée de l'application de la TVA à la direction générale et, enfin, rédactrice à la sous-direction du contrôle fiscal, Marie-Pascale Antoni est responsable au Mouvement des entreprises de France (MEDEF) de la fiscalité depuis 1999. Elle a participé à la rédaction de divers ouvrages de fiscalité des entreprises et tenu des chroniques régulières de jurisprudence dans des recueils de documentation périodiques. Elle a publié de nombreux articles sur la gestion de l'impôt et la gouvernance fiscale.

Gauthier Blanluet



Professeur à l'université Panthéon-Assas, avocat au barreau de Paris

Professeur agrégé des facultés de droit, Gauthier Blanluet enseigne à l'université Panthéon-Assas où il dirige le Master 2 de fiscalité internationale, le Master 2 de droit fiscal et le Centre d'études et de fiscalité des entreprises (CEFEP). Il est également avocat associé du cabinet Sullivan & Cromwell LLP. Gauthier Blanluet préside par ailleurs le comité scientifique de la branche française de l'International Fiscal Association (IFA) et est membre de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats et conseils fiscaux (IACF).

Milena Mathé



Analyste économique, DG Fiscalité et Union douanière de la Commission européenne (TAXUD)

Analyste économique au sein de la direction générale de la fiscalité et des douanes (TAXUD) de la Commission européenne, Milena Mathé fait partie du groupe de travail en charge des propositions de directives pour une fiscalité juste et efficace de l'économie numérique. Par ailleurs membre de l'équipe de coordination du semestre européen au sein de la DG TAXUD, Milena Mathé est chargée du suivi et de l'évaluation des réformes fiscales de la France ainsi que de l'analyse thématique du levier fiscal dans les politiques de lutte contre les inégalités. Milena Mathé est diplômée de l'Institut d'études européennes de Bruxelles (2011) et de l'université Panthéon-Sorbonne (2009).

Eric Robert



Conseiller en politique fiscale à l'OCDE

Conseiller en politique fiscale auprès de l'OCDE depuis mars 2014, Eric Robert travaille actuellement sur les défis en matière de fiscalité directe posés par la numérisation de l'économie. Il a contribué à la préparation et rédaction du rapport intérimaire sur les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie publié en mars 2018, ainsi que du rapport BEPS final sur l'Action 1 (octobre 2015). Avant de rejoindre l'OCDE, il a été collaborateur chez Taj (membre de Deloitte) au sein du département « Corporate Tax », où il se chargeait d'assister des grands groupes français et étrangers dans leur développement national et international. Il a également travaillé auprès de l'International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) à Amsterdam comme rédacteur en chef et directeur scientifique de la Revue « European Taxation ». Titulaire d'un doctorat en droit de l'université Panthéon-Assas, il assure de nombreux enseignements et séminaires sur des questions de fiscalité dans des universités françaises et étrangères.

TABLE RONDE 3 : LA DIVERSIFICATION DES RÉGLES ANTI-ÉVASION

1. Problématique

La sophistication des schémas d'évasion fiscale internationale a conduit les États et les organisations internationales à se doter de nouvelles règles sensées combattre ces phénomènes qui pèsent sur les finances publiques. Les normes nationales, européennes et internationales se sont récemment enrichies de dispositifs « anti-abus » dont la coexistence avec les règles plus anciennes pose de délicates questions d'articulation.

Parallèlement, les contribuables sont soumis à une exigence croissante de transparence vis-à-vis des administrations fiscales mais aussi du public. Les circuits d'échange d'informations entre administrations se sont renforcés, avec la mise en place de l'échange automatique, et des mécanismes de « reporting » public obligatoire de certaines données fiscales pourraient être décidés, notamment au niveau européen.

2. Intervenants

Présidente

Florence Deboissy

Professeur à l'université de Bordeaux



Professeur de droit à l'université de Bordeaux où elle enseigne la fiscalité et le droit des affaires, Florence Deboissy est coresponsable de la Chaire droit des affaires et fiscalité abritée par la fondation Bordeaux Université et en charge de deux diplômes (DJCE de Bordeaux et Master 2 Droit privé approfondi, droit des affaires). Membre du comité de l'abus de droit fiscal, elle est co-auteur de plusieurs ouvrages publiés chaque année aux éditions LexisNexis (Précis de fiscalité des entreprises, Droit des sociétés et Code des sociétés) ; elle est également directeur scientifique de la Revue de Droit Fiscal et dirige la collection Précis Fiscal. Elle est membre de l'association française des femmes fiscalistes (A3F) ainsi que du conseil d'administration de l'IFA.

Intervenants

Olivier Dauchez

Avocat au barreau de Paris, co-président de la commission fiscale internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux (IACF)



Associé de Gide Loyrette Nouel, Olivier Dauchez exerce principalement en fiscalité des transactions (fusions-acquisitions, Private Equity et opérations immobilières) et intervient régulièrement comme conseil sur les enjeux fiscaux d'opérations transnationales. Il est régulièrement reconnu comme l'un des meilleurs avocats français dans ses domaines d'intervention. Une part importante de son activité est par ailleurs consacrée aux contrôles et contentieux fiscaux. Sa clientèle est composée principalement de sociétés françaises, européennes et internationales ainsi que d'institutions publiques et financières internationales. Il écrit et intervient régulièrement sur les questions de fiscalité internationale et co-préside la Commission fiscalité internationale de l'Institut des avocats conseils fiscaux.

Cyrille Dero**Directeur fiscal, Danone**

Directeur fiscal du Groupe Danone depuis novembre 2012, Cyrille Dero a commencé sa carrière chez Elf Aquitaine en 1993 dans le département consolidation fiscale, puis au département fiscalité internationale. En 1998, Cyrille Dero rejoint le groupe LVMH. En charge dans un premier temps du suivi des questions fiscales du pôle distribution sélective (Duty Free Schoppers, Sephora), puis des questions fiscales du secteur Vins et Spiritueux (Hennessy, Moët & Chandon...), il passe trois ans en Asie pour accompagner le développement du groupe dans cette région et plus particulièrement en Chine. En 2006, il est nommé directeur fiscal adjoint du groupe LVMH, avec un suivi particulier pour les questions de prix de transfert et de fiscalité internationale (procédure amiable, accord sur les prix de transferts contrôles fiscaux, contentieux). En 2012, Cyrille Dero rejoint le Groupe Danone comme directeur fiscal. Depuis cette date, il assure le suivi des affaires fiscales du Groupe et le management de l'équipe internationale d'experts fiscaux qui l'assistent dans cette tâche.

Philip Kerfs**Chef de l'unité pour la coopération internationale, centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE**

Philip Kerfs est chef d'unité au Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE. Au cours des dernières années, il a principalement travaillé sur le projet TRACE (Treaty Relief and Compliance Enhancement), et, plus récemment sur la norme commune d'échange automatique de renseignement sur les données financières (NCD - Norme Commune de déclaration) et sur les recommandations visant à lutter contre le détournement de cette norme commune. Avant de rejoindre l'OCDE, il a occupé pendant 13 ans les fonctions d'avocat général adjoint chez Euroclear, où il était responsable des domaines de la fiscalité et de la réglementation. Auparavant, il a exercé le droit fiscal chez Tournicourt & Vanistendael à Bruxelles. Philip Kerf a étudié le droit aux universités de Namur et de Louvain (Belgique) et a obtenu une maîtrise en droit de la fiscalité à l'École supérieure des sciences fiscales (Bruxelles).

Christophe Pourreau**Directeur de la législation fiscale à la Direction générale des finances publiques, ministère de l'économie et des finances**

Diplômé de l'École des hautes études commerciales (HEC) en 1995, de l'Institut d'études politiques de Paris en 1997, puis de l'École nationale d'administration (promotion Nelson Mandela) en 2001, Christophe Pourreau est d'abord adjoint au chef de bureau, puis chef du bureau de la fiscalité des personnes (2001-2002) et chef de la mission qualité de service à la direction générale des impôts (2002-2004). Il devient ensuite chef du bureau de la TVA et des contributions indirectes à la direction de la législation fiscale (2004-2006). Christophe Pourreau est par la suite conseiller financier à la représentation permanente de la France auprès de l'Union européenne (2006-2009), chef du bureau de la coordination des projets de textes législatifs et réglementaires à la direction de la législation fiscale en 2009, conseiller pour la fiscalité et les prélèvements obligatoires au cabinet du Premier ministre (2009-2011), sous-directeur de la fiscalité des personnes à la direction de la législation fiscale. En 2011, Christophe Pourreau entre au Conseil d'État en qualité de maître des requêtes. En 2017, il devient conseiller fiscalité, concurrence et consommation au cabinet du ministre de l'économie et des finances, puis est nommé directeur de la législation fiscale des ministères économiques et financiers.

ÉLÉMENTS DE RÉFLEXION

1. Table ronde 1 : La gouvernance de la fiscalité internationale

1.1. Les modèles

1.1.1. Le modèle de l'ONU (extraits)

A. ORIGIN OF THE UNITED NATIONS MODEL CONVENTION

1. The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (the United Nations Model Convention) forms part of the continuing international efforts aimed at eliminating double taxation. These efforts were begun by the League of Nations and pursued in the Organisation for European Economic Co-operation (OEEC) (now known as the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)) and in regional forums, as well as in the United Nations, and have in general found concrete expression in a series of model or draft model bilateral tax conventions.

2. These Models, particularly the United Nations Model Convention and the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (the OECD Model Convention) have had a profound influence on international treaty practice, and have significant common provisions. The similarities between these two leading Models reflect the importance of achieving consistency where possible. On the other hand, the important areas of divergence exemplify, and allow a close focus upon, some key differences in approach or emphasis as exemplified in country practice. Such differences relate, in particular, to the issue of how far one country or the other should forego, under a bilateral tax treaty, taxing rights which would be available to it under domestic law, with a view to avoiding double taxation and encouraging investment.

3. The United Nations Model Convention generally favours retention of greater so called “source country” taxing rights under a tax treaty—the taxation rights of the host country of investment—as compared to those of the “residence country” of the investor. This has long been regarded as an issue of special significance to developing countries, although it is a position that some developed countries also seek in their bilateral treaties. (...)

B. SPECIAL CHARACTERISTICS OF THE UNITED NATIONS MODEL CONVENTION

12. The United Nations Model Convention represents a compromise between the source principle and the residence principle, although as noted above, it gives more weight to the source principle than does the OECD Model Convention. The United Nations Model Convention is not intended to be prescriptive, but to equip decision-makers in countries with the information they need to understand the consequences of these differing approaches for their country's specific situation. As noted in the Introduction to the previous version of the United Nations Model Convention, the provisions of the Model Convention are not themselves enforceable. Its provisions are not binding and should not be construed as formal recommendations of the United Nations. Rather, the United Nations Model Convention is intended to facilitate the negotiation, interpretation and practical application of bilateral tax treaties based upon its provisions.

16. This current revision of the United Nations Model Convention continues an ongoing process of review, which the Committee hopes will result in more frequent updates of particular Articles and Commentaries to keep up with developments, including in country practice, new ways of doing business, and new challenges. It will therefore operate as a process of continuous improvement. This means that some articles have not yet been substantively reviewed by the Committee.

17. The main objectives of this revision of the United Nations Model Convention have been to take account of developments in the area of international tax policies relevant for developing and developed countries. The Committee identified a number of issues that require further work. (...)

17.1 In addition, the Committee has undertaken work on base erosion and profit shifting issues. Initially, the Committee focused on its own experiences and engaged with other relevant bodies, with a view to monitoring developments on base erosion and profit shifting issues and communicating on such issues with officials in developing countries (especially the less developed) directly and through regional and inter-regional organisations. This communication was done with a view to help inform developing countries on such issues, help facilitate the input of developing country experiences and views into the ongoing United Nations work and help facilitate the input of developing country experiences and views into the OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. In 2014 the Committee commenced work on changes to the United Nations Model Tax Convention to address base erosion and profit shifting issues either arising out of the work of the G20 and OECD or relating specifically to issues that arose in respect of the Convention. This update incorporates the results of work done on those issues. (...)

1.1.2. Le modèle de l'OCDE (extraits)

1. International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.

2. It has long been recognised among the member countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development that it is desirable to clarify, standardise, and confirm the fiscal situation of taxpayers who are engaged in commercial, industrial, financial, or any other activities in other countries through the application by all countries of common solutions to identical cases of double taxation. These countries have also long recognised the need to improve administrative co-operation in tax matters, notably through exchange of information and assistance in collection of taxes, for the purpose of preventing tax evasion and avoidance.

3. These are the main purposes of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, which provides a means of settling on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation. As recommended by the Council of the OECD, member countries, when concluding or revising bilateral conventions, should conform to this Model Convention as interpreted by the Commentaries thereon and having regard to the reservations contained therein and their tax authorities should follow these Commentaries, as modified from time to time and subject to their observations thereon, when applying and interpreting the provisions of their bilateral tax conventions that are based on the Model Convention. (...)

B. Influence of the OECD Model Convention

12. Since 1963, the OECD Model Convention has had wide repercussions on the negotiation, application, and interpretation of tax conventions.

13. First, OECD member countries have largely conformed to the Model Convention when concluding or revising bilateral conventions. The progress made towards eliminating double taxation between member countries can be measured by the increasing number of conventions concluded or revised since 1957 in accordance with the Recommendations of the Council of the OECD. But the importance of the Model Convention should be measured not only by the number of conventions concluded between member countries but also by the fact that, in accordance with the Recommendations of the Council of the OECD, these conventions follow the pattern and, in most cases, the main provisions of the Model Convention. The existence of the Model Convention has facilitated bilateral negotiations between OECD member countries and made possible a desirable harmonization between their bilateral conventions for the benefit of both taxpayers and national administrations.

14. Second, the impact of the Model Convention has extended far beyond the OECD area. It has been used as a basic document of reference in negotiations between member and non-member countries and even between non-member countries, as well as in the work of other worldwide or regional international organisations in the field of double taxation and related problems. Most notably, it has been used as the basis for the original drafting and the subsequent revision of the *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, which reproduces a significant part of the provisions and Commentaries of the OECD Model Convention. It is in recognition of this growing influence of the Model Convention in non-member countries that it was agreed, in 1997, to add to the Model Convention the positions of a number of these countries on its provisions and Commentaries.

15. Third, the worldwide recognition of the provisions of the Model Convention and their incorporation into a majority of bilateral conventions have helped make the Commentaries on the provisions of the Model Convention a widely-accepted guide to the interpretation and application of the provisions of existing bilateral conventions. This has facilitated the interpretation and the enforcement of these bilateral conventions along common lines. As the network of tax conventions continues to expand, the importance of such a generally accepted guide becomes all the greater.

1.2. Les instruments

1.2.1. L'imposition des entreprises multinationales – l'érosion de la base fiscale et le transfert de bénéfices (note de synthèse de l'OCDE)

De quoi parle-t-on ?

La mondialisation a ouvert aux entreprises multinationales des possibilités de réduire considérablement leur charge fiscale, en recourant à des dispositifs permettant soit de faire disparaître des bénéfices, soit de les transférer artificiellement vers des zones à fiscalité faible ou nulle. C'est ce phénomène que désigne l'expression « érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices » (BEPS). Le droit fiscal international n'a pas toujours évolué au rythme des transformations de l'économie mondiale, et la mondialisation a renforcé la nécessité pour les pays de coopérer pour protéger leur souveraineté dans le domaine fiscal. Le projet BEPS a débuté lorsque les pays de l'OCDE et du G20 ont décidé d'engager un effort au niveau multilatéral pour améliorer les règles fiscales, pour faire en sorte que les entreprises multinationales déclarent leurs bénéfices là où les activités économiques sont réalisées et où la valeur est créée. Les travaux de l'OCDE en matière de fiscalité ont toujours visé à éliminer la double imposition. Cependant, un système fiscal conçu pour prévenir la double imposition ne peut pas être viable s'il génère parallèlement des doubles non-impositions. C'est ce constat qui est à l'origine de l'ambitieux projet BEPS.

Quels sont les enjeux ?

Les pertes de recettes imputables au phénomène de BEPS sont estimées entre 100 et 240 milliards de dollars US par an, soit entre 4 % et 10 % des recettes de l'impôt sur le bénéfice des sociétés à l'échelle mondiale. Étant donné que les pays en développement sont davantage tributaires des recettes de l'impôt sur les sociétés, on peut considérer que l'impact du phénomène BEPS sur ces pays, en pourcentage du PIB, est même supérieur. Il est désormais reconnu que le phénomène de BEPS affecte tout le monde. Il porte préjudice aux États dont les recettes sont amputées. Il porte préjudice aux citoyens qui doivent supporter un transfert de la charge fiscale. Enfin, il porte préjudice aux entreprises elles-mêmes : elles font face à un risque pour leur réputation, avec l'attention accrue des médias, alors que les entreprises locales souffrent d'une distorsion de concurrence face aux entreprises multinationales. Le phénomène de BEPS sape l'intégrité du système fiscal et la confiance des citoyens dans l'action publique. La finalité du projet BEPS est donc de rétablir cette confiance et de garantir une concurrence loyale entre l'ensemble des acteurs, tout en préservant la nécessité d'éliminer les situations de double imposition.

Quel est l'impact du projet BEPS ?

Les travaux réalisés ont déjà un impact. Certaines entreprises multinationales ont annoncé des adaptations importantes dans leurs structures fiscales, ce qui indique que les contribuables sont déjà en train de changer leurs comportements. Lorsqu'elles seront appliquées, les mesures amélioreront la cohérence des règles fiscales entre les pays, renforceront les exigences relatives à la substance des activités et garantiront plus de transparence et de sécurité juridique.

Améliorer la cohérence : des règles-types ont été élaborées et des bonnes pratiques recensées pour faire en sorte que les mesures adoptées au niveau national soient conçues en tenant compte de ce qui se passe ailleurs. Des règles-types visant à éliminer les dispositifs hybrides ont été définies, les composantes d'un régime efficace applicable aux sociétés étrangères contrôlées ont été précisées, une approche commune de la question de la déductibilité des intérêts a été tracée et des bonnes pratiques ont été établies concernant les régimes de communication obligatoire d'informations. Enfin, les travaux réalisés ont pour but de veiller à ce que les entreprises et les États jouent cartes sur table, et à ce que les régimes préférentiels potentiellement dommageables soient supprimés ou modifiés. Par ailleurs, des échanges de renseignements sur certains rescrits fiscaux seront mis en place.

Renforcer les exigences concernant la substance : les règles applicables en matière de prix de transfert ont été améliorées afin de s'assurer que les résultats soient en phase avec la réalité des activités économiques. Compte tenu de la difficulté à évaluer les droits de propriété intellectuelle, une méthode d'estimation des actifs difficiles à valoriser a été mise au point. Des mécanismes de simplification ont été proposés pour les transactions portant sur des matières premières et les services à faible valeur ajoutée, qui intéressent particulièrement les pays en développement. Dans le domaine de l'utilisation abusive des conventions, un standard minimum a été établi afin que les avantages conférés par une convention soient uniquement accordés lorsque les circonstances s'y prêtent. Enfin, la définition de l'établissement stable a été revue afin d'éviter que qu'elle ne soit contournée.

Garantir plus de transparence et de sécurité juridique : des indicateurs de l'ampleur et de l'impact économique du phénomène de BEPS ont été mis au point. On dispose ainsi d'outils pour évaluer l'efficacité des mesures prises. Des recommandations ont été formulées concernant la teneur des règles relatives à la

communication obligatoire d'informations. Les obligations relatives à la documentation des prix de transfert ont été largement revues et, avancée inédite, un modèle de formulaire de déclaration pays par pays, indiquant la localisation des activités économiques, a été établi. Les pays sont également convenus d'échanger des renseignements sur un large éventail de rescrits fiscaux. Les mécanismes de règlement des différends ont été renforcés, notamment les possibilités de recours à l'arbitrage pour les pays qui le souhaitent. Des standards minimums ont été adoptés dans le domaine de l'abus des conventions, des déclarations pays par pays, du règlement des différends et des pratiques fiscales dommageables. Ce sont des domaines pour lesquels les États se sont engagés à une mise en œuvre cohérente, afin de combattre les situations où l'absence d'action par certains pays aurait pu créer des effets négatifs sur d'autres (notamment sur la compétitivité). (...)

1.2.2. La convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices

Texte de la convention : préambule et partie 1 (articles 1 et 2)

Les Parties à la présente Convention, (...) Conviennent de ce qui suit :

PARTIE I. CHAMP D'APPLICATION ET INTERPRÉTATION DES TERMES

Article 1 – Champ d'application de la Convention

La présente Convention modifie toutes les Conventions fiscales couvertes telles que définies à l'alinéa a) du paragraphe 1 de l'article 2 (Interprétation des termes).

Article 2 – Interprétation des termes

1. Aux fins de la présente Convention, les définitions suivantes s'appliquent :

a) L'expression « Convention fiscale couverte » désigne un accord conclu en vue d'éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu (que cet accord porte ou non sur d'autres impôts) :

i) qui est en vigueur entre deux ou plusieurs :

A) Parties ; et/ou

B) juridictions ou territoires, ayant conclu un accord susmentionné et dont les relations internationales relèvent de la responsabilité d'une Partie ; et

ii) pour lequel chacune de ces Parties a formulé une notification au Dépositaire indiquant cet accord ainsi que tous les instruments le modifiant ou l'accompagnant (identifiés par leur titre, les noms des parties, la date de signature et, si applicable au moment de la notification, la date d'entrée en vigueur) comme un accord qu'elle souhaite voir visé par la présente Convention.

b) Le terme « Partie » désigne :

i) un État pour lequel la présente Convention est en vigueur en vertu de l'article 34 (Entrée en vigueur) ; ou

ii) une juridiction qui a signé la présente Convention en vertu des alinéas b) ou c) du paragraphe 1 de l'article 27 (Signature et ratification, acceptation ou approbation) et pour laquelle la présente Convention est en vigueur en vertu de l'article 34 (Entrée en vigueur).

c) L'expression « Juridiction contractante » désigne une partie à une Convention fiscale couverte.

d) Le terme « Signataire » désigne un État ou une juridiction qui a signé la présente Convention mais pour lequel la Convention n'est pas encore en vigueur.

2. Pour l'application de la présente Convention à un moment donné par une Partie, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue à ce moment la Convention fiscale couverte concernée.

1.3. La jurisprudence

CE, Assemblée, 28 juin 2002, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ société Schneider Electric*, n° 232276

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'une vérification de comptabilité la société Schneider, devenue depuis Schneider Electric, a été assujettie au titre de l'année 1986, en application des dispositions du I de l'article 209 B du code général des impôts, à un supplément d'impôt sur les sociétés à raison des résultats bénéficiaires de sa filiale suisse Paramer ; qu'après avoir annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris, la cour administrative d'appel de Paris a, par un arrêt en date du 30 janvier 2001, déchargé la société Schneider Electric de cet impôt, au motif que les stipulations du 1^{er} de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966, modifiée par l'avenant du 3 décembre 1969, font obstacle à l'application de l'article 209 B du code général des impôts ; que le MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE se pourvoit en cassation contre cet arrêt ; Considérant que si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition ; que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification ; qu'il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer - en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale ; En ce qui concerne la loi fiscale nationale : Considérant qu'aux termes du I de l'article 209 B du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'imposition contestée : "Lorsqu'une entreprise passible de l'impôt sur les sociétés détient directement ou indirectement 25 % au moins des actions ou parts d'une société établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France dont le régime fiscal est privilégié au sens mentionné à l'article 238 A, cette entreprise est soumise à l'impôt sur les sociétés sur les résultats bénéficiaires de la société étrangère dans la proportion des droits sociaux qu'elle y détient./ Ces bénéfices font l'objet d'une imposition séparée. Ils sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la société étrangère et sont déterminés selon les règles fixées par le présent code./ L'impôt acquitté localement par la société étrangère est imputable dans la proportion mentionnée au premier alinéa sur l'impôt établi en France à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés" ;

Considérant qu'il ressort des termes mêmes de ces dispositions qu'elles ont pour objet de permettre l'imposition en France des bénéfices résultant de l'exploitation d'une société établie à l'étranger et non, contrairement à ce que soutient le ministre, des distributions de bénéfices réputées opérées par cette société étrangère à son actionnaire résidant en France ; En ce qui concerne la portée de la convention fiscale franco-suisse pour l'application de l'article 209 B du code général des impôts : Considérant qu'aux termes du 1^{er} de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse : "Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé" ; que le terme "bénéfices" mentionné à l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse n'est pas défini par cette convention et doit, dès lors, être interprété selon le principe énoncé au paragraphe 2 de l'article 3 de ladite convention, aux termes duquel : "Pour l'application de la convention par un Etat contractant, toute expression qui n'est pas autrement définie a le sens qui lui est attribué par la législation dudit Etat régissant les impôts faisant l'objet de la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente" ; qu'en l'absence d'élément exigeant une interprétation différente, les "bénéfices" auxquels fait référence l'article 7 de la convention sont ceux déterminés selon les règles fixées par le code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'il y a identité de nature entre les bénéfices d'exploitation de la société Paramer dont l'imposition est attribuée à la Suisse par le 1^{er} de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse et les résultats bénéficiaires de la société Paramer imposés en France au nom de la société Schneider sur le fondement de l'article 209 B du code général des impôts ; Considérant qu'en vertu du paragraphe 1 du A de l'article 25 de la convention fiscale franco-suisse, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1997, les revenus visés au 1^{er} de l'article 7 sont exonérés de l'impôt français sur les sociétés lorsqu'ils sont réalisés par une société qui, comme la société Paramer, a en Suisse le siège de sa direction effective et n'a pas d'établissement stable en France ; que l'objectif d'élimination des doubles impositions attribué à cette convention fiscale ne saurait justifier une méconnaissance des stipulations susmentionnées au seul motif que l'imposition par la France des bénéfices de la société Paramer n'est pas établie au nom de la société suisse mais à celui de sa société

mère, qui est une entité juridique distincte et à laquelle lesdits bénéfices n'ont pas été effectivement distribués ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les stipulations de l'article 7 de la convention fiscale franco-suisse s'opposent à l'application des dispositions de l'article 209 B du code général des impôts ; Considérant qu'à supposer même qu'il soit établi qu'un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscales ait été assigné à la convention franco-suisse, cet objectif ne permet pas, faute de stipulation expresse le prévoyant, de déroger aux règles énoncées par cette convention ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que l'administration n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par l'arrêt attaqué, qui est suffisamment motivé, la cour administrative d'appel de Paris a annulé le jugement du 13 février 1996 du tribunal administratif de Paris et a déchargé la société Schneider Electric du supplément d'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au titre de l'année 1986 ; Sur les conclusions tendant à l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de condamner l'Etat à payer à la société Schneider Electric une somme de 2 000 euros au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens ;

CE, 12 octobre 2018, Société Smith international France, n° 407903

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Smith International France, l'administration a remis en cause la déduction pratiquée par la société, au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, des sommes correspondant aux impôts prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison de son activité de négoce et de location de matériel de forage exercée dans des Etats. Par un jugement du 19 mars 2015, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de ces exercices clos en 2008, 2009 et 2010. La société Smith international France se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 décembre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : « 1. *Le bénéficiaire net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / 4° Sous réserve des dispositions de l'article 153, les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception des taxes prévues aux articles 238 quater et 990 G et, pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents à des opérations au titre desquelles la taxe due peut être totalement ou partiellement déduite par le redevable lui-même, du montant de la taxe déductible. / (...)* ». Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise, dans un Etat étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément à ces dispositions, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation de ces opérations et doivent, en principe, être regardées comme telles les impositions que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans cet Etat. Toutefois, aux termes du 1 de l'article 24 de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1976 : « *Les revenus qui proviennent d'Algérie, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet Etat conformément aux dispositions de la présente Convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt algérien n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. (...)* ». Le a du 1 de l'article 26 de la convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976 est rédigé dans les mêmes termes. Aux termes de l'article 25 de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 : « *La double imposition est évitée de la manière suivante : / 1. En ce qui concerne la France : / a. Les revenus qui proviennent du Congo et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt congolais n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France. Mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris. (...)* ».

3. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale, il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre Etat du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu de la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de

l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre Etat d'un bénéfice imposable en France.

4. Après avoir relevé qu'en application du 4° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, les impôts acquittés en 2008, 2009 et 2010 par la société Smith international France en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison des opérations qu'elle y a réalisées sont en principe déductibles de ses résultats soumis à l'impôt sur les sociétés en France, la cour administrative d'appel a jugé qu'il résultait des conventions fiscales signées avec ces trois Etats qu'elles avaient explicitement exclu, en toutes circonstances, la possibilité de déduire du résultat imposable en France les impôts acquittés en Algérie, au Cameroun et au Congo, sans réserver le cas où le contribuable aurait été à tort, au regard de ces conventions, soumis à l'impôt dans ces Etats. En statuant ainsi, alors qu'il résulte des stipulations des conventions fiscales signées avec ces trois Etats citées ci-dessus au point 2 que l'interdiction de déduire l'impôt étranger pour le calcul du revenu imposable en France ne concerne que les impôts qui ont été prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo conformément aux stipulations de ces conventions, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, son arrêt doit être annulé.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

6. Il résulte de l'instruction que les rémunérations des prestations de négoce et de location de matériel perçues par la société Smith International France en Algérie, au Cameroun ou au Congo constituaient non des redevances, comme l'ont estimé ces trois Etats, mais des bénéfices exclusivement imposables en France, à défaut d'établissement stable dans ces Etats, en application des stipulations de l'article 7, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1976 et de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 et de l'article 10, paragraphe 1, de convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que la société Smith International France pouvait dès lors déduire de son bénéfice imposable en France les impôts prélevés par ces trois Etats à raison de ses activités en contrariété avec les stipulations des conventions fiscales applicables.

7. Il résulte de ce qui précède que la société Smith International France est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010 ainsi que de la cotisation supplémentaire de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice 2008.

2. Table ronde 2 : L'adaptation des standards du droit fiscal international à une économie mondialisée et transformée par le numérique

2.1. Jurisprudence

CE, Section, 20 juin 2003, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ société Interhome AG* n° 224407

Considérant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts : "I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45, 53 A à 57 et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions..." ; qu'aux termes de l'article 7 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 : "1) Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement..." ; qu'aux termes de l'article 5 de la même convention : "1) Au sens de la présente convention, l'expression "établissement stable" désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. 2) L'expression "établissement stable" comprend notamment : a) un siège de direction ; b) une succursale ; c) un bureau ; d) une usine ; e) un atelier ; f) une mine, une carrière, ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles ; g) un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse douze mois... 4) Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 6, est considérée comme "établissement stable" dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise... 6) On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre normal de leur activité ; 7) Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre..." ;

Considérant que, pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente de Suisse ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente de Suisse et si elle exerce habituellement en France, en droit ou en fait, des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumises aux juges du fond, et souverainement appréciées par ces derniers, que l'activité de la société Interhome AG consiste à conclure avec des propriétaires de résidences secondaires situées dans divers pays européens un mandat pour donner ces résidences en location, cette activité d'intermédiation ayant pour contrepartie une commission dont les modalités de calcul sont fixées par le contrat de mandat ; qu'à cette fin, elle édite un catalogue de ces résidences et convie les locataires éventuels à entrer en relation avec ses filiales locales, qui veillent à l'entretien des résidences concernées, signent les baux et en contrôlent la bonne exécution avant et après la remise des clefs ; que, pour estimer que la société Interhome Gestion, filiale française de la société Interhome AG, ne constituait pas un établissement stable de cette dernière société, la cour administrative d'appel a relevé que l'administration ne contestait pas que cette filiale ne disposait pas du pouvoir de conclure en son nom les contrats de mandats de location avec les propriétaires ; qu'en se fondant sur cette seule circonstance pour juger que la société Interhome Gestion ne pouvait être regardée comme un établissement stable de la société Interhome AG, sans rechercher si la société Interhome Gestion exerçait en fait, et non seulement en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société, la cour a commis une erreur de droit ;

Considérant qu'il y a lieu, en application de l'article L. 821-2 du code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

Considérant, d'une part, qu'il résulte du dossier que la filiale française, bien qu'ayant le statut d'agent immobilier et n'agissant pas hors du cadre normal de ce statut, ne peut être regardée comme "jouissant d'un statut indépendant", au sens des paragraphes 4 et 6 de l'article 5 de la convention précitée, dès lors qu'elle exerce son activité exclusivement pour l'exécution des mandats obtenus par sa société mère et que l'insuffisance des commissions reçues de celle-ci n'est comblée que par le versement récurrent d'une subvention d'équilibre ;

Mais considérant, d'autre part, que si cette situation pourrait, le cas échéant, justifier un redressement des bénéfices de la filiale française en vertu de l'article 57 du code général des impôts et dans les conditions énoncées à l'article 9 de la convention franco-suisse, ce à quoi l'administration a en l'espèce renoncé, elle ne pourrait en revanche fonder une imposition des bénéfices de la société suisse, en application de l'article 209 du même code et du paragraphe 4 de l'article 5 de la même convention, que dans la mesure où la société Interhome Gestion engagerait la société suisse dans une relation commerciale qui aurait trait aux opérations constituant les activités propres de cette dernière ; qu'il est constant que la société suisse conserve l'exclusivité des rapports juridiques avec les propriétaires qui la mandatent pour louer leurs résidences et qu'il n'est pas établi, contrairement à ce que soutient l'administration, que sa filiale française participerait à la négociation de ces mandats dans des conditions telles qu'elle pourrait être regardée comme exerçant en fait, sinon en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère à l'égard desdits propriétaires ; que la délégation donnée par cette société à sa filiale pour signer les baux avec les locataires et veiller à leur bonne exécution n'a pas trait aux opérations constituant son activité propre et ne permet dès lors pas de requalifier cette filiale en établissement stable de sa société mère, aux fins d'appréhender en France les bénéfices générés par les mandats confiés à cette dernière par les propriétaires ;

Considérant enfin qu'il ne résulte pas des mandats confiés par les propriétaires à la société Interhome AG que celle-ci disposerait sur les résidences, dont elle n'a pas l'usage, d'autres droits que ceux d'un intermédiaire pour la location, ni qu'ils seraient susceptibles de constituer le siège d'une activité de cette société ; qu'ainsi ces résidences ne constituent pas des "installations fixes d'affaires" au sens du 1) de l'article 5 de la convention franco-suisse ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a accordé à la société Interhome AG décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 1984 à 1986 ;

CE, 31 mars 2010, Société Zimmer Ltd, n° 304715 308525, (extraits)

Considérant que les requêtes visées ci-dessus présentent à juger des questions semblables ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

Considérant qu'il ressort des pièces des dossiers soumis aux juges du fond que la société britannique ZIMMER LIMITED, spécialisée dans la commercialisation de produits orthopédiques, a conclu le 27 mars 1995 avec l'entreprise qui était auparavant son distributeur sur le territoire français, la société Zimmer SAS, un contrat de commission, aux termes duquel cette dernière était chargée de vendre en France ses produits, en son propre nom, mais pour le compte et aux risques de son commettant ; que ces deux sociétés ont fait l'objet de vérifications de comptabilité à l'issue desquelles l'administration fiscale, estimant que la société britannique disposait en France d'un établissement stable par l'intermédiaire de la société Zimmer SAS, a mis à la charge de la SOCIETE ZIMMER LIMITED des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution de 10 % sur l'impôt sur les sociétés, assorties de pénalités, au titre des années 1995 et 1996, d'une part, de taxe professionnelle du fait de l'activité de la société Zimmer SAS au titre de l'année 1996, d'autre part ; que, par deux jugements des 7 octobre 2004 et 27 janvier 2005, le tribunal administratif de Melun a d'une part reconnu le bien-fondé de l'imposition à la taxe professionnelle mais réduit son montant, d'autre part rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de cotisation de 10 % sur l'impôt sur les sociétés ; que, par deux arrêts du 2 février et du 25 mai 2007, la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement rejetant la demande de décharge des impositions sur les sociétés et a encore réduit le montant de l'imposition à la taxe professionnelle ; que la SOCIETE ZIMMER LIMITED demande l'annulation du premier arrêt et de l'article 6 du second arrêt rejetant le surplus de ses conclusions en matière de taxe professionnelle ;

En ce qui concerne l'impôt sur les sociétés :

Considérant qu'aux termes de l'article 209 du code général des impôts : "I. Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions (...)"; qu'aux termes de l'article 6 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 en matière d'impôts sur les revenus : « 1. Les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices industriels et commerciaux de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable (...) » ; que, selon l'article 4 de la même convention : « 1. Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. / 2. L'expression « établissement stable » comprend notamment : / a) un siège de direction ; / b) une succursale ; / c) un bureau (...) / 4. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé au paragraphe 5, est considérée comme établissement stable dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. / 5. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. (...) / 6. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre (...) » ; que, pour l'application de ces stipulations, une société résidente de France contrôlée par une société résidente du Royaume-Uni ne peut constituer un établissement stable de cette dernière que si elle ne peut être considérée comme un agent indépendant de la société résidente du Royaume-Uni et si elle exerce habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ;

Considérant qu'aux termes de l'article 94 de l'ancien code de commerce, repris à l'article L. 132-1 du nouveau code : « Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant (...) » ; qu'il résulte de ces dispositions que les contrats conclus par le commissionnaire, alors même qu'ils sont conclus pour le compte de son commettant, n'engagent pas directement ce dernier vis-à-vis des cocontractants du commissionnaire ; que, par suite, un commissionnaire ne peut en principe constituer, du seul fait de ce qu'en exécution de son contrat de commission il vend, tout en signant les contrats en son propre nom, les produits ou services du commettant pour le compte de celui-ci, un établissement stable du commettant, sauf s'il ressort soit des termes mêmes du contrat de commission, soit de tout autre élément de l'instruction, qu'en dépit de la qualification de commission donnée par les parties au contrat qui les lie, le commettant est personnellement engagé par les contrats conclus avec des tiers par son commissionnaire qui doit alors, de ce fait, être regardé comme son représentant et constituer un établissement stable ;

Considérant qu'en jugeant que la circonstance que la société Zimmer SAS, en raison de son statut de commissionnaire de la SOCIETE ZIMMER LIMITED, agissait en son nom propre et ne pouvait par suite conclure effectivement les contrats au nom de son commettant était sans incidence sur la capacité de cette société à engager son commettant dans une relation commerciale et, par conséquent, sur sa qualification d'établissement stable de la SOCIETE ZIMMER LIMITED au sens des stipulations précitées de la convention franco-britannique, sans rechercher si, malgré la dénomination du contrat de commission la liant à cette dernière, les contrats conclus par la société Zimmer SAS engageaient personnellement la SOCIETE ZIMMER LIMITED vis-à-vis des cocontractants de son commissionnaire, la cour administrative d'appel de Paris a commis une erreur de droit ;

CAA de Paris, 1er mars 2018, Société Conversant International LTD, n° 17PA01538

Sur la taxe sur la valeur ajoutée :

2. Considérant qu'aux termes du I de l'article 256 du code général des impôts : « *Sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* » ;

En ce qui concerne la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 :

3. Considérant, d'une part, qu'en vertu de l'article 259 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *Le lieu des prestations de services est réputé se situer en France lorsque le prestataire a en France le siège de son activité ou un établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle* » ;

4. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du même code, dans sa rédaction alors applicable : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...) Toutefois, lorsque la livraison de biens ou la prestation de services est effectuée par un assujetti établi hors de France, la taxe est acquittée par l'acquéreur, le destinataire ou le preneur (...)* » ;

5. Considérant que la société Valueclick International Ltd, détenue à 100 % par la société de droit américain Valueclick Inc, exerce une activité de marketing digital, notamment en Europe, par l'intermédiaire de sociétés sœurs et notamment, en France, par l'intermédiaire de la SARL Valueclick France ; qu'elle propose à ses clients des services dénommés « Media », « Marketing par affiliation » et « Technology » ; qu'un contrat de licence de droits de propriété intellectuelle conclu le 30 juin 2008 avec la société Valueclick Inc l'autorise à exploiter les droits relatifs aux produits « Media », « Marketing par affiliation » et « Technology » sur tous les marchés, hormis l'Amérique du Nord ; qu'en exécution d'un contrat de prestations de services (« Intercompany Services Agreement ») entré en vigueur le 1^{er} juillet 2008, passé entre les sociétés du groupe, la société Valueclick France doit fournir à la société Valueclick International Ltd les services suivants : « assistance marketing consistant à agir comme le représentant marketing de Valueclick International, ce qui inclut mais pas seulement, l'identification, la prospection et le signalement des clients potentiels à Valueclick International », « services continus de management et services d'assistance back-office », « assistance administrative, incluant la comptabilité, la gestion des ressources humaines, les technologies de l'information et la trésorerie » ; que l'article 5.7 de ce contrat stipule par ailleurs : « Dans l'exercice des droits et la réalisation des obligations prévus par le présent accord, les parties sont et demeureront des contractants indépendants. Cet accord ne pourra pas avoir pour effet 1) d'instituer entre les parties des relations de la nature de celles qui unissent une entreprise et son agent, des associés, les partenaires d'une joint-venture ou de les regarder comme participants à une entreprise commune ou 2) d'autoriser une partie à contracter ou à s'engager au nom d'une autre partie, et aucune partie ne pourra en représenter une autre, envers une personne, une entreprise, une société ou une autre entité à l'égard de laquelle elle serait autorisée à contracter ou à s'engager » ; qu'en contrepartie des services rendus à la société Valueclick International Ltd, la société Valueclick France est remboursée de ses frais (cost) et perçoit une rémunération égale à 8 % du montant de ces frais ; qu'à la suite de la vérification de comptabilité de la société Valueclick International Ltd, l'administration a estimé que cette société n'était qu'une entité de facturation et de signature des contrats passés avec les clients français et que l'activité de marketing en France étant réalisée par la société Valueclick France, celle-ci était constitutive d'un établissement stable en France de la société irlandaise Valueclick International Ltd, laquelle devait en conséquence être regardée comme le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée afférente à l'ensemble des prestations facturées en France, au lieu des clients français, qui, jusqu'alors, acquittaient la taxe et la déduisaient aussitôt, selon le mécanisme de l'auto-liquidation ;

6. Considérant que, pour l'application des dispositions précitées de l'article 259 du code général des impôts, il convient, comme la Cour de justice des Communautés européennes l'a jugé notamment dans ses arrêts Berkholz du 4 juillet 1985 (C-168/84, points 17 et 18) et ARO Lease BV du 17 juillet 1997 (C-190/95, points 15 et 16), de déterminer le point de rattachement des services rendus afin d'établir le lieu des prestations de services ; que l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel la prestation de services est rendue ne présentant un intérêt que dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre Etat membre ; qu'un établissement ne peut être utilement regardé, par dérogation au critère prioritaire du siège, comme lieu des prestations de services d'un assujetti, que s'il présente un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de services considérées ;

7. Considérant qu'il résulte des pièces du dossier que la société Valueclick France disposait des personnels nécessaires aux opérations de commercialisation en France des produits du groupe Valueclick, ainsi qu'à la fourniture à la société irlandaise des services de direction et d'assistance, prévus par le contrat de services intragroupe du 1^{er} juillet 2008 ; que, cependant, il résulte également des pièces du dossier que les salariés de la société Valueclick ne pouvaient décider seuls de la mise en ligne des annonces publicitaires, le lancement des programmes étant toujours subordonné à la signature préalable des contrats par les dirigeants de la société Valueclick International Ltd, quand bien même cette signature présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les salariés de la société Valueclick France ; que la société Valueclick International Ltd ne peut donc être considérée comme ayant disposé en France, au titre de la période en litige, de l'équipement humain apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de marketing litigieuses ;

8. Considérant, par ailleurs, qu'il ressort des pièces du dossier que les infrastructures nécessaires à la délivrance des lignes de service Média, Marketing par affiliation et Technologie, étaient regroupées dans des centres de données situés aux Etats-Unis, aux Pays-Bas et en Suède ; qu'aucun de ces équipements n'était situé sur le territoire français ; que le parc informatique limité dont disposait la société Valueclick France n'avait pas la nature d'un centre de données et n'était pas assez puissant pour permettre la prise en charge des traitements d'exécution des campagnes publicitaires ; que, dans ces conditions, même si cet équipement permettait à la société française d'accéder aux ressources informatiques du groupe, la société Valueclick International Ltd ne peut être considérée, en l'absence d'éléments montrant qu'elle aurait eu un accès pérenne à ces ressources, comme ayant disposé, au titre de la période susvisée, de l'équipement technique apte à rendre possibles, de manière autonome, les prestations de publicité litigieuses ; qu'en conséquence, elle ne peut être regardée comme établie en France au titre de la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 ;

En ce qui concerne la période du 1^{er} janvier 2010 au 30 novembre 2012 :

9. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article 259 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} janvier 2010 : « *Le lieu des prestations de services est situé en France : 1° Lorsque le preneur est un assujetti agissant en tant que tel et qu'il a en France : a) Le siège de son activité économique, sauf lorsqu'il dispose d'un établissement stable non situé en France auquel les services sont fournis ; b) Ou un établissement stable auquel les services sont fournis ; c) Ou, à défaut du a ou du b, son domicile ou sa résidence habituelle (...)* » ;

10. Considérant, d'autre part, qu'aux termes de l'article 283 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à compter du 1^{er} janvier 2010 : « *1. La taxe sur la valeur ajoutée doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables (...)* 2. *Lorsque les prestations mentionnées au 1° de l'article 259 sont fournies par un assujetti qui n'est pas établi en France, la taxe doit être acquittée par le preneur* » ;

11. Considérant qu'il résulte de ce qui a été dit aux points 7 et 8 que la société Valueclick International Ltd ne peut être regardée comme établie en France au titre de la période du 10 avril 2008 au 31 décembre 2009 ; qu'en ce qui concerne la période du 1^{er} janvier 2010 au 30 novembre 2012 l'administration n'apporte pas d'autre élément de nature à la faire regarder comme établie en France ; qu'ainsi, en application des dispositions précitées, elle n'était pas davantage redevable, au titre de cette période, de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations de marketing digital litigieuses ;

12. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Valueclick International Ltd ne disposait pas d'un établissement stable en France au cours de la période en litige ; que, dès lors et conformément aux dispositions précitées de l'article 283 du code général des impôts, elle ne saurait être redevable de la taxe sur la valeur ajoutée afférente aux prestations facturées à ses clients établis en France ; qu'il y a lieu, par voie de conséquence, de lui accorder la décharge du rappel de taxe sur la valeur ajoutée auquel elle a été assujettie et des pénalités correspondantes, sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête ;

Sur l'impôt sur les sociétés :

13. Considérant qu'en vertu de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, ainsi que ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions, sont passibles de l'impôt sur les sociétés ;

14. Considérant qu'aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée : « *1. Les bénéfices industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle*

activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre Etat sur les bénéfices de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable (...) » ; que, selon l'article 2, 9°, de la même convention : « Le terme « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires où une entreprise exerce tout ou partie de son activité. /a. Constituent notamment des établissements stables : / (aa) Un siège de direction ; / (bb) Une succursale ; (cc) Un bureau (...) /c. Une personne agissant dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant, visé à l'alinéa d ci-après, est considérée comme "établissement stable" dans le premier Etat si elle dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'activité de cette personne ne soit limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise. /d. On ne considère pas qu'une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant du seul fait qu'elle y effectue des opérations commerciales par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité. /e. Le fait qu'une société résidente d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est résidente de l'autre Etat contractant ou qui y effectue des opérations commerciales (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces deux sociétés un établissement stable de l'autre (...) » ;

15. Considérant que, pour l'application de ces stipulations, pour avoir un établissement stable en France, une société résidente d'Irlande doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres ; que l'administration soutient, à titre principal, que la société Valueclick International Ltd disposait en France d'une installation fixe d'affaires, à titre subsidiaire, que la société Valueclick France constituait à l'égard de la société Valueclick International Ltd un agent dépendant, exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager celle-ci dans une relation commerciale ;

En ce qui concerne l'existence d'une installation fixe d'affaires :

16. Considérant qu'ainsi qu'il a été dit au point 5 ci-dessus, la société Valueclick France est liée à la société Valueclick International Ltd par un contrat de services intragroupe du 1^{er} juillet 2008, en exécution duquel elle fournit à celle-ci différents services ; que le service vérificateur a estimé que les tâches effectuées par les salariés de la société Valueclick France excédaient les missions dévolues à cette dernière aux termes du contrat de services intragroupe et que l'activité ainsi réalisée par la société Valueclick France, non prévue par le contrat, caractérisait l'existence d'un établissement stable, au sens des stipulations précitées de la convention franco-irlandaise ; que, cependant, eu égard à la généralité des termes utilisés par le contrat pour définir les prestations devant être réalisées par la société Valueclick France et au fait que ces prestations recouvrent pratiquement l'ensemble des tâches qu'une entreprise fournissant des prestations de marketing digital est susceptible d'accomplir, y compris les négociations avec les clients, la société Valueclick France ne peut être regardée en l'espèce comme ayant réalisé d'autres prestations que celles prévues par le contrat, susceptibles de correspondre à l'activité d'un établissement stable, distincte de la sienne ; que la société Valueclick International Ltd ne peut dès lors être considérée comme ayant disposé en France d'une installation fixe d'affaires ;

En ce qui concerne la qualité d'agent indépendant de la société Valueclick France et son pouvoir d'engager la société Valueclick International Ltd :

17. Considérant que l'administration fiscale soutient que, bien que les stipulations de l'article 5.7 du contrat de services intragroupe s'opposaient à ce que la société Valueclick France puisse engager d'une quelconque manière la société Valueclick International Ltd, les salariés de la société Valueclick France avaient, en fait, le pouvoir de conclure des contrats au nom de la société requérante ; que, cependant, si le service a relevé au cours des opérations de contrôle que les personnels de la société Valueclick France négociaient les termes des contrats et la rédaction de certaines clauses avec les clients, que la signature apposée sur les contrats par les dirigeants irlandais présentait un caractère d'automatisme et s'apparentait à une simple validation des contrats négociés et élaborés par les dirigeants et salariés de la société Valueclick France, que les programmes publicitaires étaient mis au point et suivis par des salariés de la société Valueclick France, que le personnel de la société française se comportait auprès des tiers comme agissant en tant que salariés de la société irlandaise et qu'il existait dans l'esprit des clients et des éditeurs une confusion entre la société Valueclick International Ltd et la société Valueclick France, aucun de ces éléments ne permet d'établir que les salariés de la société Valueclick France auraient été investis du pouvoir d'agir pour le compte et au nom de la société Valueclick International Ltd ;

18. Considérant que les contrats souscrits par les clients français l'étaient avec la seule société Valueclick International Ltd ; que la circonstance, invoquée par l'administration fiscale, que les noms de salariés de la société Valueclick France apparaissent également sur certains contrats ne saurait remettre en cause la qualité de cocontractant de la seule société irlandaise ; qu'il n'est pas sérieusement contesté au demeurant qu'elle a fixé les stipulations générales des contrats ainsi que les grilles tarifaires et que les modifications éventuelles aux contrats ou aux tarifs, souhaitées par les clients, doivent lui être soumises préalablement ; que si l'administration soutient que les programmes publicitaires sont mis en œuvre par la société Valueclick France après négociation des contrats par celle-ci et signature des ordres d'insertion par les clients, il n'est pas établi ni d'ailleurs allégué, que le lancement des programmes, pour l'un quelconque des contrats intéressant les exercices en litige, serait intervenu avant sa validation définitive par la société Valueclick International Ltd ; que cette validation, même si elle apparaissait comme purement formelle, des commandes enregistrées par les salariés de la société Valueclick France, conditionne en droit l'entrée en vigueur du contrat souscrit par l'annonceur ;

19. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que la société Valueclick France ne peut être regardée comme ayant disposé, au titre des exercices en litige, du pouvoir d'engager la société Valueclick International Ltd dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société ; qu'elle ne pouvait dès lors constituer un établissement stable en France de la société Valueclick International Ltd, en tout état de cause, à supposer même qu'elle n'aurait pas bénéficié à l'égard de cette dernière d'un statut indépendant, au sens du c. de l'article 2, 9°, de la convention fiscale franco-irlandaise susvisée ; que la société Conversant International Ltd est en conséquence fondée à soutenir que c'est à tort que le service l'a assujettie en France à l'impôt sur les sociétés au motif qu'elle y exerçait son activité de marketing digital par l'intermédiaire d'un établissement stable ; que, dès lors et sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête, il y a lieu de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2009, 2010 et 2011 et des pénalités correspondantes ;

20. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que la société Conversant International Ltd est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge ;

2.2 Rapport final de l'action 1 du projet BEPS : relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique (synthèse) (...)

L'Action 1 du Plan d'action appelle à engager des travaux visant à relever les défis fiscaux posés par l'économie numérique.

Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, organe subsidiaire du Comité des affaires fiscales (CAF) de l'OCDE auquel des pays du G20 non membres de l'OCDE participent en qualité d'associés, au même titre que les pays de l'Organisation, a été créé en septembre 2013 et chargé de rédiger pour septembre 2014 un rapport permettant de recenser les problèmes fiscaux soulevés par l'économie numérique et de proposer des solutions détaillées permettant de les résoudre. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique a consulté largement les parties prenantes et analysé les contributions écrites émanant de représentants des entreprises, de la société civile, du monde universitaire et des pays en développement. Après avoir publié en septembre 2014 un rapport d'étape, il a poursuivi ses activités en 2015. Le présent rapport final expose les conclusions du Groupe de réflexion sur l'économie numérique concernant l'économie numérique, les préoccupations en matière de BEPS et les défis fiscaux plus larges qu'elle soulève, ainsi que les actions et mesures recommandées.

L'économie numérique est le résultat d'un processus de transformation découlant des technologies de l'information et de la communication (TIC), fondé sur l'émergence de technologies moins chères, plus puissantes et largement standardisées, qui a permis d'améliorer les processus commerciaux et a favorisé l'innovation dans tous les secteurs de l'économie. L'économie numérique s'assimilant de plus en plus à l'économie proprement dite, il serait difficile, pour ne pas dire impossible, de la distinguer du reste de l'économie dans une optique fiscale. L'économie numérique et ses nouveaux modèles d'affaire présentent cependant quelques caractéristiques fondamentales dont il peut être judicieux de tenir compte à des fins fiscales.

Ces caractéristiques concernent notamment la mobilité, l'importante utilisation des données, les effets de réseau, la multiplication des modèles d'activité multi-faces, une tendance vers le monopole ou l'oligopole ainsi que la volatilité. Différents types de modèles d'affaires émergent, à l'instar, notamment des différentes formes de commerce électronique, des sites de vente en ligne d'applications, de la publicité en ligne, de l'informatique en nuage (« info nuagique »), des plateformes participatives en réseau, des

transactions à haute fréquence, sans oublier les services de paiement en ligne. L'économie numérique a également contribué à accélérer et à modifier le développement des chaînes de valeur mondiales au sein desquelles les multinationales inscrivent leurs activités internationales.

Problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices soulevés dans le contexte de l'économie numérique

Si l'économie numérique et ses modèles d'affaire ne soulèvent pas de préoccupations qui leur soient propres en matière de BEPS, certaines de ses caractéristiques fondamentales accentuent toutefois les risques à cet égard. Ces risques d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices ont été répertoriés et portés à l'attention des groupes de travail en charge des autres actions du Projet BEPS, pour faire en sorte que les solutions proposées répondent pleinement aux problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices dans le contexte de l'économie numérique. En conséquence :

- Il a été convenu de modifier la liste d'exceptions à la définition de l'établissement stable (ES) de telle sorte que chacune des exceptions prévues soit limitée aux activités qui revêtent au cas particulier un caractère « préparatoire ou auxiliaire », et de mettre en place une nouvelle règle anti-fragmentation pour s'assurer qu'il n'est pas possible de bénéficier de ces exceptions grâce à un fractionnement des activités commerciales entre entreprises étroitement liées. À titre d'exemple, pour un revendeur en ligne de biens corporels (dont le modèle d'affaires repose sur la proximité avec la clientèle et la capacité à assurer des livraisons rapides), un vaste entrepôt local dans lequel travaillerait un nombre important de salariés pour stocker et livrer à la clientèle les produits vendus en ligne constituerait, selon la nouvelle norme, un établissement stable pour ce revendeur.
- Il a également été convenu de modifier la définition de l'ES afin de couvrir les cas de figure dans lesquels des accords artificiels concernant la vente de biens ou de services d'une société appartenant à un groupe multinational aboutissent effectivement à la conclusion de contrats, en faisant en sorte de traiter les ventes concernées comme si elles avaient été effectuées par cette société. Par exemple, dès lors que les forces de vente de la filiale locale d'un vendeur en ligne de biens corporels ou d'un fournisseur en ligne de services publicitaires jouent habituellement le rôle principal dans la conclusion, auprès d'éventuels grands clients, de contrats de vente desdits produits ou services, ces contrats étant d'ordinaire souscrits sans modification substantielle par la société mère, cette activité conduirait à la reconnaissance d'un ES pour la société mère.
- Les principes révisés applicables en matière de prix de transfert indiquent clairement que la simple propriété légale d'un actif incorporel ne confère pas automatiquement le droit de percevoir la totalité (voire une fraction) des bénéfices engendrés par l'exploitation de cet actif, et prévoient en revanche que les sociétés du groupe qui exercent des fonctions clés, utilisent des actifs importants et assument des risques élevés d'un point de vue économique, comme permet de l'établir une description précise de la transaction réelle, sont en droit de percevoir une rémunération appropriée. Des orientations spécifiques permettront également de garantir que l'analyse des prix de transfert ne soit pas affectée par l'existence d'une asymétrie d'information entre l'administration fiscale et le contribuable concernant des actifs incorporels difficiles à valoriser, ou par des clauses contractuelles particulières, à l'instar des accords de répartition des coûts.
- Les recommandations relatives à l'élaboration de règles efficaces à l'égard des sociétés étrangères contrôlées (SEC) contiennent des définitions du revenu de SEC en vertu desquelles certains revenus générés fréquemment dans l'économie numérique seront imposables dans la juridiction où se trouve la société mère ultime du groupe.

La mise en œuvre de ces mesures ainsi que d'autres mesures décidées dans le cadre du Projet BEPS (notamment un standard minimum pour mettre fin au chalandage fiscal; des bonnes pratiques en matière de conception de règles nationales sur les charges d'intérêts et autres frais financiers déductibles; l'application aux régimes de propriété intellectuelle d'une exigence d'activité substantielle selon une « approche du lien »), permettront de limiter significativement les préoccupations en matière de BEPS qui sont exacerbées par l'économie numérique, tant dans la juridiction où se situe le marché que dans la juridiction où est établie la société mère ultime, l'objectif étant de mettre un coup d'arrêt au phénomène des « revenus apatrides ».

Problèmes plus larges soulevés par l'économie numérique en matière de fiscalité

L'économie numérique place également les responsables de l'action publique devant des défis fiscaux plus larges. Ces problèmes ont trait en particulier à la question du lien, aux données et à la qualification des bénéfices aux fins de la fiscalité directe, sachant que ces trois problématiques se chevauchent fréquemment. L'économie numérique génère en outre des défis en matière de recouvrement de la TVA, notamment lorsque des particuliers acquièrent des produits, services ou actifs incorporels auprès de

fournisseurs installés à l'étranger. Le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, qui a examiné différentes mesures possibles, notamment en procédant à une analyse de l'impact économique de chaque option, est parvenu aux conclusions suivantes :

- L'option qui consiste à modifier les exceptions au statut d'ES pour faire en sorte que ces exceptions soient uniquement réservées aux activités préparatoires ou auxiliaires par nature, qui a été adoptée dans le cadre des travaux relatifs à l'Action 7 du Projet BEPS, devrait être mise en application dans l'ensemble du réseau des conventions fiscales existantes de façon efficiente et synchronisée au moyen de la conclusion, au titre de l'Action 15, d'un instrument multilatéral qui modifie les conventions fiscales bilatérales.
- La collecte de la TVA sur les transactions internationales, et en particulier celles conclues entre entreprises et consommateurs, est une question importante. Les pays sont invités à suivre les règles des Principes directeurs internationaux pour l'application de la TVA/TPS et à envisager de mettre en place les mécanismes de collecte qui y sont décrits.
- Aucune des autres approches étudiées par le Groupe de réflexion sur l'économie numérique, à savoir :
 - i) une nouvelle règle de lien sous la forme d'une présence économique significative ;
 - ii) une retenue à la source sur certaines transactions numériques ; et
 - iii) un prélèvement d'égalisation ;

n'a donné lieu à une recommandation à ce jour. Ce choix s'explique, entre autres raisons, par trois effets attendus du Projet BEPS : les mesures découlant du projet BEPS devraient réduire significativement l'ampleur des phénomènes de BEPS précédemment recensés dans l'économie numérique ; elles devraient également remédier en partie à certains problèmes de nature plus larges en matière de fiscalité ; enfin, les impôts sur la consommation devraient être recouverts efficacement dans le pays du marché.

Les pays pourraient néanmoins adopter l'une de ces approches, soit dans leur législation nationale, en tant que garde-fou supplémentaire contre les pratiques de BEPS, en veillant à respecter les dispositions des conventions fiscales existantes, soit dans leurs conventions fiscales bilatérales. La transposition de ces approches en droit interne supposera que les modalités d'application soient davantage affinées et précisées, et adaptées pour garantir leur compatibilité avec les engagements juridiques internationaux existants.

2.3. Les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – rapport intermédiaire 2018 de l'OCDE (extraits)

Chapitre 5

5.1. Synthèse

370. Les répercussions induites par la numérisation de l'économie sont très larges, et les modèles d'affaires à forte composante numérique, décrits au chapitre 2, sont ceux qui en illustrent le plus clairement l'importance. L'ampleur de cette transformation explique que toute initiative destinée à isoler l'économie numérique du reste de l'activité se révèle complexe, voire impossible.

371. Il convient donc d'examiner les effets de cette transformation pour le système fiscal international. Comme l'indique le Rapport de 2015 établi au titre de l'Action 1 du projet BEPS, les défis fiscaux plus larges soulevés par la numérisation dépassent la problématique de la lutte contre le phénomène BEPS. À l'ère du numérique, ces défis concernent avant tout la répartition entre les pays du droit d'imposer les revenus générés par des activités transfrontalières. Le présent chapitre s'ouvre donc sur l'analyse de deux concepts fondamentaux qui assoient les règles internationales de l'impôt sur le revenu : les règles relatives à l'attribution des bénéfices et l'approche du lien. Il examine les interactions entre ces règles et plusieurs caractéristiques fréquemment observées dans les modèles d'affaires à forte composante numérique, à savoir l'échelle sans masse, le rôle essentiel des actifs incorporels, des données et de la participation des utilisateurs. Cette analyse met en exergue les cas dans lesquels l'application des règles actuelles ne permet pas d'assurer que le lieu d'imposition des bénéfices coïncide bien avec le lieu d'exercice des activités et de création de valeur de l'entreprise.

372. Les membres du Cadre inclusif ont exprimé des points de vue divergents sur la question de savoir si ces caractéristiques, propres aux modèles d'affaires à forte composante numérique et à la transformation numérique en général, appelaient une révision des règles fiscales internationales, et sur l'ampleur des modifications éventuellement nécessaires en conséquence. Si tous les membres reconnaissent que les technologies numériques sont en constante évolution, il n'existe pas de consensus quant aux effets que l'échelle sans masse et le rôle essentiel des actifs incorporels peuvent induire pour la fiscalité. De même, les points de vue divergent quant à savoir dans quelle mesure l'utilisation des données et la participation

des utilisateurs devraient être considérées comme des déterminants de la création de valeur d'une entreprise, et quant à préciser leurs possibles effets sur les règles fiscales internationales.

373. Tout en prenant acte de ces divergences d'opinions, les membres du Cadre inclusif reconnaissent que leur intérêt commun consiste à maintenir un ensemble unique de règles fiscales internationales efficaces et cohérentes en vue de promouvoir, entre autres, l'efficacité économique et le bien-être global. Ils sont donc convenus de conduire une analyse cohérente et concordante de deux des aspects fondamentaux du cadre fiscal actuel, à savoir les règles relatives au lien et à l'attribution des bénéfices, qui tiendrait compte des effets de la numérisation sur l'économie.

374. Des travaux supplémentaires devront être menés pour préciser de quelle manière certaines caractéristiques des modèles d'affaires à forte composante numérique et, plus généralement, de la numérisation, contribuent à la création de valeur. Pour éclairer ce débat, des solutions techniques seront explorées afin d'étudier la faisabilité de plusieurs options concernant les règles relatives à l'attribution des bénéfices et au lien. Ces travaux s'appuieront sur les contributions sollicitées auprès d'un panel élargi de parties prenantes, qui inclura des représentants du monde de l'entreprise, de la société civile et du milieu universitaire. Un point sur l'avancement de ces travaux sera présenté en 2019, et les membres axeront leurs efforts sur l'élaboration d'une solution fondée sur un consensus d'ici 2020. Tout au long de ces travaux, il sera nécessaire de suivre au plus près l'évolution des nouvelles technologies, les mutations rapides des modèles d'affaires, ainsi que l'adoption des propositions de lois par les différents pays et les résultats obtenus grâce aux mesures mises en œuvre en vue de relever ces défis.

2.4. Commission européenne - Communiqué de presse – Imposition de l'économie numérique: la Commission propose de nouvelles mesures pour garantir que toutes les entreprises paient leur juste part d'impôt dans l'UE (Bruxelles, le 21 mars 2018)

La Commission européenne a proposé aujourd'hui de nouvelles règles visant à garantir que les activités des entreprises numériques soient imposées dans l'UE d'une manière équitable et propice à la croissance. Ces mesures permettraient à l'UE de jouer un rôle moteur à l'échelle mondiale en matière d'élaboration de législations fiscales adaptées à l'économie moderne et à l'ère numérique.

L'essor récent des entreprises numériques, telles que les entreprises du secteur des médias sociaux, les plateformes collaboratives et les fournisseurs de contenu en ligne, a fortement contribué à la croissance économique dans l'UE. Or, les règles fiscales actuelles n'ont pas été conçues pour prendre en charge ces entreprises d'envergure mondiale, virtuelles ou ayant une présence physique restreinte ou nulle. Le changement a été spectaculaire: sur les 20 plus grandes entreprises mondiales par capitalisation boursière, 9 sont passées au numérique, alors qu'il y a 20 ans, il n'y en avait qu'une. L'enjeu consiste à tirer le meilleur parti de cette évolution tout en veillant à ce que les entreprises numériques paient aussi leur juste part de l'impôt. Dans le cas contraire, le risque est réel pour les recettes publiques des États membres: les entreprises numériques sont actuellement soumises à un taux d'imposition effectif moyen deux fois moins élevé que celui applicable à l'économie traditionnelle dans l'UE.

Les propositions présentées ce jour arrivent alors que les États membres cherchent des solutions permanentes et durables pour garantir une répartition équitable des recettes fiscales provenant des activités en ligne, comme l'ont demandé instamment les dirigeants de l'UE en octobre 2017. Les bénéfices réalisés au moyen d'activités lucratives, telles que la vente de données et de contenu générés par les utilisateurs, ne sont pas pris en compte dans les règles fiscales actuelles. Les États membres commencent à présent à chercher des solutions rapides et unilatérales pour imposer les activités numériques, ce qui génère pour les entreprises de multiples embûches au niveau juridique et une insécurité fiscale. La seule manière de garantir que l'économie numérique soit imposée d'une façon équitable, propice à la croissance et durable consiste en une approche coordonnée.

Deux propositions législatives distinctes présentées par la Commission aujourd'hui aboutiront à une imposition plus juste des activités numériques dans l'UE:

- La première initiative vise à réformer les règles relatives à l'imposition des sociétés de telle sorte que les bénéfices soient enregistrés et taxés là où les entreprises ont une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques. Cette option constitue la solution à long terme privilégiée par la Commission.

- La seconde proposition répond à la demande de plusieurs États membres en faveur d'une taxe provisoire, portant sur les principales activités numériques qui échappent actuellement à toute forme d'imposition dans l'UE. Ce paquet définit une approche de l'UE cohérente concernant un système d'imposition de l'économie numérique favorable au marché unique numérique; il alimentera également les discussions internationales visant à régler cette question au niveau mondial.(...)

3. Table ronde 3 : La diversification des règles anti-évasion

3.1. Textes

3.1.1 Article 119 ter du code général des impôts

1. La retenue à la source prévue au 2 de l'article 119 bis n'est pas applicable aux dividendes distribués à une personne morale qui remplit les conditions énumérées au 2 du présent article par une société ou un organisme soumis à l'impôt sur les sociétés au taux normal. (...)

3. Le 1 ne s'applique pas aux dividendes 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 ce même 1, n'est pas authentique compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents.

Un montage peut comprendre plusieurs étapes ou parties.

Pour l'application du présent 3, un montage ou une série de montages est considéré comme non authentique dans la mesure où ce montage ou cette série de montages n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique.

3.1.2. Article L. 64 du livre des procédures fiscales

Modifié par Loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 - art. 35 (V)

Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

3.1.3. Paragraphe 9 de l'article 29 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE

9. Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention.

Commentaires :

169. Le paragraphe 9 reflète les principes définis aux paragraphes 61 et 76 à 80 des Commentaires sur l'article 1, selon lesquels les avantages d'une convention fiscale ne devraient pas être accordés lorsqu'un des objets principaux des montages ou des transactions concernés est de bénéficier d'un avantage en vertu d'une convention fiscale et que l'octroi de cet avantage dans de telles circonstances serait contraire à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la convention fiscale. Les principes qui sous-tendent ces paragraphes sont intégrés dans la Convention elle-même par l'intermédiaire du paragraphe 9 en vue de permettre aux États de s'attaquer aux cas d'utilisation abusive de la Convention même si leur droit interne ne leur permet pas de le faire conformément aux paragraphes 76 à 80 des Commentaires sur l'article 1 ; se trouve par ailleurs confirmée dans le paragraphe 9 l'application de ces principes aux États dont le droit interne permet déjà de s'attaquer à ces cas.

170. Les dispositions du paragraphe 9 ont pour effet de permettre de refuser un avantage conféré par une convention fiscale lorsqu'un des principaux objets d'un montage ou d'une transaction est l'octroi d'un avantage prévu par la Convention. En pareil cas cependant, la dernière partie du paragraphe offre à la personne à laquelle le bénéfice de l'avantage serait par ailleurs refusé la possibilité d'établir que l'octroi de l'avantage, dans ces circonstances, serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la Convention. (...)

174. Les dispositions du paragraphe 9 prévoient qu'un État contractant peut refuser les avantages d'une convention fiscale lorsqu'il est raisonnable de conclure, au vu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, qu'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction était l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale. Ces dispositions visent à garantir que les conventions fiscales sont appliquées conformément à l'objectif poursuivi lors de leur conclusion, à savoir octroyer des avantages au titre d'échanges de biens et de services et de mouvements de capitaux et de personnes effectués de bonne foi, et non grâce à des montages ayant pour objet principal d'obtenir un traitement fiscal plus favorable. (...)

176. La formule « ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir » est volontairement très large de façon à couvrir les situations dans lesquelles la personne qui revendique l'octroi des avantages conférés par une convention fiscale peut le faire au titre d'une transaction qui n'est pas celle qui a été effectuée en ayant comme un de ses principaux objets l'obtention de cet avantage. (...)

178. Afin de déterminer si un des objets principaux de toute personne concernée par un montage ou une transaction est d'obtenir des avantages au titre de la Convention, il importe d'analyser de manière objective les buts et objets poursuivis par l'ensemble des personnes qui sont associées à la conclusion de ce montage ou de cette transaction ou qui y participent. La détermination des objets d'un montage ou d'une transaction est une question d'ordre factuel à laquelle on ne peut répondre qu'en examinant cas par cas toutes les circonstances qui entourent ce montage ou cette transaction. Il n'est pas nécessaire de trouver une preuve concluante de l'intention d'une personne concernée par un montage ou une transaction, mais il doit être possible de conclure raisonnablement, après analyse objective des faits et circonstances propres à chaque situation, qu'un des objets principaux du montage ou de la transaction était d'obtenir les avantages de la convention fiscale. On ne doit toutefois pas présupposer à la légère que l'obtention d'un avantage conféré par une convention fiscale était un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction, et se borner à examiner les effets d'un montage ne permettra généralement pas de tirer une conclusion à propos de ses objets. Toutefois, lorsqu'un montage ne peut raisonnablement s'expliquer que par un avantage résultant de l'application d'une convention, on peut conclure qu'un des objets principaux de ce montage était l'obtention de l'avantage. (...)

180. La référence à « un des principaux objets » qui figure au paragraphe 9 signifie que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention fiscale ne doit pas nécessairement être le seul objet, ou l'objet essentiel, d'un montage ou d'une transaction. Il suffit qu'au moins un des principaux objets ait été l'obtention de l'avantage. Une personne peut par exemple vendre un bien pour diverses raisons, mais si, avant la vente, cette personne devient un résident d'un des États contractants et qu'un des principaux objets de ce changement de résidence est d'obtenir un avantage au titre d'une convention fiscale, le paragraphe 9 pourrait s'appliquer nonobstant le fait que le changement de résidence peut avoir d'autres principaux objets, comme faciliter la vente du bien ou réinvestir le produit de la cession.

181. Un objet ne sera pas un objet principal lorsqu'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'obtention de l'avantage n'était pas un élément essentiel et n'aurait pas justifié la conclusion d'un montage ou d'une transaction qui, seul ou conjugué à d'autres, a permis d'obtenir l'avantage. En particulier, lorsqu'un montage est inextricablement lié à une activité commerciale essentielle et que sa forme n'a pas été dictée par des considérations liées à l'obtention d'un avantage, il est peu probable que l'on considère que son principal objet est d'obtenir l'avantage. Toutefois, lorsqu'un montage est conclu dans le but d'obtenir des avantages similaires en vertu de plusieurs conventions, on ne doit pas considérer que l'obtention d'avantages au titre d'autres traités empêchera de considérer que l'octroi d'un avantage au titre d'une convention a été l'objet principal de ce montage. Supposons, à titre d'exemple, qu'un contribuable qui est un résident de l'État A participe à un montage avec une institution financière résidente de l'État B agissant à titre de société-relais afin que celle-ci investisse, pour le bénéfice final de ce contribuable, dans des obligations émises dans un grand nombre d'États avec lesquels l'État B, au contraire de l'État A, a conclu des conventions fiscales. Si les faits et les circonstances font apparaître que le montage a eu pour principal objet d'obtenir des avantages conférés par ces conventions fiscales, il ne faudrait pas considérer que l'obtention d'un avantage au titre d'une convention spécifique n'était pas un des principaux objets de ce montage. De même, des objectifs visant à éviter l'application du droit interne ne devrait pas être utilisés pour prétendre que l'obtention d'un avantage découlant de la convention n'était qu'un aspect accessoire.

3.2. Jurisprudence

CJUE, 22 novembre 2017, C-251/16, *Edward Cussens e.a. contre T. G. Brosnan*

(...) Sur les première et deuxième questions

25. Par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il peut, indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne, être directement appliqué afin de refuser d'exonérer de la TVA des ventes de biens immeubles, telles que celles en cause au principal. Les opérations en cause au principal ayant été réalisées avant que ne soit rendu l'arrêt Halifax, cette juridiction s'interroge également sur le point de savoir si une telle application du principe d'interdiction de pratiques abusives à ces opérations est conforme aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime et, notamment, si ledit principe peut être considéré comme ayant un contenu suffisamment clair et précis.

26. À titre liminaire, il convient de constater que ces questions sont formulées dans des termes qui évoquent la jurisprudence relative à l'effet direct des directives. Selon cette jurisprudence, les dispositions d'une directive apparaissant, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises peuvent être directement invoquées à l'encontre de l'État, mais ne peuvent pas par elles-mêmes créer d'obligations dans le chef d'un particulier et ne peuvent donc être invoquées en tant que telles à l'encontre d'une telle personne devant une juridiction nationale (voir en ce sens, notamment, arrêt du 12 décembre 2013, *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, points 18 et 22 ainsi que jurisprudence citée). Ainsi, les obligations découlant d'une directive doivent être transposées dans le droit national pour pouvoir être directement invoquées à l'encontre d'un particulier.

27. En revanche, il importe de relever que le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué en matière de TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax, ne constitue pas une règle établie par une directive, mais trouve son fondement dans la jurisprudence constante, citée aux points 68 et 69 de cet arrêt, selon laquelle, d'une part, les justiciables ne sauraient frauduleusement ou abusivement se prévaloir des normes du droit de l'Union (voir, notamment, arrêts du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, C-367/96, EU:C:1998:222, point 20 ; du 23 mars 2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, point 33, ainsi que du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, point 32) et, d'autre part, l'application de la réglementation de l'Union ne saurait être étendue jusqu'à couvrir les pratiques abusives d'opérateurs économiques (voir en ce sens, notamment, arrêts du 11 octobre 1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, point 21 ; du 3 mars 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, point 21, et du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, point 51).

28. Si la Cour a jugé, aux points 70 et 71 de l'arrêt Halifax, que le principe d'interdiction de pratiques abusives s'applique également au domaine de la TVA, en soulignant que la lutte contre la fraude, l'évasion fiscale et les abus éventuels est un objectif reconnu et encouragé par la sixième directive, il n'en découle pas que l'application de ce principe dans ce domaine soit soumise à une exigence de transposition, comme le sont les dispositions de cette directive.

29. En outre, il convient de souligner, d'une part, que la jurisprudence citée au point 27 du présent arrêt a été rendue dans diverses matières du droit de l'Union, telles que, notamment, le droit des sociétés (arrêts du 12 mai 1998, *Kefalas e.a.*, C-367/96, EU:C:1998:222, ainsi que du 23 mars 2000, *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), la politique agricole commune (arrêts du 11 octobre 1977, *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148 ; du 3 mars 1993, *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, et du 14 décembre 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) et le domaine de la TVA (arrêt du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).

30. Il ressort, d'autre part, de la jurisprudence de la Cour que l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives aux droits et aux avantages prévus par le droit de l'Union se fait indépendamment du point de savoir si ces droits et avantages trouvent leur fondement dans les traités (voir, en ce qui concerne les libertés fondamentales, notamment arrêts du 3 décembre 1974, *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, point 13, et du 9 mars 1999, *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, point 24), dans un règlement (arrêts du 6 avril 2006, *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, points 19 et 20, ainsi que du 13 mars 2014, *SICES e.a.*, C-155/13, EU:C:2014:145, points 29 et 30) ou dans une directive (voir, en matière de TVA, notamment arrêts du 3 mars 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, point 32 ; Halifax, points 68 et 69, ainsi que du 13 mars 2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, point 40). Il apparaît ainsi que ce principe n'est pas de même nature que les droits et les avantages auxquels il s'applique.

31. Le principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'appliqué au domaine de la TVA par la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax, présente, ainsi, le caractère général qui est, par nature, inhérent aux principes généraux du droit de l'Union (voir, par analogie, arrêt du 15 octobre 2009, *Audiolux e.a.*, C-101/08, EU:C:2009:626, point 50).

32. Il y a encore lieu d'ajouter que, selon la jurisprudence de la Cour, le refus d'un droit ou d'un avantage en raison de faits abusifs ou frauduleux n'est que la simple conséquence de la constatation selon laquelle, en cas

de fraude ou d'abus de droit, les conditions objectives requises aux fins de l'obtention de l'avantage recherché ne sont, en réalité, pas satisfaites et que, dès lors, un tel refus ne nécessite pas de base légale spécifique (voir, en sens, arrêts du 14 décembre 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, point 56 ; Halifax, point 93 et du 4 juin 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, point 28).

33. Partant, le principe d'interdiction de pratiques abusives peut être opposé à un assujetti pour lui refuser le bénéfice, notamment, du droit à exonération de la TVA, même en l'absence de dispositions du droit national prévoyant un tel refus (voir, en ce sens, arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 62).

34. Contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal, la circonstance selon laquelle la situation ayant donné lieu à l'arrêt cité au point précédent concernait des cas de fraude ne permet pas de conclure que cette jurisprudence serait uniquement applicable à de tels cas, et non pas à des cas d'abus. En effet, ainsi qu'il ressort notamment des points 56 et 57 de l'arrêt du 18 décembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455), pour arriver au constat énoncé au point précédent, la Cour s'est, notamment, fondée sur sa jurisprudence constante, rappelée aux points 27 et 32 du présent arrêt, qui vise tant des cas de fraude que des situations impliquant des pratiques abusives.

35. La jurisprudence que les requérants au principal invoquent dans leurs observations écrites soumises à la Cour ne saurait pas non plus mettre en cause la conclusion figurant au point 33 du présent arrêt.

36. En effet, si la Cour a jugé, aux points 87, 90 et 91 de l'arrêt Halifax, que, en l'absence de disposition de la sixième directive portant sur la question du recouvrement de la TVA, il appartient aux États membres de déterminer les conditions dans lesquelles la TVA peut être recouvrée a posteriori par le Trésor public lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, elle a, toutefois, statué non pas sur les conditions d'application du principe d'interdiction de pratiques abusives, mais uniquement sur les modalités procédurales du recouvrement de la TVA auquel les autorités nationales sont tenues de procéder après avoir constaté, conformément à ce principe, l'existence d'une pratique abusive.

37. Les arrêts du 13 février 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), et du 12 février 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), que les requérants au principal invoquent dans ce même contexte, concernent également, tout comme la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax citée au point précédent, les modalités procédurales relatives à la mise en œuvre dudit principe, ayant trait à la faculté ou à l'obligation, pour le juge national, de contrôler d'office l'existence d'une fraude fiscale (arrêt du 13 février 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, point 39) et à la possibilité de soumettre l'application des règles nationales de lutte contre l'abus de droit et la fraude à une procédure préalable caractérisée, notamment, par l'audition de la personne concernée (arrêt du 12 février 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, point 34).

38. S'agissant, enfin, de l'arrêt du 5 juillet 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), il ressort des points 38 et 48 de cet arrêt que la Cour s'est prononcée non pas sur les conditions d'application du principe d'interdiction de pratiques abusives, mais sur celles d'une disposition spécifique contenue dans une directive et permettant aux États membres de refuser l'exonération prévue par cette directive, lorsque l'opération concernée a comme objectif principal, ou comme l'un de ses objectifs principaux, la fraude ou l'évasion fiscale. Si la Cour a, au point 48 dudit arrêt, mis l'accent sur l'existence de règles du droit interne portant sur l'abus de droit, la fraude ou l'évasion fiscale qui peuvent faire l'objet d'une interprétation conforme, cette jurisprudence concerne ladite disposition du droit secondaire et n'est donc pas applicable au principe général d'interdiction de pratiques abusives.

39. La juridiction de renvoi s'interroge également sur la conformité, avec les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime, d'une application du principe d'interdiction de pratiques abusives, tel qu'il ressort de l'arrêt Halifax, aux opérations en cause au principal réalisées avant que ne soit rendu cet arrêt.

40. Or, une telle application du droit de l'Union est conforme aux principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime (voir en ce sens, notamment, arrêts du 22 janvier 2015, Balazs, C-401/13 et C-432/13, EU:C:2015:26, points 49 et 50 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, points 38 à 40).

41. En effet, l'interprétation que la Cour donne du droit de l'Union, dans l'exercice de la compétence que lui confère l'article 267 TFUE, éclaire et précise, lorsque besoin en est, la signification et la portée de ce droit, tel qu'il doit ou aurait dû être compris et appliqué depuis la date de son entrée en vigueur. Il en résulte que, en dehors de circonstances tout à fait exceptionnelles, dont l'existence n'a toutefois pas été alléguée en l'occurrence, le droit de l'Union ainsi interprété doit être appliqué par le juge même à des rapports juridiques nés et constitués avant l'arrêt statuant sur la demande d'interprétation, si, par ailleurs, les conditions permettant de porter devant les juridictions compétentes un litige relatif à l'application de ce droit se trouvent réunies (voir, notamment, arrêts du 29 septembre 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, points 44 et 45 ainsi que jurisprudence citée, et du 19 avril 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, point 40).

42. De surcroît, il y a lieu de relever que, dans l'arrêt Halifax, la Cour n'a pas limité les effets dans le temps de l'interprétation qu'elle a donnée du principe de l'interdiction de pratiques abusives dans le domaine de la TVA. Or, une telle limitation ne peut être admise que dans l'arrêt même qui statue sur l'interprétation

sollicitée, cette exigence garantissant l'égalité de traitement des États membres et des autres justiciables face à ce droit et remplissant par là même les exigences découlant du principe de sécurité juridique (voir, en ce sens, arrêts du 6 mars 2007, Meilicke e.a., C-292/04, EU:C:2007:132, point 36, ainsi que du arrêt du 23 octobre 2012, Nelson e.a., C-581/10 et C-629/10, EU:C:2012:657, point 91).

43. En ce qui concerne, par ailleurs, la question de savoir si les requérants au principal peuvent, dans le cadre du litige au principal, invoquer les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime pour contester le refus de l'exonération de TVA leur étant imposé, il est de jurisprudence constante qu'un assujetti qui a créé les conditions afférentes à l'obtention d'un droit de manière abusive ou frauduleuse n'est pas fondé à se prévaloir de ces principes afin de s'opposer au refus d'octroi du droit concerné en application du principe d'interdiction de pratiques abusives (voir, en ce sens, arrêts du 8 juin 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, point 38 ; Halifax, point 84, ainsi que du 18 décembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 et C-164/13, EU:C:2014:2455, point 60).

44. Eu égard à ces considérations, il y a lieu de répondre aux première et deuxième questions que le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens qu'il peut, indépendamment d'une mesure nationale lui donnant effet dans l'ordre juridique interne, être directement appliqué afin de refuser d'exonérer de la TVA des ventes de biens immeubles, telles que celles en cause au principal, réalisées avant le prononcé de l'arrêt Halifax, sans que les principes de sécurité juridique et de protection de la confiance légitime s'y opposent.

(...) Sur la quatrième question

52. Par sa quatrième question, la juridiction de renvoi cherche, en substance, à savoir si le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que, afin de déterminer, sur le fondement du point 75 de l'arrêt Halifax, si le but essentiel des opérations en cause au principal est ou non l'obtention d'un avantage fiscal, il convient de prendre en compte l'objectif des contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal de manière isolée, ou l'objectif commun de l'ensemble de ces contrats de bail et de ces ventes.

53. À cet égard, il y a lieu de souligner d'emblée que, contrairement à ce que soutiennent les requérants au principal dans leurs observations écrites soumises à la Cour, la jurisprudence issue de l'arrêt Halifax n'exige pas d'établir que l'obtention d'un avantage fiscal constitue le seul objectif des opérations en cause. Si des opérations poursuivant exclusivement un tel objectif sont susceptibles de remplir l'exigence résultant de cette jurisprudence, la Cour a précisé, au point 45 de son arrêt du 21 février 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), qu'il en allait de même lorsque la recherche d'un avantage fiscal constitue le but essentiel des opérations en cause.

54. En ce qui concerne l'appréciation de cet objectif dans une situation telle que celle en cause au principal, il y a lieu de relever que, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, les opérations en cause au principal consistent en plusieurs contrats portant sur les mêmes biens immobiliers et conclus entre différentes personnes, à savoir les deux contrats de bail entre les requérants au principal et Shamrock Estates ainsi que, après la résiliation de ces contrats, la vente desdits biens immobiliers à des tiers.

55. Il découle de l'article 2 de la sixième directive que chaque prestation doit normalement être considérée comme distincte et indépendante (arrêts du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 50 et jurisprudence citée, ainsi que du 27 septembre 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, point 14).

56. Lorsque la Cour est amenée à préciser l'examen nécessaire pour déterminer le but essentiel des opérations en cause, elle ne prend en considération que l'objectif de la ou des opérations dont il y a lieu d'apprécier le caractère abusif et non celui des prestations qui, du fait de ces premières opérations, remplissent formellement les conditions pour l'obtention d'un avantage fiscal (voir, notamment, arrêts du 22 décembre 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, points 10 à 15 et 31, et du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, points 20 et 43 à 45).

57. Il ressort également de la jurisprudence de la Cour que l'application du principe d'interdiction de pratiques abusives conduit seulement à écarter les opérations constitutives d'une telle pratique, tandis que les prestations qui n'en sont pas constitutives doivent faire l'objet d'une application des dispositions pertinentes en matière de TVA (arrêt Halifax, points 94 à 97). Ce traitement distinct des opérations constitutives d'une pratique abusive implique d'apprécier leur objectif également de manière distincte.

58. Partant, afin de déterminer si les contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal poursuivaient essentiellement le but d'obtenir un avantage fiscal, il y a lieu de prendre en compte, de manière spécifique, l'objectif de ces contrats de bail.

59. Dès lors, il appartient à la juridiction nationale de vérifier, conformément aux règles de preuve du droit national, pour autant qu'il n'est pas porté atteinte à l'efficacité du droit de l'Union, si les éléments constitutifs d'une pratique abusive sont réunis dans le cadre du litige au principal. Toutefois, la Cour, statuant sur renvoi préjudiciel, peut, le cas échéant, apporter des précisions visant à guider la juridiction nationale dans son

interprétation (voir, notamment, arrêts Halifax, points 76 et 77, ainsi que du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 34).

60. Afin de déterminer le contenu et la signification réelle des contrats de bail en cause au principal, la juridiction de renvoi peut, notamment, prendre en considération le caractère purement artificiel de ces opérations ainsi que les liens de nature juridique, économique et/ou personnelle entre les opérateurs en cause (voir, en ce sens, arrêt Halifax, points 75 et 81). De tels éléments sont de nature à montrer que l'obtention de l'avantage fiscal constitue le but essentiel poursuivi, nonobstant l'existence éventuelle, par ailleurs, d'objectifs économiques (arrêt du 21 février 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, point 62).

61. En l'occurrence, les contrats de bail en cause au principal n'avaient, selon les indications figurant dans la décision de renvoi, aucune réalité commerciale et ont été conclus, entre les requérants au principal et une société qui leur est liée, dans le but de réduire l'assujettissement à la TVA des ventes de biens immobiliers en cause au principal qu'ils envisageaient de réaliser ultérieurement. S'agissant de la circonstance selon laquelle ces contrats de bail visaient, ainsi que les requérants au principal l'ont soutenu devant la Cour, à réaliser lesdites ventes de la manière la plus efficace du point de vue fiscal, cet objectif ne saurait être considéré comme constituant un but autre que l'obtention d'un avantage fiscal, dès lors que l'effet recherché devait précisément être réalisé par une réduction de la charge fiscale.

62. Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de répondre à la quatrième question que le principe d'interdiction de pratiques abusives doit être interprété en ce sens que, afin de déterminer, sur le fondement du point 75 de l'arrêt Halifax, si le but essentiel des opérations en cause au principal est ou non l'obtention d'un avantage fiscal, il convient de prendre en compte l'objectif des contrats de bail antérieurs aux ventes de biens immobiliers en cause au principal de manière isolée.

CE, 9 novembre 2015, *Ministre c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk*, n° 370054

1. Considérant qu'aux termes du a) du 4 du (1) de l'article 2 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 : « *Au sens de la présente Convention, on entend par « résident d'un Etat contractant » toute personne qui, en vertu de la législation dudit 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* » ; qu'aux termes de l'article 9 de la même convention : « (1) *Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat. / (2) Chacun des Etats contractants conserve le droit de percevoir l'impôt sur les dividendes par voie de retenue à la source, conformément à sa législation. Toutefois, ce prélèvement ne peut excéder 15 p. cent du montant brut des dividendes. (...)* » ;

2. Considérant que les stipulations de l'article 2 de la convention franco-allemande citées ci-dessus doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but ; qu'il résulte des termes mêmes de ces stipulations, qui définissent le champ d'application de la convention, conformément à son objet principal qui est d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'Etat concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations ; que, d'ailleurs, le (4) de l'article 25 b de cette convention précise, s'agissant des organismes de placement collectif en valeurs mobilières, qu'ils peuvent bénéficier de certaines stipulations de celle-ci, alors même qu'ils ne seraient pas assujettis à un impôt visé à l'article 1^{er} de la convention ; que, dès lors, une personne exonérée d'impôt dans un Etat contractant à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie à cet impôt au sens du a) du 4 du (1) de l'article 2 de cette convention, ni, par voie de conséquence, comme résident de cet Etat pour l'application de la convention ;

3. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV), organisme de retraite des médecins de la Hesse, ayant son siège en Allemagne, a perçu, en 2000, des dividendes de sociétés françaises qui ont été soumis à une retenue à la source de 25 % en application des dispositions combinées du 2 de l'article 119 bis et de l'article 187-1 du code général des impôts ; qu'elle a demandé la restitution partielle de ces retenues en se prévalant du taux de 15 % prévu par les stipulations de l'article 9 de la convention franco-allemande ; que l'administration fiscale française a rejeté sa réclamation au motif que cet organisme ne pouvait pas être regardé comme étant résident d'Allemagne au sens des stipulations de l'article 2 de cette convention, dès lors que, exonéré d'impôt sur les sociétés dans cet Etat, il ne pouvait se prévaloir des stipulations de cette convention ;

4. Considérant que pour confirmer, par l'arrêt attaqué du 4 avril 2013, le jugement du 21 octobre 2010 par lequel le tribunal administratif de Cergy-Pontoise avait fait droit à la demande de restitution partielle présentée par la LHV, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé que cette convention ne contenait aucune définition de la notion de résident subordonnant l'assujettissement à l'impôt dans un Etat contractant au fait de ne pas en être exonéré ; qu'il résulte de ce qui a été dit au point 2 qu'en statuant ainsi, elle a commis une erreur de droit ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre moyen du pourvoi, le ministre délégué, chargé du budget, est fondé à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque ;

CE, 25 octobre 2017, M. Verdannet et autres, n° 396954

(...) 1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Augustin Verdannet, alors résident fiscal français, s'est engagé, par un acte sous seing privé conclu le 30 décembre 2003, à acquérir un ensemble immobilier situé à Veyrier-du-Lac, en Haute Savoie. L'intéressé a, par ailleurs, créé, le même jour, au Luxembourg, la SARL Partinverd, société holding dont il est devenu le gérant et associé à 99,99 %. Cette société avait alors exclusivement pour objet social la prise de participations dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion et la mise en valeur de ces participations, ainsi que l'assistance à ses filiales. Par avenants à l'acte de vente des 28 et 31 janvier 2004, M. Verdannet a été autorisé, pour la réalisation de l'acquisition immobilière stipulée, à se faire substituer une société de son choix. La société holding luxembourgeoise Partinverd, substituée à M. Verdannet, a acquis l'ensemble immobilier le 30 juillet 2004, au prix de 2 908 836 euros. Après modification apportée, le 6 octobre 2004, à son objet social, élargi à l'achat, la gestion, la mise en valeur et la vente d'immeubles, la société luxembourgeoise Partinverd a, par acte du 10 novembre 2005, vendu l'ensemble immobilier, pour un prix de 4 900 000 euros, à la SARL Le Chapitre, société créée en France le 29 mars 2005, exerçant l'activité de marchand de biens et ayant pour gérante et unique associée l'ancienne épouse de M. Verdannet. La plus-value réalisée à l'occasion de cette cession par la société luxembourgeoise Partinverd a bénéficié, dès lors que cette dernière n'exploitait aucun établissement stable sur le territoire, d'une non-imposition totale en France, en vertu de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur. A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale, relevant que M. Verdannet, fiscalement domicilié en Suisse depuis le 30 juin 2004, aurait été soumis, s'il avait lui-même réalisé cette opération immobilière, au prélèvement fiscal d'un tiers sur la plus-value y afférente, prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts, a estimé que, par la substitution artificielle de la société luxembourgeoise Partinverd, l'intéressé n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value à toute imposition en France. En conséquence, suivant la procédure spéciale de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale a écarté l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd comme ne lui étant pas opposable puis assujetti M. Verdannet au prélèvement prévu à l'article 244 bis A du code général des impôts. M. Gilles Verdannet, M. Roland Verdannet et Mme Solange Verdannet-Boveyron, venant en qualité d'ayants droit à la succession de leur père défunt, ont demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge, en droits et pénalités, de ce rappel de prélèvement ou, à titre subsidiaire, la réduction du taux de celui-ci de 33,33 % à 16 %, par application des stipulations de l'article 15 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. Par un jugement du 22 février 2013, le tribunal administratif de Montreuil n'a fait droit qu'à ces conclusions subsidiaires. Les requérants se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 17 décembre 2015 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté leur appel contre ce jugement, en tant qu'il a rejeté le surplus de leur demande.

2. En premier lieu, aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors en vigueur : « *Ne peuvent être opposés à l'administration des impôts les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention à l'aide de clauses (...) qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus (...). L'administration est en droit de restituer son véritable caractère à l'opération litigieuse. Si elle s'est abstenue de prendre l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit (...), il lui appartient d'apporter la preuve du bien-fondé du redressement* ». Il résulte de ces dispositions que, lorsque l'administration use de la faculté qu'elles lui confèrent dans des conditions telles que la charge de la preuve lui incombe, elle est fondée à écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu'elle établit que ces actes ont un caractère fictif ou que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées, eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. Il en va ainsi lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi.

3. En second lieu, aux termes de l'article 4 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, dans sa rédaction alors en vigueur, antérieure à l'avenant du 24 novembre 2006 : « *Les revenus des entreprises industrielles, minières, commerciales ou financières ne sont imposables que dans l'Etat sur le territoire duquel se trouve un établissement stable* ». En vertu de ces stipulations, la plus-value réalisée, à l'occasion de la vente d'un bien immobilier situé sur le territoire français, par une entreprise industrielle et commerciale luxembourgeoise n'exploitant aucun établissement stable en France n'était pas imposable en France.

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond, ainsi qu'il a été rappelé au point 1, que l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd, substituée à M. Verdannet, qui avait initialement signé la promesse d'achat en son nom propre, n'était justifiée par aucun motif économique, organisationnel ou financier et que cette société n'a jamais développé aucune autre activité immobilière en dépit du changement, d'ailleurs postérieur à l'acquisition litigieuse, de son objet social. Dans ces conditions, en jugeant que l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd dans l'opération immobilière litigieuse était artificielle

et qu'elle n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value de cession à toute imposition en France, la cour administrative d'appel de Versailles n'a entaché son arrêt ni de dénaturation, ni d'inexacte qualification juridique des faits.

5. Les Etats parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique. Il suit de là qu'en jugeant que l'opération litigieuse était contraire aux objectifs poursuivis par les deux Etats signataires, la cour n'a entaché son arrêt d'aucune erreur de droit.

6. Il résulte de ce qui a été dit aux points 4 et 5 que la cour n'a pas entaché son arrêt d'inexacte qualification juridique en jugeant que l'opération litigieuse était constitutive d'un abus de droit.

3.3. La transparence

3.3.1. Jurisprudence

CC, 20 janvier 2015, n°2014-437 QPC, AFEP et autres

1. Considérant que l'article 238-0 A du code général des impôts est relatif à la définition en matière fiscale des États ou des territoires non coopératifs ; qu'il renvoie à un arrêté le soin de fixer la liste de ces États et territoires ;

2. Considérant qu'aux termes du c) du 2 de l'article 39 duodecimes du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 susvisée : « Le régime des plus-values à court terme est applicable... aux plus-values réalisées à l'occasion de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

3. Considérant qu'aux termes du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, le régime des plus et moins-values à long terme cesse de s'appliquer à la plus ou moins-value provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A.

4. « Les moins-values afférentes à des titres exclus du régime des plus et moins-values à long terme en application du premier alinéa peuvent s'imputer exclusivement sur des plus-values exclues du régime des plus et moins-values à long terme en application du même alinéa. » ;

5. Considérant qu'aux termes du j) du 6 de l'article 145 du même code, dans sa rédaction issue de l'article 22 de la loi du 30 décembre 2009 : « Le régime fiscal des sociétés mères n'est pas applicable ... aux produits des titres d'une société établie dans un État ou territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A » ;

6. Considérant que, selon l'association et les sociétés requérantes, la différence de traitement instituée par les dispositions contestées de l'article 145 du code général des impôts entre les sociétés mères selon que leurs filiales sont établies dans un État ou un territoire figurant ou non sur la liste des États ou des territoires non coopératifs méconnaît le principe d'égalité devant la loi et les charges publiques dès lors que ces dispositions posent, au détriment des premières, une présomption irréfragable de fraude fiscale ; que l'association et les sociétés requérantes font valoir le même grief à l'encontre des dispositions contestées des articles 39 duodecimes et 219 du code général des impôts ; qu'elles font également valoir qu'en permettant que les produits des titres et les plus-values de cession de titres de participation provenant de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif soient soumis à un niveau d'imposition dérogatoire, les dispositions contestées engendrent une imposition confiscatoire, contraire au principe d'égalité devant les charges publiques ;

7. Considérant, d'une part, que l'article 145 du code général des impôts est relatif aux conditions requises pour bénéficier, sur option, du régime fiscal des sociétés mères, dont le fonctionnement est prévu par l'article 216 du même code ; que ce régime fiscal autorise une société mère soumise à l'impôt sur les sociétés et détenant une participation supérieure à 5 % dans le capital de sa filiale à retrancher de son bénéfice imposable les produits nets de participation en provenance de cette filiale, défalcation faite d'une quote-part de frais et charges ; que les dispositions du j) du 6 de cet article 145 excluent du bénéfice de ce régime les produits des titres d'une société établie dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

8. Considérant d'autre part, que les dispositions du c) du 2 de l'article 39 duodecimes et du a sexies-0 ter) du paragraphe I de l'article 219 du code général des impôts excluent l'application du régime des plus ou moins-values à long terme aux plus-values provenant de la cession de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif au sens de l'article 238-0 A ;

9. Considérant que l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 dispose que la loi « doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse » ; que le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en

rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit ; qu'aux termes de l'article 13 de la Déclaration de 1789 : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés » ; que cette exigence ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge excessive au regard de leurs facultés contributives ; qu'en vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives ; qu'en particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose ; que cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques ;

10. Considérant, en premier lieu, qu'en adoptant les dispositions contestées, le législateur a entendu lutter contre les « paradis fiscaux » ; qu'il a poursuivi un but de lutte contre la fraude fiscale des sociétés qui réalisent des investissements ou des opérations financières dans les États et les territoires non coopératifs ; que ce but constitue un objectif de valeur constitutionnelle ; que le législateur a institué, entre les contribuables qui perçoivent des produits de titres de sociétés établies dans un État ou un territoire non coopératif ou qui réalisent des plus-values à l'occasion de la cession de titres de ces dernières et les autres contribuables, une différence de traitement fondée sur des critères en rapport direct avec l'objet de la loi ; que le grief tiré de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi doit être écarté ;

11. Considérant, en second lieu, que le niveau d'imposition susceptible de résulter, au titre de la loi fiscale française, de l'application des dispositions contestées n'est pas tel qu'il en résulterait une imposition confiscatoire ; que les dispositions contestées ne sauraient, toutefois, sans porter une atteinte disproportionnée au principe d'égalité devant les charges publiques, faire obstacle à ce que, à l'instar de ce que le législateur a prévu pour d'autres dispositifs fiscaux applicables aux opérations réalisées dans un État ou un territoire non coopératif, notamment aux articles 125 A, 182 A bis et 182 B du code général des impôts, le contribuable puisse être admis à apporter la preuve de ce que la prise de participation dans une société établie dans un tel État ou territoire correspond à des opérations réelles qui n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéfices dans un tel État ou territoire ; que, sous cette réserve, elles ne portent pas atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques ;

12. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que les dispositions contestées, qui ne sont contraires à aucun autre droit ou liberté que la Constitution garantit, doivent, sous cette réserve, être déclarées conformes à la Constitution,

CC, 29 décembre 2015, n° 2015-725 DC, Loi de finances pour 2016 (extraits),

SUR CERTAINES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE 121 :

29. Considérant que le 1° du paragraphe I de l'article 121 crée dans le CGI un article 223 quinquies C ; que le 1 du paragraphe I de ce dernier article impose à certaines personnes morales de souscrire, dans les douze mois suivant la clôture de l'exercice, une « déclaration comportant la répartition pays par pays des bénéfices du groupe et des agrégats économiques, comptables et fiscaux, ainsi que des informations sur la localisation et l'activité des entités le constituant » ; qu'est soumise à cette obligation la personne morale ayant son siège en France qui établit des comptes consolidés, détient ou contrôle, directement ou indirectement, une ou plusieurs entités juridiques établies hors de France ou y dispose de succursales, réalise un chiffre d'affaires annuel, hors taxes, consolidé supérieur ou égal à 750 millions d'euros et n'est pas détenue par une ou des entités juridiques situées en France et tenues au dépôt de cette déclaration, ou établies hors de France et tenues au dépôt d'une déclaration similaire en application d'une réglementation étrangère ; que le 2 du paragraphe I dispose qu'est également soumise à cette obligation la personne morale établie en France dès lors, d'une part, qu'elle est contrôlée directement ou indirectement par une personne morale établie dans un Etat ou territoire n'ayant pas adopté une réglementation rendant obligatoire la souscription d'une déclaration similaire à celle figurant au 1 du paragraphe I et répondant aux critères mentionnés précédemment et, d'autre part, qu'elle a été désignée par le groupe à cette fin ou qu'elle ne peut démontrer qu'une autre entité du groupe a été désignée à cette même fin ; que le 3 du paragraphe I prévoit que la déclaration peut, sous condition de réciprocité, faire l'objet d'un échange avec d'autres Etats ; que le paragraphe II dispose que la liste des Etats ou territoires ayant adopté une réglementation rendant obligatoire une déclaration similaire à celle prévue au paragraphe I et ayant conclu un accord, qu'ils respectent, d'échange automatique de ces informations, est fixée par un arrêté ;

30. Considérant que, selon les députés requérants, ces dispositions portent atteinte au principe d'égalité devant la loi dès lors qu'elles ont pour effet d'instaurer des obligations déclaratives différentes entre une société mère ayant son siège en France et une société contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger ; qu'en effet, la seconde serait soumise à une formalité impossible dans la mesure où elle serait dans l'incapacité de produire des informations qui ne lui auraient pas été transmises par sa société mère ; que la

liberté d'entreprendre serait également méconnue dans la mesure où les sociétés sont contraintes de divulguer des informations stratégiques pouvant être transmises à des Etats étrangers sans qu'il soit garanti que ces Etats respecteront le caractère confidentiel de ces informations ;

31. Considérant, en premier lieu, que les dispositions contestées imposent la même obligation déclarative à une société mère ayant son siège en France et répondant aux critères fixés au 1 du paragraphe I de l'article 223 quinquies C du CGI et à une société établie en France contrôlée par une société ayant son siège à l'étranger et répondant aux mêmes critères ; que, par suite, ces dispositions, qui ne créent pas de différence de traitement, ne portent pas atteinte au principe d'égalité ;

32. Considérant, en second lieu, qu'il est loisible au législateur d'apporter à la liberté d'entreprendre, qui découle de l'article 4 de la Déclaration de 1789, des limitations liées à des exigences constitutionnelles ou justifiées par l'intérêt général, à la condition qu'il n'en résulte pas d'atteintes disproportionnées au regard de l'objectif poursuivi ;

33. Considérant que les dispositions contestées se bornent à imposer à certaines sociétés de transmettre à l'administration des informations relatives à leur implantation et des indicateurs économiques, comptables et fiscaux de leur activité ; que ces éléments, s'ils peuvent être échangés avec les Etats ou territoires ayant conclu un accord en ce sens avec la France, ne peuvent être rendus publics ; que, par suite, ces dispositions ne portent aucune atteinte à la liberté d'entreprendre ;

34. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le 1^o du paragraphe I de l'article 121, qui ne méconnaît aucune autre exigence constitutionnelle, doit être déclaré conforme à la Constitution ;

CC, 21 octobre 2016, n° 2016-591 QPC, Mme Helen S

1. Le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts, dans sa rédaction issue de la loi du 6 décembre 2013 mentionnée ci-dessus, prévoit : « Il est institué un registre public des trusts. Il recense nécessairement les trusts déclarés, le nom de l'administrateur, le nom du constituant, le nom des bénéficiaires et la date de constitution du trust ».

2. La requérante soutient que ces dispositions méconnaissent le droit au respect de la vie privée et sont entachées d'incompétence négative dans des conditions portant atteinte à ce droit dès lors qu'elles donnent au public un accès entièrement libre et non encadré à des données confidentielles relatives à la constitution d'un trust. Ces dispositions méconnaîtraient également le principe d'égalité devant la loi.

Sur le fond :

3. La liberté proclamée par l'article 2 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 implique le droit au respect de la vie privée. Par suite, la collecte, l'enregistrement, la conservation, la consultation et la communication de données à caractère personnel doivent être justifiés par un motif d'intérêt général et mis en œuvre de manière adéquate et proportionnée à cet objectif.

4. Le registre public des trusts institué par le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts recense tous les trusts, au sens de l'article 792-0 bis du même code, dont la déclaration est rendue obligatoire par les premier et cinquième alinéas du même article. Ces trusts sont ceux dont l'administrateur, le constituant ou au moins l'un des bénéficiaires a son domicile fiscal en France ou ceux qui comprennent un bien ou un droit qui y est situé. Pour chaque trust recensé, ce registre précise la date de sa constitution ainsi que les noms de son administrateur, de son constituant, et de ses bénéficiaires. Le quatrième alinéa de l'article 1649 AB renvoie à un décret en Conseil d'État le soin de préciser les modalités de consultation de ce registre public.

5. En favorisant, par les dispositions contestées, la transparence sur les trusts, le législateur a entendu éviter leur utilisation à des fins d'évasion fiscale et de blanchiment des capitaux. Il a ainsi poursuivi l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

6. La mention, dans un registre accessible au public, des noms du constituant, des bénéficiaires et de l'administrateur d'un trust fournit des informations sur la manière dont une personne entend disposer de son patrimoine. Il en résulte une atteinte au droit au respect de la vie privée. Or, le législateur, qui n'a pas précisé la qualité ni les motifs justifiant la consultation du registre, n'a pas limité le cercle des personnes ayant accès aux données de ce registre, placé sous la responsabilité de l'administration fiscale. Dès lors, les dispositions contestées portent au droit au respect de la vie privée une atteinte manifestement disproportionnée au regard de l'objectif poursuivi. Par conséquent, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres griefs, le deuxième alinéa de l'article 1649 AB du code général des impôts doit être déclaré contraire à la Constitution.

Sur les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité :

7. Selon le deuxième alinéa de l'article 62 de la Constitution : « Une disposition déclarée inconstitutionnelle sur le fondement de l'article 61-1 est abrogée à compter de la publication de la décision du Conseil constitutionnel ou d'une date ultérieure fixée par cette décision. Le Conseil constitutionnel détermine les conditions et limites dans lesquelles les effets que la disposition a produits sont susceptibles d'être remis en

cause ». En principe, la déclaration d'inconstitutionnalité doit bénéficier à l'auteur de la question prioritaire de constitutionnalité et la disposition déclarée contraire à la Constitution ne peut être appliquée dans les instances en cours à la date de la publication de la décision du Conseil constitutionnel. Cependant, les dispositions de l'article 62 de la Constitution réservent à ce dernier le pouvoir tant de fixer la date de l'abrogation et de reporter dans le temps ses effets que de prévoir la remise en cause des effets que la disposition a produits avant l'intervention de cette déclaration.

8. En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision.

3.3.2. Bruxelles propose de rendre publique la répartition par pays de l'impôt des multinationales (Feuillet Rapide Fiscal Social 22/16)

Proposition de directive COM/2016/198 du 12-4-2016

La proposition présentée par la Commission européenne prévoit d'imposer aux entreprises multinationales de déclarer publiquement, pays par pays, un certain nombre d'informations sur leurs activités et l'impôt sur leurs bénéfices : chiffre d'affaires, bénéfice, impôts acquittés, montant du capital, bénéfices non distribués, actifs corporels et nombre d'employés.

Qu'elles aient ou non leur siège dans l'Union européenne, les entreprises multinationales dont le chiffre d'affaires dépasse 750 millions d'euros devraient satisfaire à ces exigences supplémentaires de transparence. Les mêmes obligations de déclaration seraient ainsi imposées non seulement aux entreprises européennes, mais également aux entreprises multinationales non européennes actives en Europe par l'intermédiaire de filiales ou de succursales. La Commission estime à au moins 6 000 le nombre d'entreprises qui devraient établir une telle déclaration, dont 2 000 environ ont leur siège dans l'Union européenne.

Les Etats membres qui recevront cette déclaration seraient également tenus d'échanger ces informations avec les autres Etats membres concernés. La publication de cette déclaration sur le site internet de l'entreprise serait requise.

L'obligation déclarative pourrait s'appliquer dès l'exercice fiscal 2016. Si la société mère d'un groupe n'a pas sa résidence fiscale dans l'UE et ne dépose pas de déclaration, elle le fera par l'intermédiaire de ses filiales dans l'UE. Cette « déclaration secondaire » serait facultative en 2016 et obligatoire à compter de l'exercice fiscal 2017.

Cette proposition s'inscrit dans le double cadre du « plan d'action pour un système d'imposition des sociétés plus juste » présenté par la Commission en mars 2015 (**FR 29/15 inf. 12 p. 21**) et de l'action 13 du plan Beps de l'OCDE (**FR 27/15 inf. 8 p. 13**). Elle fait suite à un accord politique des Etats membres en Conseil Ecofin du 8 mars 2016.

BIBLIOGRAPHIE INDICATIVE

Rapports

Collin (P.) et Colin (N.), *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, rapport au ministre de l'économie et des finances, au ministre du redressement productif, au ministre délégué chargé du budget et à la ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, janvier 2013

OCDE (2015), « *Documentation des prix de transfert et déclaration pays par pays, Action 13 - Rapport final 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2015), « *L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions fiscales bilatérales, Action 15 - Rapport final 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2016), « *Empêcher les mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable, Action 7 - Rapport final 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

OCDE (2017), « *Empêcher l'octroi inapproprié des avantages des conventions fiscales, Action 6 - Rapport final 2015* », Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris

Tax Justice Network, « *Ending multinational tax avoidance through unitary taxation* », Briefing, 2017

Articles

Martin (P.), Evers (M.), Jatton (L.), Marcus (M.), Silberstein (C.), « La convention multilatérale OCDE : quel impact sur la fiscalité internationale ? », *Droit Fiscal*, 2017, n°51-52, 587

Nicolazo de Barmon (M.-A.), Conclusions sous CE 9-11-2015 no 370054, min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk, *RJF*, 2/16 C-178

Rocher (A.), « La transparence, fer de lance de l'Union européenne dans la lutte contre l'évasion fiscale », *Revue de l'Union européenne*, 2018, n° 620, p. 422

Jury (F.), « Le régime des aides d'État : un moteur efficace de la politique fiscale européenne », *Revue de l'Union européenne* 2018 n° 620 p. 427

Vergnet (N.), « Les fondements théoriques de la notion d'établissement stable à l'épreuve de la modernisation de l'économie », *Droit fiscal*, 2017, n°39, 476

Zaghdoun (R.), Philippe (Q.), « Affaire Google : la qualification d'établissement stable tenue en échec par une conception formelle du pouvoir d'engager », *Droit fiscal*, 2017 n° 39, 482

Courjon (O.), « Commerce électronique : un alignement des planètes en fiscalité indirecte », *Droit fiscal*, 2018 n° 28, 311

Martin (P.), Gouthière (B.), « Les conflits de norme : les clauses anti-évasion », *Droit fiscal*, 2017, n° 39, 471

Deboissy (F.), « Articulation de la procédure d'abus de droit et des clauses anti-abus », *Droit fiscal*, 2016 n° 49, 632

Iljic (A.), « Peut-on abuser d'une convention fiscale bilatérale ? », *RJF*, 12/17, p. 1553

Derouin (P.), « Les avancées de l'échange international d'information à des fins fiscales », *Revue européenne et internationales de droit fiscal*, n° 2018/1

Auberton (B.), Leroy (E.), Morel (A.), « Beps : le reporting pays par pays, d'une transparence imposée à une communication fiscale choisie des entreprises », *Feuillet rapide fiscal social* n°19/2016

Debat (O.), « Regard sur la transparence : le nouveau dogme mondial en droit fiscal ? », *Revue de Droit bancaire et financier*, 2017, n° 4, 42

Ce document a été préparé par la section du rapport et des études sous la direction de Matias de Sainte Lorette, maître des requêtes en service extraordinaire.