5

DIVIDENDES - INTÉRÊTS REDEVANCES

Chronique d'actualité

Jérôme ARDOUIN
Avocat, EY Société d'Avocats

Emmanuel DINH
Maître de conférences à l'Université Paris Dauphine
Directeur de l'Ecole Droit Dauphine
Avocat à la Cour, Couderc Dinh & Associés

Thomas PERROT
Avocat associé, Skadden, Arps, Slate, Meagher & Flom LLP

Questions générales

> **Mise en place d'un système de retenue à la source européen** - ***Consultation publique*** - La Commission européenne organise une consultation publique au sujet de la mise en place d'un nouveau système de retenue à la source européen, visant à fournir aux États membres les informations nécessaires pour prévenir les pratiques fiscales abusives, tout en permettant un traitement rapide et efficace des demandes relatives à des procédures de remboursement et/ou de dégrèvement à la source pour l'excédent d'impôt retenu (V. § 1).

Dividendes et autres revenus distribués

> **Dividendes entrants** - ***Dividendes de filiales européennes versés à des sociétés mères n'ayant pas opté pour l'intégration fiscale alors qu'elles en remplissaient les conditions*** - *Neutralisation de la quote-part de frais et charges* - Le Conseil d'État renvoie à la CJUE la question de savoir si la jurisprudence Steria (CJUE, 2 sept. 2015, C-386/14, Groupe Steria SCA, qui juge contraire à la liberté d'établissement le fait de neutraliser la réintégration de la QPFC au sein des groupes fiscaux intégrés alors qu'elle n'est pas neutralisée pour les dividendes en provenance de filiales européennes qui remplissent les conditions pour être membres du groupe à l'exception de la condition de résidence) trouve à s'appliquer en l'absence de constitution d'un groupe fiscal intégré en France alors que cela était possible. La question préjudicielle est motivée par le fait que les dispositions adoptées pour tirer les conséquences de l'arrêt Steria exigent l'existence d'un groupe fiscal intégré en France, sauf s'il n'y a pas la possibilité d'en créer un (V. § 3).

> **Dividendes sortants** - ***Exonération de retenue à la source sur les dividendes versés aux entités européennes (CGI, art. 119 ter)*** - *Engagement de détention par le bénéficiaire de la participation dans la société distributrice* - Le bénéficiaire européen de dividendes français doit, pour bénéficier de l'exonération de retenue à la source, notamment justifier « détenir directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 p. 100 au moins du capital de la personne morale qui distribue les dividendes, ou prendre l'engagement de conserver cette participation de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins »

•••

(CGI, art. 119 ter, 2, c), engagement dont les modalités de souscription et le contenu sont définis à l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III au CGI. Confirmant en cela la solution retenue en première instance, la CAA de Nantes rappelle d'abord que l'engagement et sa déclaration ne sont exigés que dans le cas où le bénéficiaire non résident ne détient pas directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 % du capital de la personne morale qui distribue les dividendes. Elle limite ensuite le formalisme applicable à cette déclaration, notant qu'hors du cas d'un contrôle, ces justificatifs n'ont pas à être fournis à une autre personne que la société distributrice, et qu'aucun délai, tenant notamment à la date de mise en paiement des dividendes, n'enserre leur production (V. § 10).

> *Clause anti-abus* - La CAA de Lyon rejette les prétentions de l'administration, qui avait assujetti à la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI les dividendes versés au cours des années 2014 à 2016 par une société française, gérante de supermarchés, détenue par une société luxembourgeoise, elle-même détenue à 92 % par deux résidents suisses. L'administration estimait que la société ne justifiait pas que la chaîne de participation ainsi mise en place n'avait pas pour objectif principal de tirer parti de l'exonération prévue par le 3 de l'article 119 ter du CGI, ce que dément la cour (V. § 16).

> ***Libre circulation des capitaux*** - *Dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé - Remboursement de l'impôt allemand sur les revenus du capital retenu à la source* - La CJUE juge que l'article 63 TFUE s'oppose à une disposition de la législation fiscale d'un État membre qui soumet le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté sur les dividendes provenant de participations inférieures aux seuils prévus par la directive mère-fille 90/435/CEE modifiée, perçus par une société établie dans un autre État membre à la preuve que cet impôt ne peut être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, ni être déduit par ladite société en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, alors qu'une telle condition n'est pas prévue s'agissant du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société résidente percevant le même type de revenus (V. § 18).

Intérêts

> ***Convention fiscale franco-chinoise (1984)*** - *Intégration des crédits d'impôt fictif aux intérêts imposables en France* - Le Conseil d'État juge que l'impôt chinois calculé de manière forfaitaire afin de déterminer un crédit d'impôt fictif pour l'application de l'ancienne convention fiscale franco-chinoise de 1984 devait, pour la mise en œuvre du mécanisme d'élimination de la double imposition, être inclus dans la base taxable en France. La société soutenait qu'aucune disposition de droit interne ne le prévoyait. Le Conseil d'État, après avoir rappelé le principe de subsidiarité, juge qu'il appartient néanmoins au juge, pour la mise en œuvre des stipulations d'une convention qui sont relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux États parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions, de faire application des stipulations claires subordonnant l'imputation du crédit d'impôt forfaitaire qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé perçu dans l'État où les revenus en cause trouvent leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France du revenu en cause augmenté de cet impôt. Le Conseil d'État lit les stipulations d'élimination de la double imposition comme un tout indivisible prévoyant la soumission à l'impôt en France d'un revenu brut, incluant donc l'impôt réputé prélevé en Chine (et tirant toutes les conséquences de la fiction créée par la convention) (V. § 20).

Redevances

> **Bénéficiaire effectif** - ***Situations triangulaires*** - Le Conseil d'État juge qu'eu égard à son objet, et tel qu'il est éclairé par les commentaires formulés par le comité fiscal de l'OCDE sur l'article 12 de la convention modèle établie par cette organisation publiés le 11 avril 1977, et ainsi d'ailleurs qu'il résulte de ces mêmes commentaires publiés respectivement les 23 octobre 1997, 28 janvier 2003 et 15 juillet 2014 et en dernier lieu le 21 novembre 2017, le 2 de l'article 12 de la convention fiscale franco-néo-zélandaise est applicable aux redevances de source française dont le bénéficiaire effectif réside en Nouvelle-Zélande, quand bien même elles auraient été versées à un intermédiaire établi dans un État tiers (V. § 34).

> **Services techniques** - ***Numérisation de documents*** - *Convention franco-malgache* - La CAA de Versailles juge que la rémunération de services de numérisation de documents et de leur intégration à une base de données constitue une redevance aux fins de la convention fiscale franco-malgache (non conforme à la convention modèle OCDE sur la notion de redevance) (V. § 36).

Questions générales

1. Mise en place d'un système de retenue à la source européen - Consultation publique - La Commission européenne organise une consultation publique au sujet de la mise en place d'un nouveau système de retenue à la source européen, visant à fournir aux États membres les informations nécessaires pour prévenir les pratiques fiscales abusives, tout en permettant un traitement rapide et efficace des demandes relatives à des procédures de remboursement et/ou de dégrèvement à la source pour l'excédent d'impôt retenu.

Comm. UE, consultation publique, 1er avr. - 24 juin 2022

2. Pour plus de détails sur cette initiative, v. dans ce numéro FI 3-2022, n° 2, § 5.

Dividendes et autres revenus distribués

Dividendes entrants

3. Dividendes entrants - Dividendes de filiales européennes versés à des sociétés mères n'ayant pas opté pour l'intégration fiscale alors qu'elles en remplissaient les conditions - Neutralisation de la quote-part de frais et charges - Droit de l'UE - Le Conseil d'État renvoie à la CJUE la question de savoir si la jurisprudence *Steria* (CJUE, 2 sept. 2015, C-386/14, Groupe Steria SCA, qui juge contraire à la liberté d'établissement le fait de neutraliser la réintégration de la QPFC au sein des groupes fiscaux intégrés alors qu'elle n'est pas neutralisée pour les dividendes en provenance de filiales européennes qui remplissent les conditions pour être membres du groupe à l'exception de la condition de résidence) trouve à s'appliquer en l'absence de constitution d'un groupe fiscal intégré en France alors que cela était possible. La question préjudicielle est motivée par le fait que les dispositions adoptées pour tirer les conséquences de l'arrêt *Steria* exigent l'existence d'un groupe fiscal intégré en France, sauf s'il n'y a pas la possibilité d'en créer un.

CE, 8e et 3e ch., 14 juin 2022, n° 454107, Min. c/ SA Manitou BF et CE, 8e et 3e ch., 14 juin 2022, n° 458579, Min. c/ SA Bricolage Investissement France, concl. K. Ciavaldini (FI 3-2022, n° 4, annexe 2)

4. Dans les deux affaires examinées par le Conseil d'État, deux sociétés françaises ont reçu, pour l'une en 2011 et pour l'autre en 2012, des dividendes de leurs filiales établies dans d'autres pays de l'Union européenne, soumis au régime mère-fille.

L'une et l'autre ont demandé la restitution de l'impôt sur les sociétés correspondant à la réintégration de la quote-part de frais et charges sur dividendes au motif que cette imposition constituait une discrimination contraire à la liberté d'établissement dès lors que les dividendes distribués entre sociétés membres d'un groupe fiscal intégré et relevant du régime mère-fille bénéficiaient d'une exonération totale compte tenu de la neutralisation de la quote-part de frais et charges prévue à l'époque des faits par l'article 223 B du CGI.

Ce point a d'ailleurs été jugé depuis. Dans l'affaire *Steria*, la Cour de justice de l'Union européenne a en effet considéré que la neutralisation de la quote-part de frais et charges pour les dividendes distribués entre sociétés membres d'une intégration fiscale était contraire au droit de l'Union européenne[1].

Toutefois, la particularité de ces deux nouvelles affaires tenait au fait que chacune des sociétés françaises aurait pu être membre d'un groupe fiscal intégré en France mais l'option n'avait pas été prise au titre des exercices en litige : l'une était détenue à 100 % par une société française, l'autre détenait à plus de 95 % une filiale française. Or, selon l'administration fiscale, le choix d'une société mère française de ne pas faire partie d'un groupe fiscal intégré fait obstacle à une demande en restitution, fondée sur la contrariété à la liberté d'établissement révélée dans la décision *Steria*, de l'impôt correspondant à la quote-part pour frais et charges afférente à des dividendes provenant de filiales européennes.

5. Le Tribunal administratif de Montreuil a suivi la position de l'administration et jugé que, dès lors que ces sociétés avaient choisi de ne pas former un groupe fiscal intégré, l'absence de neutralisation de la quote-part de frais et charges afférente aux dividendes reçus de ses filiales européennes n'était contraire ni à la liberté d'établissement, ni au principe de non-discrimination garanti par l'article 14 de la Convention EDH et l'article 1er du Premier protocole additionnel à cette convention[2].

Contrairement au tribunal, la Cour administrative d'appel de Versailles a considéré que la jurisprudence *Steria* trouvait à

1 CJUE, 2 sept. 2015, C-386/14, Steria.

2 TA Montreuil, 16 juill. 2018, n° 1708681, Sté Manitou BF et TA Montreuil, 10 oct. 2019, n° 1806737, Min. c/ SA Bricolage Investissement France. Pour un résumé de la position du tribunal, v. nos commentaires ss CAA Versailles, 27 mai 2021, n° 18VE02710, SA Manitou BF, concl. C. Huon : FI 4-2021, n° 5, § 13.

s'appliquer, indépendamment du fait que la société récipiendaire des dividendes, qui remplissait les conditions pour être intégrée, avait choisi de ne pas l'être[3].

6. Saisi d'un pourvoi en cassation formé par l'administration à l'encontre des arrêts d'appel, le Conseil d'État décide de soumettre la difficulté à la CJUE en lui renvoyant la question préjudicielle suivante :

« *L'article 49 du TFUE (la liberté d'établissement) s'oppose-t-il à une législation d'un État membre relative à un régime d'intégration fiscale en vertu de laquelle une société mère intégrante bénéficie de la neutralisation de la quote-part de frais et charges réintégrée à raison des dividendes perçus par elle de sociétés résidentes parties à l'intégration ainsi que, pour tenir compte de l'arrêt Steria de la Cour de justice, à raison de dividendes perçus de filiales établies dans un autre État membre qui, si elles avaient été résidentes, auraient été objectivement éligibles, sur option, au régime d'intégration mais qui refuse le bénéfice de cette neutralisation à une société mère résidente qui, en dépit de l'existence de liens capitalistiques avec d'autres entités résidentes permettant la constitution d'un groupe fiscal intégré, n'a pas opté pour son appartenance à un tel groupe, à raison tant des dividendes qui lui sont distribués par ses filiales résidentes que de ceux provenant de filiales établies d'autres États membres satisfaisant aux critères d'éligibilité autres que la résidence ?* »

7. Plutôt que de répondre lui-même, le Conseil d'État préfère interroger la Cour de justice. Il est vrai que, dans l'affaire *Steria*, la société mère française était bien membre d'un groupe fiscal intégré de sorte que **la Cour de justice ne s'est pas prononcée sur la situation d'espèce soumise au Conseil d'État**. Toutefois, comme le note la rapporteure publique Karin Ciavaldini dans ses conclusions, l'arrêt *Steria* peut être lu « *comme examinant le traitement fiscal appliqué aux dividendes, non pas au regard des choix effectivement faits par les sociétés quant à l'option ou non pour le régime de groupe, mais au regard des choix que ces sociétés pouvaient effectivement faire : une société mère française a la possibilité de créer un groupe fiscal intégré avec chacune de ses filiales établies en France remplissant les conditions requises et de bénéficier ainsi du traitement fiscal préférentiel des dividendes perçus de la filiale intégrée ; elle n'a pas cette possibilité s'agissant de ses filiales établies dans un autre État membre* ». En d'autres termes, la discrimination retenue par la Cour dans l'affaire *Steria* semble résulter de l'existence d'un choix pour les filiales françaises de faire partie d'un groupe fiscal intégré et de l'absence d'un tel choix pour les filiales européennes. À cet aune, comme énoncé par la rapporteure publique, « *il est tout à fait indifférent que l'option ait été ou non exercée par la ou les autres filiales françaises éligibles : ce qui compte est seulement que le choix ait existé pour ces dernières filiales* ».

8. La retenue du Conseil d'État à trancher lui-même le litige s'explique peut-être par le fait qu'au-delà des éventuels contentieux encore pendants, **cette argumentation soulève indirectement la question de la légalité des dispositions en vigueur**.

En effet, en réaction à l'arrêt *Steria*, la loi de finances rectificative pour 2015[4] a supprimé la neutralisation de la quote-part de frais et charges prévue à l'article 223 B et, en contrepartie, a abaissé le taux de la quote-part de frais et charges de 5 % à 1 % pour les dividendes éligibles au régime mère-fille perçus par une société membre d'un groupe fiscal intégré et provenant, soit d'une autre société membre de ce groupe, soit d'une « *société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales qui, si elle était établie en France, remplirait les conditions pour être membre de ce groupe [...], autres que celle d'être soumise à l'impôt sur les sociétés en France* ». Le taux de quote-part de frais et charges de 1 % était ainsi réservé aux sociétés membres d'un groupe fiscal intégré, soulevant la question de la différence de traitement avec les sociétés qui n'étaient pas membres d'un tel groupe soit parce qu'elles ne le pouvaient pas, soit parce qu'elles le pouvaient mais n'avaient pas opté[5].

Corrigeant en partie cette différence de traitement, la loi de finances pour 2019[6] a étendu le taux de la quote-part de 1 % aux dividendes perçus par une société non membre d'un groupe fiscal intégré à raison d'une participation dans une société soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un État membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, sous réserve que « *ces sociétés eussent rempli les conditions pour constituer un groupe, si la seconde société était établie en France* », et que la première société ne soit pas membre d'un groupe « *uniquement du fait de l'absence des options et des accords à formuler en application [des règles de l'intégration fiscale]* »[7].

Ainsi, aujourd'hui encore, une société française qui pourrait être membre d'un groupe fiscal intégré mais qui ne l'est pas en raison d'une décision prise par elle, par ses filiales ou par sa société mère ne peut pas bénéficier du taux de quote-part de frais et charges de 1 % pour les dividendes provenant de ses filiales européennes, alors même que celles-ci rempliraient les conditions pour être membres d'un groupe fiscal intégré si elles étaient françaises.

9. La **position que retiendra la Cour de justice de l'Union européenne[8] pourrait ainsi contraindre le législateur à modifier une nouvelle fois le champ d'application du taux réduit de la quote-part de frais et charges sur dividendes.**

J. ARDOUIN ■

3 CAA Versailles, 27 mai 2021, n° 18VE02710, SA Manitou BF, préc. - CAA Versailles, 19 oct. 2021, n° 19VE04061, SA Bricolage Investissement France.

4 L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 40.

5 V. not. P. Fumenier, Aménagement du régime des distributions de dividendes dans le cadre de l'intégration fiscale : Dr. fisc. 2016, n° 1, comm. 28.

6 L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 32 : FI 1-2019, n° 5, § 1, comm. E. Dinh.

7 CGI, art. 216, I, 3°.

8 Les affaires sont ainsi enregistrées au greffe de la Cour : C-407/22, Manitou, et C-408/22, Bricolage Investissement France.

Dividendes sortants

10. **Dividendes sortants - Exonération de retenue à la source sur les dividendes versés aux entités européennes (CGI, art. 119 ter) - Engagement de détention par le bénéficiaire de la participation dans la société distributrice - Condition de délai pour la fourniture de l'engagement (non) -** Le bénéficiaire européen de dividendes français doit, pour bénéficier de l'exonération de retenue à la source, notamment justifier « *détenir directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 p. 100 au moins du capital de la personne morale qui distribue les dividendes, ou prendre l'engagement de conserver cette participation de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins* » (CGI, art. 119 ter, 2, c), engagement dont les modalités de souscription et le contenu sont définis à l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III au CGI. Confirmant en cela la solution retenue en première instance, la CAA de Nantes rappelle d'abord que l'engagement et sa déclaration ne sont exigés que dans le cas où le bénéficiaire non résident ne détient pas directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 25 % du capital de la personne morale qui distribue les dividendes. Elle limite ensuite le formalisme applicable à cette déclaration, notant qu'hors du cas d'un contrôle, ces justificatifs n'ont pas à être fournis à une autre personne que la société distributrice, et qu'aucun délai, tenant notamment à la date de mise en paiement des dividendes, n'enserre leur production.

CAA Nantes, 1re ch., 3 juin 2022, n° 20NT01848, Min. c/ SARL Morl 2, concl. L. Chollet (V. annexe 1)

11. Une société française, la SARL Morl 2, a distribué en 2011, 2012 et 2013 des dividendes à sa société mère luxembourgeoise, la société Banyan, pour lesquels elle a appliqué l'exonération de retenue à la source prévue par l'article 119 ter du CGI. L'administration a remis en cause cette exonération sur le fondement du 2 de cet article et de l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III au CGI.

Le premier article liste les conditions requises pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la retenue à la source sur dividendes prévue à l'article 119 bis. La personne morale récipiendaire des dividendes doit ainsi justifier auprès de la société distributrice ou de la personne qui assure le paiement de ces revenus :

- qu'elle est le bénéficiaire effectif des dividendes ;
- qu'elle a son siège de direction effective dans un État membre de l'UE, ou depuis 2016, dans un État de l'Espace économique européen, sans être regardée comme ayant sa résidence fiscale dans un pays tiers en application d'une convention fiscale ;
- qu'elle est passible dans cet État de l'impôt sur les sociétés de cet État, sans possibilité d'option et sans en être exonérée ;
- qu'elle revêt une des formes sociales prévues en annexe à la directive mère-fille (ou une forme équivalente pour les entités dont le siège social est dans un pays de l'Espace économique européen) ;
- qu'elle détient directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, 10 % au moins du capital de la société distributrice ou qu'elle prenne « *l'engagement de conserver cette participation de façon ininterrompue pendant un délai de deux ans au moins et désigner [...] un représentant qui est responsable du paiement de la retenue à la source [...] en cas de non-respect de cet engagement* ».

Le second, l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III du CGI, précise que cet engagement doit faire l'objet d'une déclaration souscrite par la personne morale bénéficiaire des dividendes et adressée, à l'établissement payeur en France des dividendes et à l'administration, avant la date de leur première mise en paiement suivant la date d'inscription en compte des titres de la société émettrice.

12. Il ressort des conclusions de la rapporteure publique, Mme Chollet, que l'administration reprochait plus particulièrement à la société distributrice française de ne pas avoir produit au moment du paiement des dividendes les éléments permettant de justifier que la société mère remplissait les conditions prévues par ces articles.

Saisie d'un appel formé par l'administration contre un jugement du Tribunal administratif de Rennes qui avait prononcé la décharge des cotisations de retenue à la source, la Cour administrative d'appel de Nantes rejette la requête de l'administration.

13. En premier lieu, la cour retient que l'engagement et la déclaration prévus à l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III au CGI ne sont exigés que dans le cas où la société non résidente bénéficiaire des dividendes ne détient pas directement, de façon ininterrompue depuis deux ans ou plus, la fraction du capital de la société distributrice requise par l'article 119 ter, soit 10 % pour les dividendes distribués à compter du 1er janvier 2009. Or, au cas d'espèce, il n'était pas contesté que la société mère luxembourgeoise détenait 78,75 % des parts sociales de la société française depuis plus de deux ans...

L'interprétation retenue par la cour apparaît conforme au texte de l'article 119 ter dont il découle que l'exonération de retenue à la source est subordonnée soit à ce que la société remplisse la condition de détention de deux ans au moment de la distribution, soit, à défaut de remplir cette condition, à ce qu'elle s'engage à conserver la participation requise pendant deux ans : l'article 46 quater-0 FB n'a ainsi vocation à s'appliquer que quand la condition de détention de deux ans fait défaut au moment de la distribution. La Cour administrative d'appel de Nantes rejoint la position exprimée par la Cour de Versailles dans une affaire où l'administration tentait de justifier un rappel de retenue à la source au motif notamment que la société mère n'avait pas produit la déclaration prévue à l'article 46 quater-0 FB, moyen jugé inopérant dès lors que la société justifiait remplir les conditions de fond prévue au

2 de l'article 119 ter et que « *de surcroît [cette déclaration] ne concerne que l'engagement de détention des titres pendant deux ans prévu au c du 2 de l'article 119 ter* »[9].

14. En second lieu, la cour retient que la société non résidente bénéficiaire des dividendes doit être en mesure de produire les éléments de nature à justifier qu'elle remplit les conditions légales de l'exonération de la retenue à la source prévues à l'article 119 ter du CGI, en ligne avec la lecture proposée par la rapporteure publique Emilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sous l'arrêt *Eqiom* et *Enka* de 2020 relatif à la condition tenant à ce que la société récipiendaire soit le bénéficiaire effectif des dividendes[10].

15. Deux précisions sont toutefois apportées. Selon la cour, contrairement à l'engagement et à la déclaration prévus par l'article 46 quater-0 FB, en dehors du cas d'un contrôle *a posteriori* par l'administration fiscale, ces justificatifs n'ont pas à être fournis à une personne autre que la société distributrice des dividendes et leur production auprès de celle-ci n'est pas soumise à une condition de délai. Ainsi, au cas d'espèce, l'administration ne pouvait s'opposer à l'exonération au motif que les justificatifs avaient été établis en mai 2014 et produits auprès d'elle en 2015, soit postérieurement à la distribution des dividendes litigieux.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Pour la Cour administrative d'appel de Nantes :
- la déclaration prévue à l'article 46 quater-0 FB de l'annexe III au CGI doit être adressée à l'établissement payeur et à l'administration fiscale uniquement lorsqu'elle ne détient pas déjà, au moment de la distribution des dividendes, les titres depuis plus de deux ans ;
- à l'exception de cette hypothèse, les justificatifs permettant d'établir que la société récipiendaire remplit les conditions prévues au 2 de l'article 119 ter n'ont pas à être transmis avant la date de mise en paiement des dividendes et peuvent être produits en cours de contrôle.

Cette **décision, qui selon nos informations n'a pas fait l'objet de pourvoi en cassation, paraît transposable aux exonérations de retenue à la source prévues par l'article 119 quater en matière d'intérêts et par l'article 182 B bis en matière de redevances** compte tenu, d'une part, de la similitude entre les articles 119 ter et 119 quater et du renvoi effectué entre l'article 182 B bis et l'article 119 quater et, d'autre part, du fait que les articles 46 quater-0 FB, 46 quater-0 FC et 46 quater-0 FD de l'annexe III au CGI s'appliquent aussi à ces dispositifs.

J. ARDOUIN ■

9 CAA Versailles, 30 août 2018, n° 15VE01640, *Sté Ocotea Holdings Ltd. Par ailleurs, pour compléter, la Cour administrative d'appel de Douai a quant à elle retenu que l'obligation prévue au c du 2 de l'article 119 ter de souscrire un engagement formel de conserver la participation pendant au moins deux ans et de désigner un représentant fiscal en France était contraire à la liberté d'établissement (CAA Douai, 1er juill. 2019, n° 17DA00655*, SAS CPI-Liard, concl. J.-M. Riou : FI 4-2019, n° 5, § 13 ; *arrêt n'ayant pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation).*

10 CE, 5 juin 2020, n° 423809, Sté Eqiom et Sté Enka, concl. E. Bokdam-Tognetti : FI 3-2020, n° 9, § 5, comm. S. Austry.

16. Dividendes sortants - Exonération de retenue à la source sur les dividendes versés aux entités européennes (CGI, art. 119 ter) - Clause anti-abus - Exemple d'interposition d'une société luxembourgeoise non regardée comme un montage artificiel - La CAA de Lyon rejette les prétentions de l'administration, qui avait assujetti à la retenue à la source de l'article 119 bis du CGI les dividendes versés au cours des années 2014 à 2016 par une société française, gérante de supermarchés, détenue par une société luxembourgeoise, elle-même détenue à 92 % par deux résidents suisses. L'administration estimait que la société ne justifiait pas que la chaîne de participation ainsi mise en place n'avait pas pour objectif principal de tirer parti de l'exonération prévue par le 3 de l'article 119 ter du CGI, ce que dément la cour.

CAA Lyon, 5e ch., 13 janv. 2022, n° 19LY03610, SASU Finalgro, concl. J.-P. Vallecchia (V. annexe 2)

17. En première instance, le Tribunal administratif de Lyon avait accordé la décharge de cette retenue pour les années 2014 à 2015, jugée incompatible avec le droit de l'Union par la décision CJUE, 7 sept. 2017, C575/17, Eqiom SAS et Enka SA, mais, tenant compte de la nouvelle rédaction à compter de l'année 2016 du 3 de l'article 119 ter, issue de la transposition de la directive mère-fille 2015/121/UE du Conseil du 27 janvier 2015, qui exclut de l'exonération de retenue à la source les montages non authentiques, c'est-à-dire ceux qui ne sont « *pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent la réalité économique* », avait maintenu à la charge de l'entreprise la retenue à la source au titre de l'année 2016.

L'administration faisait valoir qu'aucune raison économique, commerciale ou stratégique liée notamment au lieu d'exploitation effectif des magasins ou aux moyens humains et matériels dont elle disposait dans ce pays ne justifiait l'interposition de la société luxembourgeoise. La cour a, au contraire, relevé que la création de la holding luxembourgeoise était justifiée par la nécessité d'organiser juridiquement le groupe en vue de son développement international, notamment par l'implantation de magasins en Belgique, en Italie et au Luxembourg, et le développement d'une activité de prestations de services administratifs et comptables à ses sous-filiales exploitantes pour lesquels elle nécessite des moyens humains et matériels. Faute pour l'administration de justifier l'existence d'un montage artificiel, la société ne pouvait donc être assujettie à la retenue à la source sur ces dividendes.

Sur le plan sémantique, on notera que la cour utilise l'expression « montage artificiel » (expression jurisprudentielle), là où la loi (et la directive qu'elle transpose) utilise l'expression « montage non authentique », défini comme celui qui « *n'est pas mis en place pour des motifs commerciaux valables qui reflètent*

la réalité économique ». On peut en effet considérer qu'il y a équivalence entre les deux expressions[11].

L'administration n'a pas formé de pourvoi contre cet arrêt.

18. Dividendes sortants - Libre circulation des capitaux - Dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé - Remboursement de l'impôt allemand sur les revenus du capital retenu à la source - Différence de traitement entre sociétés résidentes et non résidentes - Absence de proportionnalité - La CJUE juge que l'article 63 TFUE s'oppose à une disposition de la législation fiscale d'un État membre qui soumet le remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté sur les dividendes provenant de participations inférieures aux seuils prévus par la directive mère-fille 90/435/CEE modifiée, perçus par une société établie dans un autre État membre à la preuve que cet impôt ne peut être imputé ou faire l'objet d'un report d'imputation dans le chef de cette société ou dans celui de ses actionnaires directs ou indirects, ni être déduit par ladite société en tant que frais professionnels ou charges d'exploitation, alors qu'une telle condition n'est pas prévue s'agissant du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital acquitté par une société résidente percevant le même type de revenus.

CJUE, 4e ch., 16 juin 2022, C-572/20, ACC Silicones Ltd, concl. A. Collins (V. annexe 3)

19. La Cour de justice de l'Union européenne était saisie de la question de savoir si l'article 63 TFUE s'oppose à une disposition fiscale nationale (allemande en l'espèce), qui, aux fins du remboursement de l'impôt sur les revenus du capital, exige d'une société non résidente (anglaise en l'espèce) qui perçoit des dividendes provenant de participations n'atteignant pas le seuil prévu à l'article 3, § 1, a) de la directive 90/435, la preuve, au moyen d'une attestation délivrée par l'administration fiscale étrangère, que cet impôt ne peut pas être imputé par ladite société ou par le détenteur d'une participation directe ou indirecte dans celle-ci ou bien être déduit en tant que charges d'exploitation ou frais professionnels, et qu'il n'y a eu effectivement ni imputation, ni déduction, ni report, alors qu'une telle preuve n'est pas exigée, aux fins de ce remboursement, d'une société résidente qui détient une participation équivalente.

En cas de réponse négative la Cour était invitée à répondre à une seconde question afin de savoir si le principe de proportionnalité et le principe de l'effet utile s'opposent à l'exigence de fournir l'attestation mentionnée dans la première question s'il est *de facto* impossible à la société non résidente bénéficiaire de dividendes provenant de parts sociales détenues par un actionnariat dispersé de produire une telle attestation.

La Cour répond par l'affirmative à la première question, en estimant qu'une législation telle que la législation allemande, qui soumet le remboursement de l'impôt retenu à la source à des conditions plus strictes lorsque le bénéficiaire des dividendes est une société non résidente que lorsqu'il s'agit d'une société résidente, sans que cette différence de traitement soit neutralisée par voie de convention fiscale bilatérale, est susceptible de dissuader les sociétés établies dans d'autres États membres d'investir dans des sociétés de l'État membre concerné et est également de nature à constituer un obstacle à la collecte de capitaux par des sociétés résidentes auprès de sociétés établies dans d'autres États membres : elle constitue, partant, une restriction à la libre circulation des capitaux en principe prohibée par l'article 63, § 1 TFUE.

La Cour rejette ensuite les raisons impérieuses d'intérêt général invoquées par l'Allemagne pour justifier la restriction (objectif de préservation de la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les États membres, nécessité d'éviter une double prise en compte de l'impôt retenu à la source).

Compte tenu de la réponse apportée à la première question, il n'y avait pas lieu de répondre à la seconde question.

Intérêts

20. Intérêts - Convention fiscale franco-chinoise (1984) - Crédits d'impôt fictif - Intégration aux intérêts imposables en France - Portée du principe de subsidiarité des conventions fiscales - Le Conseil d'État juge que l'impôt chinois calculé de manière forfaitaire afin de déterminer un crédit d'impôt fictif pour l'application de l'ancienne convention fiscale franco-chinoise de 1984 devait, pour la mise en œuvre du mécanisme d'élimination de la double imposition, être inclus dans la base taxable en France. La société soutenait qu'aucune disposition de droit interne ne le prévoyait. Le Conseil d'État, après avoir rappelé le principe de subsidiarité, juge qu'il appartient néanmoins au juge, pour la mise en œuvre des stipulations d'une convention qui sont relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux États parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions, de faire application des stipulations claires subordonnant l'imputation du crédit d'impôt forfaitaire qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé perçu dans l'État où les revenus en cause trouvent leur source à l'inclusion dans l'assiette de

11 Sur la notion de montage artificiel, v. dans ce numéro P. Collin, Le montage artificiel : FI 3-2022, n° 02.2.

l'impôt sur les bénéfices dû en France du revenu en cause augmenté de cet impôt. Le Conseil d'État lit les stipulations d'élimination de la double imposition comme un tout indivisible prévoyant la soumission à l'impôt en France d'un revenu brut, incluant donc l'impôt réputé prélevé en Chine (et tirant toutes les conséquences de la fiction créée par la convention).

CE, 8e et 3e ch., 31 mai 2022, n° 461519, Min. c/ HSBC Bank PLC Paris Branch, concl. R. Victor (V. annexe 4)

✦ FAITS ET PROCÉDURE

21. Les faits sont les suivants. La société de droit français HSBC France, membre du groupe d'intégration fiscale mené par la succursale française de la société anglaise HSBC Bank PLC Paris Branch, a perçu, au titre des années 2013 et 2014, des intérêts rémunérant des prêts accordés à des sociétés chinoises. La convention fiscale franco-chinoise du 30 mai 1984, applicable à l'époque des faits, prévoyait un crédit d'impôt forfaitaire de 10 % au titre des intérêts en provenance de Chine. Cette pratique conventionnelle, qui tend à tomber en désuétude (la clause a d'ailleurs été supprimée du traité franco-chinois de 2013), visait à favoriser l'investissement par des entreprise françaises dans les États de source concernés, en leur permettant de réduire leur impôt en France par voie d'imputation d'un crédit calculé au taux fixé par la convention, alors même que les revenus avaient fait l'objet d'un prélèvement à la source à un taux inférieur, voire avaient été exonérés de tout prélèvement (ce qui était le cas des intérêts litigieux en provenance de Chine).

De façon plus précise, la convention fiscale franco-chinoise prévoyait, en son article 10, le principe, classiquement appliqué en matière de taxation des revenus passifs, de l'imposition conjointe des intérêts entre l'État de la résidence et l'État de la source, avec une limitation de l'impôt dans ce dernier État, dans les termes suivants : « *1. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre contractant sont imposables dans cet autre État. 2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'autre État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10% du montant brut des intérêts* ». Le 2 de l'article 22, quant à lui, réglait la double imposition créée par l'exercice conjoint de leur pouvoir taxateur par les deux États dans les termes suivants : « *En ce qui concerne la République française : [...] b) Les revenus visés aux articles 9, 10, 11, 12, 15 et 16 provenant de Chine sont imposables en France, conformément aux dispositions de ces articles, pour leur montant brut. Il est accordé aux résidents de France un crédit d'impôt français correspondant au montant de l'impôt chinois perçu sur ces revenus mais qui ne peut excéder le montant de l'impôt français afférent à ces revenus ; c) Aux fins de l'alinéa b en ce qui concerne les éléments de revenu visés aux articles 9, 10 et 11, le montant de l'impôt chinois perçu est considéré comme étant égal à [...] 10% sur les intérêts [...], du montant brut de ces éléments de revenu [...]* ».

22. Dans un premier temps, au moment de la liquidation de l'impôt sur les sociétés du groupe fiscal, les crédits d'impôt ont été imputés à hauteur des deux tiers d'un montant égal à 10 % des intérêts perçus, méthode supposant la double prise de position suivante : (i) s'agissant de l'assiette taxable, l'imputation des deux tiers du crédit d'impôt reflète le fait que la société avait considéré que ledit crédit faisait partie de la base imposable (la prise en compte des intérêts nets perçus, et l'imputation des deux tiers du crédit d'impôt, comme le permettent tout à la fois les règles comptables et les règles issues de l'article 136 de l'annexe II au CGI, équivalant, à une époque où le taux de l'impôt était de 33,1/3 %, à la prise en compte du crédit dans la base taxable assortie d'une imputation de 100 % de celui-ci au moment de la liquidation de l'impôt) ; (ii) s'agissant du calcul du crédit d'impôt lui-même, l'application du taux forfaitaire de 10 % au montant des intérêts perçus traduit le recours à une méthode de calcul « en-dedans » (au contraire, le recours à un calcul « en-dehors » aurait supposé l'application du taux de 10 % à une base égale à l'intérêt net augmenté de l'impôt réputé prélevé en Chine, ce qui aurait conduit à l'application d'un taux forfaitaire de 11 % au montant des intérêts reçus).

Par la suite, la société s'est ravisée, défendant une position à front renversé avec la position prise initialement, considérant qu'elle était fondée non seulement (i) à imputer sur l'impôt français 100 % du montant des crédits d'impôt forfaitaires (revenant donc sur le principe de l'inclusion de ces derniers dans le résultat imposable), mais encore (ii) à revendiquer le bénéfice d'un montant de crédit d'impôt forfaitaire déterminé à partir d'un calcul « en-dehors », fixé, donc, à 11 % du montant des intérêts reçus, sur la base, s'agissant de ce dernier point, d'une décision *Natixis* rendue entretemps par la Cour administrative d'appel de Versailles, concernant également le traité franco-chinois de 1984. La société tête de groupe a donc, par voie de réclamation déposée le 22 décembre 2016, demandé une restitution de l'impôt à due concurrence, au titre des deux années concernées. L'administration a partiellement admis la réclamation déposée : (i) elle a accepté le principe d'imputation de 100 % des crédits d'impôt forfaitaires sur l'impôt français, soit le principe de la non-intégration des crédits d'impôt forfaitaires dans l'assiette de l'impôt, et prononcé le dégrèvement correspondant, (ii) mais a, en revanche, rejeté le principe du calcul « en-dehors » des crédits d'impôt forfaitaires.

23. La société a donc décidé de saisir le juge de l'impôt pour obtenir gain de cause sur le solde des montant réclamés, étant précisé qu'en cours d'instance, le Conseil d'État, par une **décision *Min. c/ SA Natixis* rendue le 20 novembre 2017**, confirmant la position retenue par la Cour administrative d'appel de Versailles, a jugé que « *les résidents de France ayant reçu des intérêts de source chinoise bénéficient, lors de leur imposition en France, d'un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt chinois perçu sur ces revenus, lequel est fixé forfaitairement à 10 % du montant brut des intérêts perçus. En jugeant que ce crédit d'impôt doit être déterminé à partir d'un montant brut des revenus reconstitué par ajout aux intérêts versés de l'impôt chinois réputé acquitté, la cour n'a pas commis une erreur de*

droit » (pt 2)[12]. **Le principe du calcul « en-dehors » du crédit d'impôt forfaitaire, supposant l'application d'un taux de 11 % au montant des intérêts perçus, était donc validé**. L'administration, toutefois, a maintenu ses conclusions tendant au rejet de la demande de la société sur la base d'une demande de compensation d'assiette, fondée sur l'article L. 203 du LPF, considérant qu'il y avait lieu, par un jeu de symétrie, d'inclure dans la base imposable le montant des crédits d'impôt forfaitaires, question devenue le point nodal du litige.

Alors que le Tribunal administratif de Montreuil, par un jugement du 26 septembre 2019, a donné gain de cause à l'administration[13], la Cour administrative d'appel de Versailles a rejeté, dans un arrêt du 20 décembre 2021, le principe d'intégration à la base imposable des crédits d'impôt forfaitaires, sur la base d'un raisonnement convoquant le principe de subsidiarité des conventions fiscales[14]. En effet, après avoir rappelé au point 3 de sa décision, le célèbre considérant de la décision d'assemblée du Conseil d'État *Schneider Electric* du 28 juin 2002[15], aux termes duquel « *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. 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. 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* », la Cour de Versailles a indiqué que si les stipulations du traité franco-chinois « *confèrent un droit à un crédit d'impôt forfaitaire qui, par hypothèse, ne correspond pas à une imposition prélevée dans l'État de la source, ni le 4 du I de l'article 39 du code général des impôts, ni aucune autre disposition législative de droit interne n'a pour objet ou pour effet d'inclure un tel crédit d'impôt, qui ne constitue pas un revenu taxable, dans la base imposable à l'impôt sur les sociétés en France* » *(pt 6), pour en conclure que* « *L'imposition, en sus des intérêts versés, de l'impôt chinois réputé acquitté pour la détermination du crédit d'impôt précité, ne saurait davantage trouver son fondement dans les stipulations des articles 10 et 22 précités de l'accord du 30 mai 1984 dès lors, ainsi qu'il a été rappelé au point 3, qu'une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne saurait, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition mais seulement conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale* » (pt 8).

24. C'est cet arrêt, contre lequel l'administration s'est pourvue en cassation, qui a été annulé pour erreur de droit par le Conseil d'État, dans la décision ici chroniquée, au prix d'un infléchissement du principe de subsidiarité, en forme de resserrement de son champ d'application sur les seules dispositions conventionnelles ayant trait à la répartition interétatique de la matière imposable.

✦ SOLUTION

25. C'est ainsi que la Haute assemblée a jugé, après avoir rappelé à son tour le considérant de principe issu du précédent *Schneider Electric* au point 2 de sa décision du 31 mai 2022, qu'« *Il appartient* ***néanmoins*** *au juge,* ***pour la mise en œuvre des stipulations d'une convention qui sont relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions****, de faire application des* ***stipulations claires*** *subordonnant l'imputation du crédit d'impôt forfaitaire qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé perçu dans l'État où les revenus en cause trouvent leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France du revenu en cause augmenté de cet impôt* » (pt 3). Les dispositions précitées de l'article 22 du traité franco-chinois, interprétées par la Haute assemblée comme prévoyant « *pour l'élimination de la double imposition née de la possibilité reconnue concurremment à la France et à la Chine de taxer les intérêts de source chinoise perçus par une entreprise établie en France, que cette entreprise est imposable en France sur ces revenus,* ***retenus pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant le montant de l'impôt chinois tel que défini au c du 2 de l'article 22****, et bénéficie d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés en France, égal à 10% du même montant brut de ces revenus, dans la limite du montant de l'impôt français dû à raison de ceux-ci* » (pt 5), et considérées comme répondant à la condition de clarté du texte posée avant, appelaient donc la cassation de l'arrêt de cour d'appel, dans ces termes : « *le ministre [...] est fondé à soutenir qu'alors que les stipulations claires [...] subordonnent l'imputation du crédit d'impôt forfaitaire qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé prélevé en Chine sur les intérêts y trouvant leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France de ces intérêts augmentés de cet impôt, la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit en jugeant, au motif qu'aucune disposition législative de droit interne ne prévoyait l'inclusion de cet impôt forfaitaire dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû en France, que la société requérante était en droit d'imputer sur cet impôt, calculé, en ce qui concerne les opérations en cause, sur le seul montant des intérêts de source chinoise perçus par elle, un crédit d'impôt égal au montant total de l'impôt réputé prélevé à la source sur ces intérêts* » (pt 6).

✦ ANALYSE

◊ L'imposabilité du crédit d'impôt forfaitaire est confirmée...

26. Cette décision *HSBC* du 31 mai 2022 vient donc utilement compléter le guide d'utilisation des crédits d'impôt forfaitaires dans le cadre franco-chinois, même si sa portée pratique, sur ce point, sera nécessairement limitée, compte

12 CE, 20 nov. 2017, n° 396595, Min. c/ SA Natixis : RJF 2018 n° 204, concl. Y Bénard C204 ; Dr. fisc. 2019, n° 5, comm. 137.

13 TA Montreuil, 26 sept. 2019, n° 1707113.

14 CAA Versailles, 20 déc. 2021, n° 19VE03903, HSBC Bank PLC Paris Branch, concl. C. Huon : FI 2-2022, n° 5, § 35.

15 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Sté Schneider Electric : Rec. Lebon ; RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon ; BDCF 10/02 n° 120, concl. S. Austry.

tenu de la disparition de tels crédits d'impôt dans le traité actuellement applicable, et de la diversité rédactionnelle des clauses d'élimination de la double imposition rendant difficile la transposition de la solution aux relations avec d'autres États, étant en outre rappelé que les crédits d'impôt forfaitaires tendent, en tout état de cause, à disparaître des traités à la faveur de la renégociation de ses conventions par la France.

Ainsi, après avoir fixé, dans sa décision *Min. c/ SA Natixis* du 20 novembre 2017, le principe de la détermination du crédit d'impôt forfaitaire sur la base d'un calcul « en-dehors », et précisé, dans sa décision *Min. c/ BNP Paribas* du 10 décembre 2021[16], les modalités d'application de la règle du butoir (limitant la base d'imputation du crédit forfaitaire au montant de « *l'impôt français afférent aux revenus concernés* ») en jugeant qu'aux fins de détermination de l'assiette de l'impôt théorique français déterminant le quantum du crédit d'impôt imputable, la notion de « montant brut » devait s'entendre comme « brut de l'impôt chinois », et non pas comme « brut de toutes charges » au sens de l'article 39 du CGI, **le Conseil d'État vient ici dire pour droit que le crédit d'impôt forfaitaire participe de la base imposable en France de la société récipiendaire des intérêts, sur la base des stipulations claires de la convention relatives à l'élimination de la double imposition**.

27. Le sujet avait été en réalité déjà tranché, nous semble-t-il, dans le précédent *BNP Paribas* du 10 décembre 2021 mentionné ci-avant, dans ces termes : « *Les stipulations citées au point 2 prévoient, pour l'élimination de la double imposition née de la possibilité reconnue concurremment à la France et à la Chine de taxer les intérêts de source chinoise perçus par une entreprise établie en France,* ***que cette entreprise est imposable en France sur ces revenus, retenus pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant le montant de l'impôt chinois tel que défini au c de l'article 22****, mais qu'elle bénéficie d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés dû en France, égal au montant de cet impôt chinois, dans la limite du montant de l'impôt français dû à raison de ces revenus. En l'absence de toute stipulation contraire dans la convention conclue le 30 mai 1984 entre la France et la Chine, le montant de l'impôt français dû à raison de ces revenus doit être déterminé en appliquant au montant brut de ces intérêts, c'est-à-dire incluant le montant de l'impôt chinois, l'ensemble des dispositions du code général des impôts relatives à l'impôt sur les sociétés. Par suite, en application de l'article 39 de ce code, il y a lieu, pour déterminer le montant de l'impôt français dû à raison de ces revenus, de déduire de ce montant brut l'ensemble des charges, exception faite de l'impôt chinois, qui sont directement liées à l'acquisition de ces intérêts et n'ont pas pour contrepartie un accroissement de l'actif, sauf exclusion par des dispositions spécifiques* » (pt 3).

Mais le principe de l'imposabilité en France des crédits d'impôt forfaitaires, sur la seule base des dispositions conventionnelles relatives à l'élimination de la double imposition, avait été énoncé *mezza voce*, uniquement **aux fins d'application de la règle du butoir**. Certes appliqué uniquement à la détermination du « mini-compte de résultat » afférent aux seuls intérêts perçus, nécessaire à la détermination du montant de l'impôt théorique français afférent aux revenus servant de plafond au crédit d'impôt, le principe semblait donc déjà fixé de la prise en compte, en tant que produits, des crédits d'impôt accompagnant les intérêts perçus, et il eût été surprenant que la Haute assemblée préconise en mai 2022 une solution différente de celle prescrite en décembre 2021, d'autant qu'elle présente l'avantage de fournir une cohérence à l'article 22 de la convention franco-chinoise dans toutes ses dimensions. Toutefois, le moyen soulevé par l'administration relatif au maniement erroné par la Cour de Versailles du principe de subsidiarité des conventions fiscales a forcé le Conseil d'État à prendre position explicitement sur la portée de ce principe, en l'absence de base légale de droit interne prescrivant l'imposabilité des crédits d'impôt forfaitaires.

◊ ... au prix d'un affaiblissement massif du principe de subsidiarité des conventions fiscales

28. La difficulté a été résolue par une redéfinition des contours du champ d'application du principe de la subsidiarité des traités fiscaux, prenant la forme d'une exclusion des clauses relatives aux modalités d'élimination de la double imposition. Ainsi, il semble s'évincer de cette décision *HSBC* qu'il y aurait lieu de procéder à une distinction selon la nature des dispositions conventionnelles : les clauses ayant trait à la répartition du pouvoir d'imposer seraient soumises au principe de subsidiarité, supposant donc qu'il existe une base légale de droit interne permettant de faire le lien avec la convention, faute de quoi les dispositions de celle-ci ne sauraient trouver application, nonobstant leur supériorité dans la hiérarchie des normes ; **les clauses relatives à l'élimination de la double imposition**, se situant en-dehors de l'orbite du principe de subsidiarité des conventions fiscales, produiraient donc **directement leurs effets**, quitte à ce que cela se traduise par l'imposition d'un revenu non prévue par le droit interne, sous réserve toutefois qu'elles soient stipulées de façon suffisamment claire.

29. Le fondement d'un tel infléchissement du principe posé il y a vingt ans par l'arrêt d'assemblée *Schneider Electric* n'est pas explicité de façon très étoffée par le rapporteur public - et pour cause, puisqu'il ne s'agit pour Romain Victor, que de restituer à ce principe son exacte portée -, lorsqu'il expose que « *La méthode définie par votre arrêt d'Assemblée doit être mise en œuvre lorsqu'il s'agit de déterminer si les stipulations d'une convention fiscale relatives aux revenus dénommés ou aux revenus innommés visés par la clause-balai sont de nature à retirer à la France le pouvoir d'imposer un revenu qu'elle détiendrait en vertu du droit interne ou à apporter des limitations au pouvoir de taxer, par exemple via la définition d'un taux plafond. Et lorsqu'on s'intéresse à l'existence d'un pouvoir d'imposer côté français, on s'intéresse à la fois à l'existence d'un texte d'assiette et aux règles de territorialité applicables - même s'il faut tenir compte, s'agissant de l'IS, de la dérogation au principe de territorialité prévue au premier alinéa du I de l'article 209 du CGI, qui place dans le champ d'application de*

16 CE, 10 déc. 2021, n° 449637, Min. c/ BNP Paribas, concl. K. Ciavaldini : FI 1-2022, n° 5, § 38, comm. E. Dinh.

l'IS les bénéfices dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions. En revanche, la méthode Sté Schneider Electric est privée d'objet lorsqu'est en cause l'article relatif à la méthode d'élimination de la double imposition. Cette clause - d'une nature singulière - n'a nullement pour objet d'assurer la répartition du pouvoir d'imposer entre les États parties à la convention. Elle nous met face à un mécanisme dont l'objet est de régler les difficultés qui naissent de celles des stipulations qui précèdent et attribuent concurremment aux deux États le pouvoir d'imposer un même revenu. Il en résulte que, sauf à faire du Sté Schneider Electric deux fois de suite et donc une fois de trop, lorsque la convention partage le pouvoir d'imposer un revenu, il faut appliquer directement la clause d'élimination, sans qu'il y ait lieu de faire un second crochet par le droit interne, dès lors qu'il s'agit d'une norme d'effet direct, obligatoire en tous ses éléments et qui prévaut sur toute disposition contraire de la loi interne, conformément à l'article 55 de la Constitution ».

Quant à la recherche d'un précédent, il est vrai que l'arrêt *Sté Céline* du 14 mars 2014[17], par lequel le Conseil d'État avait jugé que les stipulations claires d'une convention fiscale relatives à l'élimination de la double imposition pouvaient mener à l'interdiction de déduction d'un impôt étranger, pourtant prévue par le droit interne, apparaît proche. Toutefois, une telle solution constituait, déjà, selon nous, un infléchissement du principe de subsidiarité des conventions fiscales[18], et surtout, **même si, dans les deux cas, c'est une problématique de détermination d'assiette qui est en jeu, il existe, tout de même, une différence philosophique entre l'interdiction de déduire une charge (justifiée par ailleurs par l'octroi d'un crédit d'impôt), et la création, *extra legem*, d'un principe d'imposition d'un produit**.

30. C'est tout l'intérêt théorique de cette décision du 31 mai 2022, qui remet en question les enseignements que l'on tirait traditionnellement du principe de subsidiarité des traités fiscaux internationaux, quant à la capacité de l'administration de se prévaloir des conventions fiscales pour asseoir une imposition.

À cet égard, il y a lieu de mentionner une **affaire *Sté Pacific Espace* jugée par le Conseil d'État le 13 juillet 2007**[19], dans laquelle une société française s'était abstenue de prélever la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI au titre des rémunérations versées à deux travailleurs saisonniers de nationalité britannique qu'elle employait en France et qui, selon l'administration, n'y étaient pas domiciliés. La société s'était donc vu infliger l'amende prévue à l'article 1768 du CGI. La cour administrative d'appel avait jugé cette pénalité injustifiée dans la mesure où les deux employés, même s'ils n'étaient employés que pendant une période de cinq mois par an au titre de chaque année litigieuse, et s'ils avaient déclaré résider en Angleterre et y disposer d'un foyer d'habitation permanent, devaient être regardés comme domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI en tant que leur seule source de revenus était celle que leur procurait leur activité professionnelle en France. Dès lors, pour la cour, les dispositions relatives à la retenue à la source et par voie de conséquence, l'amende de l'article 1768 du CGI ne pouvaient s'appliquer à la société. Dans son pourvoi en cassation, l'administration, qui ne s'était pas prévalue devant les juges du fond de la convention fiscale franco-britannique, reprochait à la cour de ne pas avoir examiné d'office si cette convention ne faisait pas obstacle à l'application du droit interne. Le Conseil d'État a rejeté le pourvoi formé par le ministre dans les termes suivants : « *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 imposition ; que, par suite,* ***il incombe au juge de l'impôt 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 ; que, s'il conclut que tel n'est pas le cas, il n'a pas à analyser, d'office, la situation du contribuable au regard des stipulations d'une convention fiscale*** **». Comme lindiquait François Séners dans ses conclusions sur cet arrêt, « *lorsque le juge considère que l'imposition ne trouve pas de fondement dans la loi fiscale, il n'y a pas lieu d'examiner la portée de la convention fiscale* ».** Il s'ensuit donc qu'en principe, si l'imposition n'est pas fondée en droit interne, l'administration n'est pas valablement fondée à invoquer, sur la seule base de l'article 55 de la Constitution, la convention fiscale : le débat ne peut se déplacer sur le terrain de la convention que sous réserve qu'il existe en droit interne une disposition spécifique qui conférera une base légale à l'imposition, ou bien que le contribuable se soit lui-même prévalu de la convention (ou que les dispositions issues du III de l'article 3 de la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, ayant vocation à étendre le pouvoir d'imposition de l'administration à des cas non prévus explicitement par la loi fiscale en ce qui concerne les revenus dont la taxation est attribuée à la France par une convention, s'appliquent). **Et, il faut bien l'avouer, l'on a du mal à comprendre pourquoi les clauses relatives à l'élimination de la double imposition devraient échapper à ce principe**.

Avant le précédent *Sté Céline* du 14 mars 2014, la Haute assemblée avait déjà eu, avec sa **décision *Sté BNP Paribas*** du 12 juin 2013[20], l'occasion de se prononcer sur un cas d'alourdissement de l'assiette taxable d'une entreprise française du fait d'une convention fiscale. Dans cette affaire, était posée la question de la déduction en France de provisions pour dépréciation de titres de participation dans une filiale canadienne, à une époque où la convention franco-canadienne prévoyait, par le jeu combiné d'une clause de participation substantielle et d'une méthode d'élimination de la double imposition des gains en capital fondée sur un principe

17 CE, 12 mars 2014, n° 362528, Sté Céline : Rec. Lebon, p. 155 ; Dr. fisc. 2014, n° 22, comm. 356, concl. F. Aladjdi, note P. Durand ; RJF 6/2014, n° 602 ; E. Meier et M. Valeteau, Retenue à la source étrangère : la situation du contribuable aggravée par une convention fiscale : Dr. fisc. 2014, n° 19, act. 275.

18 V. sur ce point, E. Dinh, Fiscalité internationale : chronique de l'année 2014 : Dr. fisc. 2015, n° 9, 172.

19 CE, 13 juill. 2007, n° 290266, Sté Pacific Espace : Lebon T., p. 776 ; Dr. fisc. 2007, n° 43, comm. 937, note J.-C. Gracia ; RJF 11/2007, n° 1302 ; BDCF 11/2007, n° 132, concl. F. Séners.

20 CE, 12 juin 2013, n° 351702, Sté BNP Paribas : Dr. fisc. 2013, n° 46, comm. 511, concl. E. Cortot-Boucher, note E. Dinh ; RJF 10/2013, n° 911, chron. E. Bokdam-Tognetti, p. 787 ; RTD com. 2013, note O. Fouquet, p. 607.

d'exonération, l'imposition exclusive des plus-values sur titres dans l'État de la filiale. Alors même que la provision litigieuse était déductible en regard du droit interne, la Haute assemblée a néanmoins considéré que la convention s'opposait à sa déduction. Pour parvenir à cette solution, la Haute assemblée a, dans un premier temps, **pris appui sur le droit interne**, en précisant qu'une provision constituée en vue de faire face à une perte ou une charge n'est déductible en application du 5° du 1 de l'article 39 du CGI que lorsque la charge ou la perte qu'elle anticipe est « *elle-même susceptible d'affecter l'assiette de l'impôt dû au titre d'un exercice futur* ». Ce premier temps du raisonnement ouvrait donc mécaniquement la voie à un examen de la déduction de la provision litigieuse à l'aune des prescriptions conventionnelles *(« si, en principe, la moins-value réalisée lors de la cession d'un élément d'actif est de nature à affecter l'assiette de l'impôt dû, c'est sous réserve qu'aucune disposition de la loi fiscale ou aucune stipulation d'une convention fiscale internationale n'y fasse obstacle »).* L'altération de l'assiette taxable de l'entreprise par la prise en compte des stipulations conventionnelles reposait ici sur le fait que **la situation visée entrait dans le champ d'application des conventions fiscales, qui doit s'apprécier de manière objective :** alors même qu'elle n'était pas liée directement à une question de double imposition juridique, elle avait vocation à être régie par les stipulations conventionnelles dans la mesure où elle soulevait une **question directement liée à la répartition interétatique de la matière imposable**. Dans ce contexte, la subsidiarité ne pouvait avoir pour effet d'empêcher que le débat fût porté sur le terrain des conventions, lesquelles devaient s'imposer au droit interne conformément à l'article 55 de la Constitution. C'est selon cette mécanique que, nous le pensions alors, devaient s'articuler les rapports entre les principes de subsidiarité et supériorité des traités fiscaux, la condition posée par le premier, voulant que l'administration, pour asseoir une imposition sur des stipulations conventionnelles, trouve nécessairement appui sur le droit interne, étant ici remplie.

31. Dans la décision ici chroniquée, la question de l'intégration à la base imposable de l'entreprise française du crédit d'impôt forfaitaire ne participe pas d'une question directement liée à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux pays. De fait, cette question a été conventionnellement réglée **en amont**, à l'article 10 du traité, le § 1 de cet article prévoyant que « *Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre contractant sont imposables dans cet autre État* » (on aura remarqué l'absence de référence, ici, au montant brut des revenus), le § 2 disposant, quant à lui, que « *Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'autre État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 % du montant brut des intérêts* » (la référence au montant brut des intérêts ne concernant ici, par construction, que les modalités du prélèvement opéré par l'État de la source). Dans ces conditions, alors que la convention a accordé à la France le droit de taxer les intérêts en provenance de Chine, il nous semble que le principe de subsidiarité aurait pu avoir pour effet, conformément à la logique *Sté Schneider Electric/Sté Pacific Espace*, et en l'absence de pont dressé sur ce point entre la législation interne et la convention - cette question étant étrangère à la répartition objective du pouvoir d'imposer -, de laisser s'appliquer les règles de l'article 39 du CGI, qui ne prévoient en aucun cas le principe de l'imposition des crédits d'impôts forfaitaires. Une telle solution n'aurait d'ailleurs pas été en contradiction avec celle apportée dans la décision *BNP Paribas* du 10 décembre 2021, qui, ne concernant que l'application de la règle du butoir d'origine conventionnelle, ne supposait pas d'appliquer le principe de la subsidiarité des conventions.

La Haute assemblée a toutefois décidé, dans son arrêt *HSBC* du 31 mai 2022, de réviser le principe de subsidiarité en immunisant les clauses conventionnelles relatives à l'élimination de la double imposition contre ses effets potentiels, au prix d'une discrimination entre les clauses relatives à la répartition du pouvoir d'imposer et celles relatives à l'élimination de la double imposition, dont on a un peu de mal à saisir le fondement. Si nous souscrivons parfaitement à l'idée d'une différence de nature entre ces deux types de clauses, les premières s'inscrivant dans une logique pure de répartition objective du pouvoir taxateur, et les secondes dans une logique **d'exercice** du pouvoir taxateur ainsi réparti, nous aurions toutefois tendance à en tirer des conséquences assez éloignées quant au maniement du principe de subsidiarité. Considérant qu'en tout état de cause, le point de départ de toute imposition suppose l'existence d'une base légale en droit interne, nous aurions plutôt préconisé l'utilisation suivante du principe de subsidiarité : (i) le nécessaire recours à la convention fiscale dès lors que la question a trait à la répartition du pouvoir d'imposer, puisqu'elle entre alors dans le champ d'application objectif des traités fiscaux, nonobstant l'aggravation de la situation du contribuable pouvant éventuellement en découler (tel est le cas, comme dans la décision *Sté BNP Paribas* du 12 juin 2013, où la provision, déductible en vertu des règles de droit interne, ne l'était plus en vertu des dispositions conventionnelles organisant la répartition de la matière imposable entre les deux États) ; (ii) la non-application des dispositions conventionnelles lorsque la question n'a pas trait à la répartition du pouvoir taxateur, les dispositions relatives à l'élimination de la double imposition faisant partie de ce groupe de clauses conventionnelles. Dans cette dernière hypothèse, il nous semble en effet que l'absence de base à l'imposition en droit interne devrait, en toute logique, neutraliser l'application de la convention, nonobstant le principe de supériorité de la norme internationale, par application du principe de subsidiarité.

32. En conclusion, cette décision du 31 mai 2022 entraine, à nos yeux, un affaiblissement profond du principe de subsidiarité des conventions fiscales, dont la décision *Sté Céline* du 14 mars 2014 était, déjà, le fourrier. **Le principe de supériorité des conventions fiscales en sort, logiquement, renforcé**. Il serait parfaitement vain de reprocher au juge de remodeler à sa guise un principe qu'il a lui-même porté sur les fonts

baptismaux. À tout le moins pourra-t-il reconnaitre qu'il ne s'agit pas de lui restituer sa portée, mais bien d'imposer un changement de paradigme.

E. DINH

33. À NOTER

> **Intérêts - Limitation de la déductibilité (CGI, art. 212 bis issu de la directive ATAD) - Évaluation du dispositif -** Le ministre de l'économie, des finances et de la relance répond à un parlementaire qui l'interrogeait sur l'impact de l'article 34 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, qui a procédé à une réforme d'ensemble du régime de déductibilité des charges financières des entreprises, par transposition de la directive anti-évasion fiscale (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 (« ATAD ») : « *Au titre des exercices clos en 2019, les entreprises ont réintégré à leur résultat fiscal un total d'environ 2,7 Md€ de charges financières nettes non déductibles. Cependant, malgré la mise en place des déclarations n° 2463 et 2464 dédiés à la liquidation des charges financières nettes non déductibles, l'appropriation encore incomplète de ces déclarations par les entreprises ne permet pas de procéder à une estimation fiable de l'impact de la mesure.* »

RM Grau, n° 34976 : JOAN 22 févr. 2022, p. 1173 (V. annexe 5)

Redevances

34. Redevances - Bénéficiaire effectif - Situations triangulaires - Le Conseil d'État juge qu'eu égard à son objet, et tel qu'il est éclairé par les commentaires formulés par le comité fiscal de l'OCDE sur l'article 12 de la convention modèle établie par cette organisation publiés le 11 avril 1977, et ainsi d'ailleurs qu'il résulte de ces mêmes commentaires publiés respectivement les 23 octobre 1997, 28 janvier 2003 et 15 juillet 2014 et en dernier lieu le 21 novembre 2017, le 2 de l'article 12 de la convention fiscale franco-néo-zélandaise est applicable aux redevances de source française dont le bénéficiaire effectif réside en Nouvelle-Zélande, quand bien même elles auraient été versées à un intermédiaire établi dans un État tiers.

CE, 9e et 10e ch., 20 mai 2022, n° 444451, Sté Planet, concl. C. Guibé (FI 3-2022, n° 5.1.2)

35. Cette décision est commentée dans un article séparé du présent numéro (v. FI 3-2022, n° 5.1.2, comm. C. Valentin et J. Brasart. - V. égal. P. Martin, La notion de bénéficiaire effectif : FI 3-2022, n° 02.3).

36. Redevances - Prestation de services - Services techniques - Numérisation de documents - Convention franco-malgache - La CAA de Versailles juge que la rémunération de services de numérisation de documents et de leur intégration à une base de données constitue une redevance aux fins de la convention fiscale franco-malgache (non conforme à la convention modèle OCDE sur la notion de redevance).

CAA Versailles, 1re ch., 24 mai 2022, n° 20VE01924, SAS Azentis Technology, concl. F. Met (V. annexe 6)

37. Azentis Technology, société établie dans la région parisienne, est spécialisée dans la numérisation, la préservation et la valorisation des fonds documentaires conservés dans les musées, les archives et les bibliothèques de France. Dans ce cadre, elle sous-traite à un prestataire situé à Madagascar, Ecoma Technology, certaines tâches de traitement des documents numérisés, de saisie d'informations y afférentes, et d'intégration de ces informations au sein de bases de données. En contrepartie de ces prestations, une rémunération est versée à la société malgache par sa cliente française ; dans la mesure où le prestataire ne dispose pas d'une installation professionnelle permanente en France, et que les sommes en cause sont payées en rémunération de prestations utilisées en France, elles entrent dans le champ d'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI.

Azentis Technology s'est néanmoins prévalue de la convention fiscale franco-malgache, et plus particulièrement de son article 7 qui régit l'imposition des bénéfices d'entreprises, pour considérer qu'en l'absence d'exploitation en France d'un établissement stable par Ecoma Technology, les sommes versées à cette dernière étaient exclusivement imposables dans son État de résidence, à savoir Madagascar, faisant ainsi échec au mécanisme de l'article 182 B précité.

L'administration fiscale française n'a pas partagé cette analyse et a estimé au contraire que les rémunérations perçues par la société malgache constituent des « redevances », dont le régime est organisé par l'article 12 de la convention, lequel prévoit en faveur de l'État de la source un droit d'imposition, plafonné à 10 % du montant brut des sommes versées. La question en débat devant la Cour administrative d'appel de Versailles se réduisait donc essentiellement à la qualification des sommes litigieuses au regard de la convention. Et la particularité de l'affaire tenait à ce que l'article 12 de la convention franco-malgache inclut, en son § 2, une définition particulièrement large et originale des « redevances », puisqu'elle englobe « *des services techniques, des analyses ou des études de nature géologique, scientifique ou technique, des travaux d'ingénierie, y compris les plans y afférents, ou des services de consultation ou de surveillance* ». À cet égard, la convention

franco-malgache s'écarte d'une part du modèle de l'OCDE, mais aussi de celui proposé par l'ONU[21].

38. Ces différences de rédaction condamnaient la défense du contribuable qui prenait appui sur les commentaires de l'OCDE pour soutenir que des « redevances » ne pouvaient rémunérer que des services incluant la fourniture d' « *informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* »[22]. En effet, sous l'empire d'une convention fiscale qui aurait repris le modèle de l'OCDE, la société aurait eu quelque chance de faire valoir que les tâches externalisées auprès d'Ecoma Technology ne comprenaient pas de transfert de savoir-faire ou de technologie, ou encore de mise à disposition de droit de propriété intellectuelle, et relevaient donc de l'article sur les bénéfices d'entreprises[23]. En effet, au cas présent, s'ils mettaient possiblement en œuvre des procédés répondant à une certaine spécialisation technique ayant trait à la numérisation de supports physiques et à leur intégration dans des bases de données informatiques, les services rendus par Ecoma Technology n'emportaient manifestement pas transfert d'informations au profit du client français qui aurait conféré à la rémunération litigeuse la nature de redevances.

39. Mais, comme il est mentionné plus haut, la convention franco-malgache s'éloignait nettement d'un tel régime. Plus encore, alors que certaines conventions reprenant le modèle de l'OCDE prennent le soin de viser les services techniques et travaux d'ingénierie en des termes qui font directement écho à ceux de la convention franco-malgache, mais pour les exclure du champ des rémunérations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique[24], la convention franco-malgache les y inclut expressément. C'est donc logiquement que la cour se refuse à considérer ce critère comme opérant.

T. PERROT ■

21 Le § 3 de l'article 12 du modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement prévoit ainsi que « *Le terme "redevances" employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique* ».

22 Modèle de convention fiscale de l'OCDE, art. 12, § 2.

23 Pour une illustration récente de la mise en œuvre de ces critères de distinction dans le cadre de prestations relatives à la mise à disposition et à la maintenance de logiciels informatiques professionnelles, v. CE, 18 juin 2021, n° 433315, n° 433319 et n° 433323, Sté Sopra Steria Group, concl. C. Guibé : FI 3-2021, n° 5, § 26, et CAA Versailles, 8 févr. 2022, n° 20VE01019, Sté Sopra Banking Software et n° 20VE01020, Sté Sopra Steria Group : FI 2-2022, n° 5, § 38.

24 V. par ex. l'article 5, b du protocole à la convention fiscale franco-slovène du 7 avril 2004, qui stipule que « *les rémunérations payées pour des services techniques, y compris des analyses ou des études de nature scientifique, géologique ou technique, pour des travaux d'ingénierie y compris les plans y afférents, ou pour des services de consultation ou de surveillance ne sont pas considérées comme des rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. Ces rémunérations sont considérées comme étant des rémunérations pour lesquelles les dispositions de l'article 7 s'appliquent.* »

Annexes *(disponibles sur le site internet de la Revue)*

Annexe 1 : CAA Nantes, 1re ch., 3 juin 2022, n° 20NT01848, Min. c/ SARL Morl 2, concl. L. Chollet

Annexe 2 : CAA Lyon, 5e ch., 13 janv. 2022, n° 19LY03610, SASU Finalgro, concl. J.-P. Vallecchia

Annexe 3 : CJUE, 4e ch., 16 juin 2022, C-572/20, ACC Silicones Ltd, concl. A. Collins

Annexe 4 : CE, 8e et 3e ch., 31 mai 2022, n° 461519, Min. c/ HSBC Bank PLC Paris Branch, concl. R. Victor

Annexe 5 : RM Grau, n° 34976 : JOAN 22 févr. 2022, p. 1173

Annexe 6 : CAA Versailles, 1re ch., 24 mai 2022, n° 20VE01924, SAS Azentis Technology, concl. F. Met