

# REVENUS ET GAINS DIVERS

## Chronique d'actualité



**Laurent CHESNEAU,**  
Maître de conférences associé,  
Université Jean Moulin Lyon III

### Revenus d'activité

> La CAA de Douai juge que les dépenses de sponsoring d'un champion de rallye constituent la rémunération de prestations de toute nature et non de prestations sportives. Elles sont soumises à la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI dès lors qu'en raison des retombées économiques attendues par le sponsor, ces prestations sont utilisées en France (V. § 1).

### Revenus d'activité

**1. Retenue à la source – Prestations utilisées en France – Dépenses de sponsoring** - La CAA de Douai juge que les dépenses de sponsoring d'un champion de rallye constituent la rémunération de prestations de toute nature et non de prestations sportives. Elles sont soumises à la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI dès lors qu'en raison des retombées économiques attendues par le sponsor, ces prestations sont utilisées en France.



**Philippe LEGENTIL,**  
Avocat associé, EY Société d'Avocats,  
Chargé de cours à l'Université Paris 2

### Revenus et gains immobiliers des entreprises/ Autres plus-values des entreprises

> Le Parlement français a autorisé la ratification de la convention franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018, qui, notamment, actualise le dispositif relatif à l'imposition des gains mobiliers et immobiliers. La convention est en cours de ratification au Luxembourg. Déjà largement modifié dans le sens d'une extension des cas d'imposition des plus-values immobilières dans l'État de la source, le dispositif puise désormais son économie générale dans les principes mis en œuvre par la convention multilatérale entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2019 en ce qui concerne la France mais non encore ratifiée par le Luxembourg. (V. § 5).

### CAA Douai, 4<sup>e</sup> ch., 5 févr. 2019, n° 17DA00841, SAS Kenny Equipment, concl. J.-M. Riou (V. annexe)

**2.** La société Kenny Équipement conçoit et produit des vêtements et équipements sportifs pour la pratique de vélo, moto et quad en compétition. Elle a conclu une convention de sponsoring avec une société andorrane, représentant les intérêts d'un champion de rallye, également résident fiscal de la principauté d'Andorre, au titre de laquelle elle rétribue ce champion pour la participation à un programme de compétitions, lui verse des primes de classement et lui rembourse ses frais de déplacement.

L'Administration a assujéti ces rémunérations à la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI. La

Cour administrative d'appel de Douai confirme que ces prestations entrent dans le champ d'application de ce dispositif en considérant d'une part que ces prestations constituaient des sommes payées en rémunération de prestations de toute nature et non de prestations sportives, d'autre part que lesdites prestations étaient utilisées en France.

#### ♦ La distinction entre prestations sportives et prestations de toute nature

3. En l'absence de convention applicable aux faits de l'espèce – la convention fiscale entre la France et la Principauté d'Andorre est entrée en vigueur en 2016 – le rattachement de la prestation, selon le seul droit interne, à la catégorie des prestations sportives (d du I de l'article 182 B) ou à celle des prestations de toute nature (c du I de l'article 182 B) entraîne une imposition au taux de 15 % (prestations sportives) ou à 33,1/3 % (autres prestations de toute nature).

L'arrêt opère une délimitation du champ de ces deux catégories de prestations.

Le contrat de sponsoring (ou de parrainage) est caractérisé par « toute action de communication en vertu de laquelle un parrain s'engage contractuellement à accorder un soutien, financier ou autre, dans le but d'associer de façon positive son image, son identité, ses marques, ses produits ou ses services à l'événement, l'activité, l'organisation ou l'individu qu'il soutient »<sup>1</sup>. À l'inverse, on relève la caractéristique de la prestation sportive dans les commentaires de l'OCDE sous l'article 17 de la convention modèle, relatif à l'imposition des artistes et des sportifs. Cet article réserve le bénéfice de ses stipulations « au revenu perçu directement ou indirectement, à titre individuel, par un artiste ou un sportif qui effectue une prestation en cette qualité ». L'OCDE reconnaît certes qu'il peut être difficile de déterminer si un élément du revenu est perçu par un sportif en cette qualité et propose de ne retenir dans le champ de ce dispositif, outre les activités relatives à la participation à une manifestation sportive, que celles qui sont étroitement liées à cette participation. Inversement, les droits de publicité et de parrainage perçus par un sportif sans relation étroite avec la manifestation sportive ne relèvent pas de l'article 17.

La délimitation stricte des prestations sportives opérée par l'OCDE concorde avec le rattachement des prestations de sponsoring rendues par les sportifs aux charges générales en droit interne. Au regard des impôts directs, les dépenses de sponsoring s'apparentent à des dépenses de publicité ordinaires : elles visent à promouvoir l'image de marque de l'entreprise et à lui permettre d'obtenir des retombées commerciales<sup>2</sup>.

Qu'en est-il alors lorsque ces prestations non sportives sont rendues à l'occasion d'un événement sportif, comme le port d'équipements sportifs par un champion de rallye raid à l'occasion d'un rallye automobile ? Cette question tient à la spécificité de ce secteur, dans lequel il est notoire que les sportifs tirent une part non négligeable de leurs

revenus de prestations liées à leur notoriété, sans être de nature sportive. Ainsi, le simple fait que des prestations soient rendues par un sportif à l'occasion d'une manifestation sportive ne suffit pas à les faire regarder comme des prestations sportives.

Les modalités de détermination de la rémunération du sportif, même liée aux résultats obtenus dans les compétitions, demeurent donc sans incidence sur la nature de la prestation qui en est l'objet.

#### ♦ Le critère des prestations utilisées en France

4. Dès lors qu'il est admis que les dépenses de sponsoring se rattachent à des prestations autres que sportives, l'application de la retenue à la source est subordonnée à ce que ces prestations soient fournies ou utilisées en France.

La présente affaire offre ainsi une illustration des prestations de services utilisées en France, dans un domaine où le contentieux est rare en raison de la fréquente neutralisation, par le jeu de la plupart des conventions fiscales, de la retenue à la source prévue par l'article 182 B du CGI. Cet arrêt se conforme à la solution dégagée récemment par le Conseil d'État dans l'affaire *Sté Sud Trading Company*<sup>3</sup>. Comme le rappelait Madame Bokdam-Tognetti dans ses conclusions, « la fourniture matérielle de la prestation en France n'épuise pas la notion d'utilisation d'une prestation en France et [...] une prestation peut être utilisée en France tout en ayant été fournie ou exécutée à et depuis l'étranger ». Cette analyse correspond à celle de la doctrine administrative, selon laquelle les prestations peuvent procéder de deux rattachements distincts : d'une part les prestations matériellement fournies en France, d'autre part les fournitures utilisées en France bien que fournies ou exécutées à l'étranger<sup>4</sup>. Le critère alors posé est que l'utilisation du service pour les besoins de l'activité en France soit suffisamment directe, que ces prestations présentent un caractère nécessaire pour l'activité réalisée en France et qu'elles soient étroitement insérées et imbriquées dans le processus de l'activité française.

Précisément, ces finalités confèrent aux prestations reçues par la société Kenny Equipement le caractère de prestations utilisées en France puisqu'elles ont vocation à lui permettre, comme le souligne le rapporteur public, de déployer son activité en France, même si ce déploiement se traduit en partie par un accroissement des exportations.

L. CHESNEAU ■

1 JCI Contrats Distribution, Fasc. 4050, par L. Arcelin, nov. 2018, n° 2.

2 M. Chadeaux, Aspects fiscaux du parrainage publicitaire ou sponsoring : JCPE 1987, n° 5, étude 14853.

3 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, *Sté Sud Trading Company* : FI 1-2019, n° 7, § 1, concl. E. Bokdam-Tognetti, note L. Chesneau ; Dr. fisc. 2019, n° 14, comm. 220, note K. Jestin ; RJF 1/2019, n° 20.

4 BOI-IR-DOMIC-10-10, 28 juill. 2016, § 200.

## Revenus et gains immobiliers des entreprises/ Autres plus-values des entreprises

**5. Plus-values mobilières et immobilières - Convention fiscale franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018** – Le Parlement français a autorisé la ratification de la convention franco-luxembourgeoise du 20 mars 2018, qui, notamment, actualise le dispositif relatif à l'imposition des gains mobiliers et immobiliers. La convention est en cours de ratification au Luxembourg. Déjà largement modifié dans le sens d'une extension des cas d'imposition des plus-values immobilières dans l'État de la source, le dispositif puise désormais son économie générale dans les principes mis en œuvre par la convention multilatérale entrée en vigueur le 1er janvier 2019 en ce qui concerne la France mais non encore ratifiée par le Luxembourg.

**L. n° 2019-130, 25 févr. 2019 : JO 26 févr. 2019, texte n° 4**

**6.** En matière de plus-values et en dépit de l'ajout d'un article gains en capital, le nouveau dispositif, non encore en vigueur, ne bouleverse pas, pour les entreprises du moins, les règles d'imposition déjà prévues par la convention du 1<sup>er</sup> avril 1958 mais se signale en revanche par une prise en compte de certains principes directement issus de la convention multilatérale de l'OCDE.

**7. Plus-values immobilières** - La très ancienne convention encore en vigueur ne contient pas d'article « Gains en capital ». Cependant, différents amendements très remarquables en raison de leurs conséquences sur la structuration des investissements immobiliers en France, sont venus progressivement permettre à la France de transposer dans le cadre de cette convention, l'essentiel des principes prévus en droit interne pour l'imposition des gains immobiliers des non-résidents. C'est en premier lieu l'avenant de 2006, effectivement applicable depuis le 1er janvier 2008, qui a permis l'imposition en France des gains de cession de biens ou droits immobiliers français constatés par une entreprise résidente du Luxembourg. Cette règle résultera désormais de l'article 6.1 de la convention, qui précise que « *les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ». L'article 6 définit ainsi les biens immobiliers selon le sens que leur attribue le droit de l'État contractant où les biens considérés sont situés. « L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel et les équipements des exploitations agricoles ou forestières, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation

de gisements minéraux, sources et autres ressources naturelles ; les navires, les aéronefs et les véhicules ferroviaires ne sont pas considérés comme des biens immobiliers. » On pourra rappeler ici que la Cour de cassation retient la qualification de biens mobiliers pour les titres de sociétés à prépondérance immobilière<sup>5</sup>. L'extension aux gains de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière, du principe d'imposition des gains d'aliénation de biens immobiliers dans l'État de situation des biens, ne peut donc, s'agissant de la France, résulter d'une disposition de cette nature. Elle suppose une disposition spécifique et cela a été, pour la convention actuelle, l'objet de l'avenant du 5 septembre 2014, effectivement applicable depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017.

**8.** L'article 13 « Gains en capital » de la convention du 20 mars 2018 reprend la même conception par « transparence » de la prépondérance immobilière que celle figurant déjà dans l'avenant précité du 5 septembre 2014 à la convention actuellement en vigueur mais y ajoute une précision temporelle qui trouve directement son origine dans l'Instrument multilatéral de l'OCDE. Ainsi, « *les gains qu'un résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions, parts ou autres droits dans une société, une fiducie ou toute autre institution ou entité sont imposables dans l'autre État contractant si, à tout moment au cours des 365 jours qui précèdent l'aliénation, ces actions parts ou autres droits tirent plus de 50% de leur valeur, directement ou indirectement, de biens immobiliers (au sens de la convention), situés dans cet autre État* ». Dès lors, comme dans la convention actuelle, le nombre d'entités interposées entre le cédant résident du Luxembourg et le bien ou droit immobilier français est indifférent ; en revanche, la prépondérance immobilière ne s'apprécie plus seulement à la date de l'aliénation mais également sur la période d'une année précédant l'aliénation. Le nouveau texte reconduit toutefois l'exclusion posée par l'avenant de 2014, des immeubles affectés par la société à sa propre activité d'entreprise. Ceux-ci ne sont donc pas pris en compte pour le calcul du ratio de prépondérance immobilière. Cette formulation est conforme à la pratique française usuelle, laquelle connaît pourtant quelques exceptions, telle la convention franco-britannique du 19 juin 2008.

**9. Plus-values mobilières** - Dans la convention de 1958 encore en vigueur, faute d'article « Gains en capital » ou d'autre disposition réglant leur statut, les plus-values mobilières de source française constatées par des résidents du Luxembourg et non rattachables à un établissement stable en France relèvent de l'article 18 relatif aux revenus non dénommés (personnes physiques) ou de l'article 4 relatif aux bénéfices d'entreprises (entreprises industrielles et commerciales). Elles sont ainsi exclusivement imposables dans l'État de résidence. La pratique, certes fluctuante, de l'administration française quant à l'inclusion d'une clause de participation substantielle n'avait pas, jusque-là, trouvé de terrain d'élection avec la convention franco-luxembourgeoise.

<sup>5</sup> Cass. Plén., 2 oct. 2015, n° 14.256.

L'article 13 de la nouvelle convention rompt en partie avec cette conception puisqu'elle introduit une clause de participation substantielle applicable à certains gains des personnes physiques. Plus particulièrement, aux termes de l'article 13.5, « *les gains qu'une personne physique qui est résident d'un État contractant tire de l'aliénation d'actions ou de parts faisant partie d'une participation substantielle dans le capital d'une société qui est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État* ». Pour les besoins de cette disposition, l'article 13.5 définit la participation substantielle comme les actions parts ou autres droits qui, détenus par le cédant seul ou avec des personnes apparentées ou liées, ouvrent droit à 25% ou plus des bénéfices de la société. Cependant, cette disposition ne vise que les gains tirés de l'aliénation d'actions ou parts détenues par un résident d'un État contractant qui a été résident de l'autre État à un moment quelconque au cours des cinq années précédant l'aliénation. On retrouve ici un principe d'« exit tax », proche de celui qui avait inspiré la clause de participation substantielle de la convention franco-néerlandaise (article 13.5) ou, beaucoup plus récemment cette fois-ci, la clause de participation substantielle de la convention franco-allemande (article 7.6 issu de l'avenant du 31 mars 2015).

#### L'ŒIL DE LA PRATIQUE

Le régime des plus-values immobilières avait été pour l'essentiel réformé par l'avenant de 2014. La nouvelle convention parachève le dispositif mais au travers de dispositions autres que celles portant sur les plus-values immobilières. C'est en effet la nouvelle définition de la résidence et du champ d'application des mesures favorables en matière de retenue à la source sur les dividendes qui achève de porter atteinte aux avantages retirés jusqu'à présent des structures combinant un holding luxembourgeois et un véhicule immobilier français exonéré.

PH. LEGENTIL ■

#### Annexe (disponible sur le site internet de la Revue)

CAA Douai, 4e ch., 5 févr. 2019, n° 17DA00841, SAS Kenny Equipement, concl. J.-M. Riou