2

SOURCES - PRINCIPES MÉTHODES

Chronique d'actualité

Jérôme MONSENEGO
Professeur de droit fiscal international
à l'Université de Stockholm,
Président de la branche suédoise de l'IFA

Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON
Maître des requêtes au Conseil d'État

Sources

> **Droit international** - L'OCDE publie la mise à jour 2017 de sa convention modèle, qui inclut de nombreux changements, notamment à la suite de la publication en 2015 des rapports dans le cadre du projet BEPS (V. § 1).

> Le Conseil d'État juge que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) constitue, pour l'application de la convention franco-belge, un impôt futur analogue à l'impôt sur le revenu, et que la circonstance qu'elle soit assise sur le « revenu fiscal de référence », qui est lui-même une somme de revenus, ne fait pas obstacle à ce que la nature de chacun des revenus ainsi soumis à cette contribution soit prise en compte pour l'application de la convention bilatérale. Dans cette affaire, les revenus en cause étaient des gains de source française issus des rachats partiels ou totaux de contrats d'assurance vie réalisés par une résidente belge. Le Conseil d'État dénie à la France le droit d'imposer car la CEHR est un impôt recouvré par voie de rôle l'année suivant celle de la perception des revenus et non une imposition à la source (V. § 9).

> **Droit de l'Union européenne** - Le Tribunal de l'Union européenne confirme que des *rulings* portant sur les prix de transfert relatifs aux transactions intragroupes sont susceptibles d'être examinés au regard du droit européen des aides d'État. (V. § 17).

Méthodes d'élimination de la double imposition

> Dans un litige relatif à des redevances de perçues par des sociétés françaises membres d'un groupe fiscal intégré, la CAA de Versailles juge que le calcul du crédit d'impôt « fictif » de l'ancienne convention franco-chinoise de 1984 et de la convention franco-turque doit être calculé selon la méthode dite « en dehors » (V. § 26).

Sources

Droit international

1. Conventions internationales - Modèle OCDE - Mise à jour de 2017 - L'OCDE publie la mise à jour 2017 de sa convention modèle, qui inclut de nombreux changements, notamment à la suite de la publication en 2015 des rapports dans le cadre du projet BEPS.

OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 (version complète)

2. Le format synthétique de cet article ne permettra que d'attirer l'attention du lecteur sur certains des changements intervenus lors de la mise à jour de la convention modèle OCDE de 2017, à défaut de pouvoir les analyser. D'une façon générale les modifications apportées à la convention modèle témoignent du **souci de conférer aux conventions fiscales certaines fonctions anti-abus, ou tout au moins de limiter les possibilités d'utiliser celles-ci à des fins d'optimisation fiscale**. Si une partie de ces modifications reflète la pratique conventionnelle de certains États, d'autres sont le fruit de l'analyse du fonctionnement des précédentes conventions modèles de l'OCDE. Plusieurs changements apportés à la convention modèle peuvent être adoptés dans le cadre de la convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (Instrument multilatéral).

3. Le **titre de la convention modèle** a tout d'abord été changé en 2017, par l'ajout d'un objectif de « prévention de l'évasion et de la fraude fiscales » ainsi que par la suppression de la note de bas de page[1]. Le **préambule** a aussi été revu. Y figure désormais la précision que les États contractants entendent conclure une convention pour l'élimination de la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune sans créer de possibilités de non-imposition ou d'imposition réduite par l'évasion ou la fraude fiscale, y compris par des mécanismes de chalandage fiscal destinés à obtenir les allégements prévus dans la convention au bénéfice indirect de résidents d'États tiers.

4. L'**article premier** de la convention modèle a été modifié, par l'ajout d'un second paragraphe en vertu duquel aux fins d'une convention, « *le revenu perçu par ou via une **entité ou un dispositif considéré comme totalement ou partiellement transparent** sur le plan fiscal selon la législation fiscale de l'un des États contractants est considéré comme étant le revenu d'un résident d'un État contractant, mais uniquement dans la mesure où ce revenu est traité, aux fins de l'imposition par cet État, comme le revenu d'un résident de cet État* ». Un troisième paragraphe inspiré de la « *savings clause* » américaine a aussi été ajouté ; celui-ci précise qu' une convention « *n'affecte pas l'imposition par un État contractant de ses résidents, sauf en ce qui concerne les avantages accordés en vertu du paragraphe 3 de l'article 7, du paragraphe 2 de l'article 9 et des articles 19, 20, 23 [A] [B], 24, 25 et 28* ».

5. L'**article 4(3)** relatif à la **résidence des personnes morales** a fait l'objet d'un changement important. La « *tie-breaker rule* », en vertu de laquelle une situation de double résidence fiscale était résolue par l'attribution de la résidence à l'État où le siège de direction effective était situé, a été remplacée par une détermination de la résidence au cas par cas, par les autorités compétentes des États contractants. Cette modification apportée à l'article 4(3) est potentiellement lourde de conséquences, puisqu'« *En l'absence d'un tel accord entre les États contractants, la personne ne pourra prétendre à aucun des allègements ou exonérations prévus par la Convention sauf dans la mesure et selon les conditions convenues par les autorités compétentes des États contractants* ».

6. L'**article 5** relatif à la **notion d'établissement stable** a aussi fait l'objet de profondes modifications. Il s'agit, d'abord, d'une précision insérée à la fin du point 4, en vertu de laquelle l'exception pour **activités auxiliaires ou préparatoires** ne s'applique qu'à condition que l'activité revête un caractère préparatoire ou auxiliaire. Il s'agit aussi de l'ajout d'un nouveau point 4.1 destiné à prévenir l'absence d'établissement stable dans le cas d'**activités dites fragmentées**. Ce nouveau point 4.1 prévoit que le point 4 ne s'applique pas à une installation fixe d'affaires utilisée ou détenue par une entreprise si la même entreprise ou une entreprise étroitement liée exerce des activités d'entreprise dans la même installation ou dans une autre installation dans le même État contractant et :

- a) cette installation ou cette autre installation constitue un établissement stable pour l'entreprise ou pour l'entreprise étroitement liée en vertu de l'article 5, ou
- b) l'activité d'ensemble résultant du cumul des activités exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, ne revêt pas un caractère préparatoire ou auxiliaire, si les activités d'entreprise exercées par les deux entreprises dans la même installation, ou par la même entreprise ou des entreprises étroitement liées dans les deux installations, constituent des fonctions complémentaires qui s'inscrivent dans un ensemble cohérent d'activités d'entreprise.

La principale modification apportée à l'article 5 concerne la **notion d'agent établissement stable**. Étant donné que les tribunaux de plusieurs pays (dont la France, notamment dans l'affaire *Zimmer*) ont considéré que l'ancien article 5(5) faisait échec à l'existence d'un établissement stable lorsqu'un agent ne dispose pas du pouvoir d'engager, l'OCDE a modifié le point 5 de l'article 5 de façon à s'écarter d'une telle obligation. Un agent établissement stable existe désormais (sous réserve des points 4 et 6) lorsqu'une personne « *agit dans un État contractant pour le compte d'une entreprise, et, ce faisant, conclut habituellement des contrats ou joue habituellement le rôle principal menant à la conclusion de contrats qui, de façon routinière, sont conclus sans*

1 Celle-ci indiquait que « *Les États peuvent également choisir de suivre la pratique répandue consistant à mentionner dans le titre soit la prévention des doubles impositions, soit la prévention des doubles impositions et de la fraude fiscale* ».

modification importante par l'entreprise, et que ces contrats sont a) au nom de l'entreprise, ou b) pour le transfert de la propriété de biens, ou pour la concession du droit d'utiliser des biens, appartenant à cette entreprise ou que l'entreprise a le droit d'utiliser, ou c) pour la prestation de services par cette entreprise ». L'exception incluse au point 6 a aussi été modifiée, afin d'exclure de son champ d'application les situations dans lesquelles une personne agit exclusivement ou presque exclusivement pour le compte d'une ou de plusieurs entreprises auxquelles elle est étroitement liée. La notion d'entreprises « liées » est définie à un nouveau point 8, et doit être distinguée de celle d'entreprises « associées » en vertu de l'article 9.

7. L'**article 25** n'a pas été substantiellement modifié par la mise à jour de 2017, mais il convient d'observer que l'Instrument multilatéral comprend, dans sa sixième partie, une nouvelle procédure d'**arbitrage** obligatoire et contraignant. Celle-ci est plus détaillée que celle de l'article 25(5) de la convention modèle OCDE, et prévoit notamment comme principale technique d'arbitrage la méthode dite de « *baseball arbitration* », en vertu de laquelle chaque autorité compétente soumet à la commission d'arbitrage une proposition de résolution du différend, la commission d'arbitrage devant choisir une de ces deux propositions.

8. Enfin, un **nouvel article relatif au droit aux avantages d'une convention fiscale** a été inséré à l'article 29, l'ancien article 29 ayant été renuméroté article 30. Le nouvel article 29 comprend deux types de clauses. Il s'agit, d'une part, d'une **clause de type « *limitation on benefits* »** inspirée de la pratique conventionnelle américaine (points 1 à 8 du nouvel article 29). Il s'agit, d'autre part, d'une **clause anti-abus dite « *principal purposes test* »** (point 9 du nouvel article 29).

La première clause est sujette à de nombreuses options quant à sa formulation. Ces options sont décrites dans le commentaire sur l'article 29. On retiendra que le mécanisme de cette clause, quelle que soit l'option rédactionnelle choisie, consiste à soumettre le droit aux avantages d'une convention fiscale à des critères principalement objectifs.

La seconde clause de ce nouvel article, incluse au point 9, soumet quant à elle le droit aux avantages d'une convention fiscale à un critère subjectif : il s'agit de déterminer si l'octroi d'un avantage fiscal était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction. L'article 29(9) est rédigé de la façon suivante : « *Nonobstant les autres dispositions de la présente Convention, un avantage au titre de celle-ci ne sera pas accordé au titre d'un élément de revenu ou de fortune s'il est raisonnable de conclure, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances propres à la situation, que l'octroi de cet avantage était l'un des objets principaux d'un montage ou d'une transaction ayant permis, directement ou indirectement, de l'obtenir, à moins qu'il soit établi que l'octroi de cet avantage dans ces circonstances serait conforme à l'objet et au but des dispositions pertinentes de la présente Convention* »[2].

J. MONSENEGO ■

9. Conventions internationales - Champ d'application - Impôts futurs analogues à l'impôt sur le revenu - Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus - Transparence du revenu fiscal de référence pour l'application des conventions - Le Conseil d'État juge que la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) constitue, pour l'application de la convention franco-belge, un impôt futur analogue à l'impôt sur le revenu, et que la circonstance qu'elle soit assise sur le « revenu fiscal de référence », qui est lui-même une somme de revenus, ne fait pas obstacle à ce que la nature de chacun des revenus ainsi soumis à cette contribution soit prise en compte pour l'application de la convention bilatérale. Dans cette affaire, les revenus en cause étaient des gains de source française issus des rachats partiels ou totaux de contrats d'assurance vie réalisés par une résidente belge. Le Conseil d'État dénie à la France le droit d'imposer car la CEHR est un impôt recouvré par voie de rôle l'année suivant celle de la perception des revenus et non une imposition à la source.

CE, 8e et 3e ch., 10 juill. 2019, n° 425148, Min. c/ Libre, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 1)

10. La convention fiscale conclue entre la France et la Belgique le 10 mars 1964 fait-elle obstacle à l'imposition à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus des produits de contrats d'assurance vie français perçus par un résident fiscal belge ? Telle était la question posée par le litige opposant Mme Libre à l'administration fiscale française.

11. La contribuable avait opéré en 2013 des rachats sur des contrats d'assurance vie et de capitalisation souscrits en France, après avoir transféré son domicile fiscal en Belgique. Les gains de ces placements ont fait l'objet d'un prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu français en application du II de l'article 125-0 A du code général des impôts (CGI). Les revenus soumis à ce prélèvement étant, en vertu du c du 1° du IV de l'article 1417 de ce code, inclus dans le revenu fiscal de référence servant d'assiette à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR), la perception de ces produits a aussi entraîné l'assujettissement de Mme Libre à cette imposition, créée par l'article 2 de la loi du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 et codifiée à l'article 223 sexies du CGI.

Pour faire échec à cette dernière imposition, Mme Libre a invoqué devant le juge administratif la convention franco-belge de 1964. Par un arrêt du 2 octobre 2018[3], la Cour administrative d'appel de Versailles, prenant le contre-pied des premiers juges, a accueilli sa demande de décharge de

2 Pour une analyse détaillée de cette clause, nous renvoyons à l'article de Philippe Martin publié dans le présent numéro (P. Martin, Interprétation et application de la clause générale anti-abus de l'OCDE : FI 4-2019, n° 9.3).

3 CAA Versailles, 2 oct. 2018, n° 17VE00960, Libre, concl. (contraires) N. Chayvialle : FI 1-2019, n° 2, § 8 ; RJF 2/19 n° 194 ; Dr. fisc. 2018, n° 51-52.

la CEHR en jugeant que ses stipulations réservaient à la Belgique, État de résidence de l'intéressée, le droit d'imposer les revenus retirés des contrats d'assurance vie. Le ministre de l'action et des comptes publics s'est pourvu en cassation contre cet arrêt.

12. La présente décision du Conseil d'État confirme d'abord, à l'unisson du tribunal et de la cour, que **la CEHR entre bien dans le champ de la convention**. Bien qu'il s'agisse d'une imposition distincte de l'impôt sur le revenu[4], la CEHR lui est très étroitement liée, au point que le Conseil constitutionnel a jugé que son application rétroactive aux revenus de l'année 2011 remettait en cause l'attente légitime des contribuables d'être quittes de toute imposition de ces revenus après application des prélèvements libératoires de l'impôt sur le revenu[5]. Le Conseil d'État tire les conséquences de cette parenté sur le terrain conventionnel, en jugeant que la CEHR constitue un impôt analogue à l'impôt sur le revenu institué après l'entrée en vigueur de la convention franco-belge, auquel celle-ci s'applique, conformément à son article 2. Il valide ainsi indirectement le raisonnement similaire tenu par la Cour administrative d'appel de Nantes dans un arrêt du 14 décembre 2017[6] à propos de la convention conclue le 19 juin 2008 entre la France et le Royaume-Uni.

13. Le Conseil d'État se sépare en revanche de la suite de l'arrêt attaqué, par lequel la cour a jugé, contrairement à ce qu'avait jugé le tribunal, que l'assiette de la CEHR n'étant pas constituée de revenus soumis à des règles d'imposition différenciées en fonction de leur nature, à la différence de l'impôt sur le revenu, mais du revenu fiscal de référence majoré défini à l'article 1417 du CGI, il n'y avait pas lieu d'appliquer l'article de la convention propre à la catégorie des revenus le constituant, en l'occurrence celui dont relèvent les produits de contrats de capitalisation et d'assurance vie. Dès lors que le revenu fiscal de référence lui-même ne pouvait être rattaché à aucune des catégories de revenus spécifiquement visées par la convention, la cour en a déduit qu'il convenait d'appliquer les stipulations-balai de son article 18, attribuant par défaut le pouvoir d'imposer les sommes litigieuses à l'État de résidence du contribuable. Pour la cour, l'assimilation de la CEHR à l'impôt sur le revenu a donc ses limites : le revenu fiscal de référence du foyer fiscal, choisi comme assiette de la contribution exceptionnelle pour refléter de manière plus exhaustive les capacités contributives des titulaires de hauts revenus, constitue selon les juges d'appel un agrégat autonome, qui efface les différentes cédules composant l'assiette de l'impôt sur le revenu. Le revenu fiscal de référence forme un écran opaque interdisant au contribuable de se prévaloir des stipulations catégorielles de la convention internationale correspondant à la nature des revenus qu'il a perçus.

Le Conseil d'État censure ce raisonnement pour erreur de droit. Il juge au contraire que **le revenu fiscal de référence, qui n'est qu'une somme de revenus différenciés, ne fait pas obstacle à ce que la nature de chacun d'eux soit prise en compte pour la mise en œuvre de la convention fiscale bilatérale**. L'inclusion de revenus de capitaux mobiliers dans le revenu fiscal de référence ne leur fait pas perdre leur nature ; elle est transparente pour l'application de la convention. Le Conseil d'État transpose ainsi à la CEHR son approche habituelle en matière d'impôt sur le revenu, consistant à isoler chaque type de revenus entrant dans l'assiette composite d'un impôt pour rechercher quel article de la convention fiscale lui est applicable, illustrée encore récemment à propos de gains de levée d'option de souscription d'actions[7]. *Mutatis mutandis*, le revenu fiscal de référence est à la CEHR ce que le revenu global est à l'impôt sur le revenu.

14. Après annulation de l'arrêt attaqué, le Conseil d'État a réglé l'affaire au fond pour prendre parti sur le sort fiscal des produits de contrats d'assurance vie et de contrats de capitalisation au regard de la convention franco-belge de 1964.

Il décide qu'il faut y voir **des « *produits [...] de toutes autres créances* »** entrant dans le champ de l'article 16 de cette convention, dont la rédaction s'écarte de celle de l'article 11 du projet de modèle de convention de l'OCDE de 1963 relatif aux intérêts, même si l'on y retrouve aussi une expression englobant les revenus des créances de toute nature. La Cour administrative d'appel de Versailles s'était déjà engagée dans cette voie par un arrêt du 10 avril 2012, en jugeant que les gains retirés du rachat de contrats de capitalisation relevaient de la catégorie des revenus de créances visés par ces stipulations de la convention franco-belge[8]. Deux remarques s'imposent.

D'abord, en l'absence de définition dans la convention de ce qu'il convient d'entendre par l'expression particulièrement vague « *intérêts et produits de toutes autres créances* », le juge se réfère, comme l'y invite l'article 22 de la convention, au sens que la loi fiscale française attribue à ces termes et, si celle-ci est muette, procède lui-même à cette définition ou plus précisément à la qualification juridique des revenus en cause au regard des notions conventionnelles, selon une jurisprudence bien établie[9]. Cette démarche l'a conduit à rechercher si les gains retirés de contrats d'assurance vie devaient être regardés comme des produits de créances en droit fiscal français.

Ensuite, ainsi que cela ressort des conclusions de Karin Ciavaldini sur cette affaire (reproduites en annexe à cette chronique), le Conseil d'État s'est refusé à entrer à cet égard dans des distinctions subtiles selon les caractéristiques des contrats d'assurance vie. Donnant force jurisprudentielle à l'analyse suggérée par Bruno Gouthière dans son ouvrage de

4 Cf conclusions de B. Bohnert sur les décisions CE, 2 oct. 2014, n° 382284, Verny : RJF 12/14 n° 1134. - CE, 12 nov. 2015, n° 392772, Merceron-Vicat : RJF 2/16 n° 176. - CE, 17 mai 2017, n° 402950, Sidos : RJF 8-9/17 n° 774.

5 CC, 5 déc. 2014, n° 2014-435 QPC.

6 CAA Nantes, 14 déc. 2017, n° 16NT00621 : BF 4/18 inf. 365 ; RJF 4/18 n° 429.

7 CE, 4 juin 2019, n° 415959, Min. c/ Zacharias, concl. R. Victor : Lebon T. ; FI 3-2019, n° 2, § 11 et n° 6, § 15 ; RJF 8-9/19 n° 834.

8 CAA Versailles, 10 avr. 2012, n° 10VE03871 : RJF 11/12 n° 1059.

9 CE, 13 oct. 1999, n° 190083, Min. c/ SA Banque française de l'Orient : RJF 12/99 n° 1587, chron. E. Mignon p. 931, concl. J. Arrighi de Casanova p. 938. - CE, 27 juill. 2001, n° 215124, SA Golay Buchel France : Lebon T. ; RJF 11/01 n° 1428 ; BDCF 2001 n° 140, concl. G. Goulard.

référence *Les impôts dans les affaires internationales*[10], il privilégie la simplicité en **assimilant à des revenus de créances entrant dans les prévisions de l'article 16 de la convention franco-belge les gains retirés de l'ensemble de ces contrats**, sans rechercher au cas par cas s'ils obéissent plutôt à une logique d'investissement ou d'assurance, ni ouvrir la porte à une appréciation différente en fonction du profil de risque du placement ou encore de la nature des risques couverts.

15. Restait à déterminer si l'article 16 de la convention ménageait à la France la possibilité d'inclure les produits de tels placements dans l'assiette de la CEHR. La décision commentée répond par la négative. Le paragraphe 1 de cet article attribue en principe à l'État de résidence du contribuable le droit d'imposer les sommes qu'il vise, son paragraphe 3 permettant seulement à l'État de la source de ces produits de les grever d'un impôt à la source au taux maximum de 15 %. S'attachant au mode de recouvrement de l'impôt, le Conseil d'État juge que la CEHR, perçue par voie de rôle l'année suivant la perception des revenus, ne peut de ce fait être qualifiée de retenue à la source et ne relève pas de la dérogation prévue au 3e paragraphe en faveur de l'État de la source du revenu : **seule la Belgique pouvait imposer ces revenus en vertu de la convention**. Bien que la contribution soit recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, cette analyse demeurera valable malgré le passage au prélèvement à la source de ce dernier, qui ne concerne par les revenus mobiliers.

En l'espèce, constatant que les revenus de Mme Libre, exclusion faite des produits de ses contrats d'assurance vie, étaient inférieurs au seuil d'assujettissement à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, le Conseil d'État confirme la décharge de cette imposition accordée par la cour, mais au terme d'une interprétation différente de la convention, tirant les conséquences d'une analyse opposée de l'incidence de l'inclusion de ces produits dans le revenu fiscal de référence.

M.-A. NICOLAZO DE BARMON ■

Sélection bibliographique

Précis de fiscalité internationale

Par **Bernard CASTAGNÈDE**, Professeur honoraire des Universités

Puf, 6e édition, août 2019, 581 p., 39,90 €

La dernière édition de cet ouvrage comporte d'abord une introduction générale aux grands problèmes fiscaux internationaux, associant les approches juridique, économique, financière ou de gestion, au croisement des politiques publiques et des stratégies des opérateurs privés. Il expose ensuite, à partir de l'exemple français, le cadre juridique du traitement fiscal des activités internationales, dans le domaine de la fiscalité directe, au regard des opérations d'implantation en France d'entreprises étrangères et du déploiement international des entreprises françaises.

10 Ed. Francis Lefebvre, 12e éd. à jour au 1er sept. 2018, § 62535.

16. À NOTER

> Conventions internationales - Négociation et suivi - La Cour des comptes publie un référé à la suite de la mission d'enquête menée en matière de négociation et de suivi des conventions fiscales internationales pour les exercices 2013 à 2018, ainsi que la réponse des ministres concernés.

C. comptes, Les conventions fiscales internationales, référé n° S2019-1421, 31 mai 2019

MINEFI et MACP, réponse 29 juill. 2019

Dans le cadre de son enquête sur l'action des services de l'État en matière de négociation et de suivi des conventions fiscales internationales pour les exercices 2013 à 2018, la Cour des comptes a notamment formulé les deux recommandations suivantes :

- mettre en place une cellule de veille stratégique associant notamment la DGFiP, la direction générale du Trésor et la Banque de France pour analyser les enjeux liés à la fiscalité internationale et identifier les intérêts de la France, afin de renforcer le volet économique des dossiers de négociation et des études d'impact présentés au ministre et au Parlement ;

- renforcer par redéploiement les effectifs de la mission d'expertise juridique et économique internationale (MEJEI) de la DGFiP, de manière à réduire à deux ans le délai moyen de traitement des dossiers.

> OCDE - Lutte contre les pratiques fiscales dommageables (BEPS, action 5) - L'OCDE publie ses derniers résultats sur les régimes fiscaux préférentiels et sur la mise en œuvre du critère de l'activité substantielle.

OCDE, communiqué, 23 juill. 2019

Dans le cadre du Forum sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP), l'OCDE a publié un nouveau rapport concernant 56 **régimes fiscaux préférentiels**, aboutissant aux conclusions suivantes :

- 13 régimes ont été supprimés (Cabo Verde, Malaisie, Mongolie, Montserrat, Maroc, Suisse, Thaïlande),

- 3 régimes ont été modifiés pour supprimer les caractéristiques potentiellement préjudiciables (Cabo Verde, Malaisie, Maurice),

- 4 nouveaux régimes ont été classés dans la catégorie «sans danger», dans la mesure où ils ont été spécifiquement conçus pour répondre au standard de l'action 5 (Malte, Pologne, Thaïlande),

- 4 régimes sont en cours de modification (Aruba, Grèce, Kazakhstan),

- 8 régimes ont été jugés hors du champ (Cap-Vert, Nigéria, Paraguay et Vietnam),

- 2 régimes ont été jugés potentiellement mais non réellement nuisibles (Aruba, Vietnam),

- 1 régime n'est pas opérationnel (Paraguay),

- 1 régime a été jugé nuisible (Jordanie),

- 21 régimes supplémentaires ont été placés sous examen (Îles Cook, Dominique, République dominicaine, Jamaïque, Maroc, Macédoine du Nord, Qatar).

L'OCDE a par ailleurs examiné la mise en œuvre de la nouvelle norme mondiale sur le **critère d'activité substantielle**, concernant douze juridictions ne prélevant pas d'impôt ou qu'un impôt insignifiant, mettant en avant :

- pour 11 de ces territoires, l'existence d'un cadre juridique national

conforme au standard et donc « non nuisible » (Anguilla, les Bahamas, Bahreïn, la Barbade, les Bermudes, les Îles Vierges britanniques, les Îles Caïmans, Guernesey, l'Île de Man, Jersey et les Îles Turques et Caïques),

- concernant les Émirats arabes unis, le Forum mondial a conclu que le cadre juridique était conforme à la norme mais avec un point technique en suspens. Cette législation est actuellement « en cours de modification ».

Droit de l'Union européenne

Aides d'État

17. Aides d'État - Prix de transfert - Le Tribunal de l'Union européenne confirme que des *rulings* portant sur les prix de transfert relatifs aux transactions intragroupes sont susceptibles d'être examinés au regard du droit européen des aides d'État.

Trib. UE, 7e ch. élargie, 24 sept. 2019, T-755/15 et T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission (V. annexe 2)

Trib. UE, 7e ch. élargie, 24 sept. 2019, T-760/15 et T-636/16, Starbucks et Starbucks Manufacturing Emea/Commission (V. annexe 3)

18. Le Tribunal de l'Union européenne a rendu deux jugements très attendus le 24 septembre 2019, près de quatre années après les décisions prises par la Commission européenne dans les affaires *Starbucks* et *Fiat*. La longueur des arrêts rendus par le Tribunal, ainsi que la rigueur d'analyse dont ont fait preuve les juges de Luxembourg doivent être salués, même si certaines questions restent en suspens. Le Tribunal a jugé en faveur de Starbucks et des Pays-Bas dans une des affaires[11], mais a suivi la Commission dans l'autre[12]. Ce résultat apparemment équilibré n'est cependant pas représentatif des réponses apportées par le Tribunal aux questions fondamentales soulevées par la Commission : il s'agit en effet d'une nette victoire pour la Commission, qui a su convaincre le Tribunal du bien-fondé de plusieurs de ses interprétations du droit des aides d'État. **La défaite de la Commission dans l'affaire *Starbucks* est davantage une question de preuve que de principe, et ne saurait occulter l'apport majeur de ces arrêts : la confirmation que les prix de transfert relatifs aux transactions intragroupes sont susceptibles d'être examinés au regard du droit des aides d'État**. La Commission a donc remporté une première manche importante. Le dernier mot reviendra néanmoins à la Cour de justice de l'Union européenne, qui est compétente dans le cas où un appel est interjeté contre les décisions du Tribunal. Si la Cour venait à confirmer l'analyse du Tribunal, les conséquences en matière de politique fiscale seraient significatives et mettraient en difficulté l'objectif poursuivi par les travaux de l'OCDE consistant à modifier les règles en matière de prix de transfert de façon à attribuer davantage de revenus imposables aux États dans lesquels les clients ou les usagers d'une entreprise sont présents.

◊ Applicabilité du droit des aides d'État en matière de prix de transfert

19. L'applicabilité du droit des aides d'État aux règles en matière de prix de transfert avait déjà été affirmée par le Tribunal dans l'affaire du système belge relatif aux bénéfices excédentaires, même si celui-ci avait finalement jugé que la Commission ne pouvait valablement remettre en question le système belge dans son ensemble sans démontrer l'existence d'une aide illégale dans chaque rescrit fiscal[13]. L'applicabilité du droit des aides d'État aux prix de transfert est désormais justifiée par un argument classique : « *même si la fiscalité directe relève, en l'état actuel du développement du droit de l'Union, de la compétence des États membres, ces derniers doivent néanmoins exercer cette compétence dans le respect du droit de l'Union* »[14]. Si, en effet, la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, alors la détermination du cadre de référence - aspect fondamental de l'application du droit des aides d'État aux mesures fiscales[15] - devrait aussi relever de la compétence des États membres. En d'autres termes, la notion d'imposition « normale » devrait être définie uniquement au regard des règles en vigueur dans un État membre. Au premier abord le Tribunal semble suivre cette logique, considérant que « *la Commission ne dispose pas, à ce stade du développement du droit de l'Union, de la compétence lui permettant de définir de façon autonome l'imposition dite 'normale' d'une entreprise intégrée en faisant abstraction des règles fiscales nationales* »[16]. Cette position parait soulager tant les législateurs nationaux que les entreprises, avec au premier plan l'Irlande et le groupe Apple. Si une telle position était confirmée, elle mettrait à mal les arguments tirés par la Commission européenne de l'article 107, § 1 du TFUE et consistant en l'obligation pour les États membres d'appliquer le principe de pleine concurrence en tant que méthode permettant un traitement similaire des entreprises indépendantes et des sociétés apparentées.

20. Le raisonnement du Tribunal prête toutefois à confusion, dans la mesure où celui-ci ne semble pas s'être borné au droit national, ou en tous cas à une interprétation stricte des règles applicables en l'espèce. Cette affirmation se fonde sur la façon dont le Tribunal a défini l'objectif du système de référence[17], ainsi que sur la méthode adoptée par le Tribunal pour donner un contenu matériel au principe de pleine concurrence[18].

11 T-760/15 et T-636/15 (Starbucks).

12 T-755/15 et T-759/15 (Fiat).

13 Trib. UE, 7e ch. élargie, 14 févr. 2019, T-131/16 et T-263/16, Belgique et Magnetrol International/Commission (FI 2-2019, n° 2, § 13).

14 Fiat, pt 104. - Starbucks, pt 142.

15 V. not. CJUE, 28 juin 2018, C-203/16 P, Andres.

16 Fiat, pt 112.

17 Fiat, pts 141 et 145.

18 Fiat, pt 147.

Concernant l'**objectif du système de référence** (au regard duquel l'analyse de comparabilité est menée[19]) le Tribunal semble supposer, dans l'affaire *Fiat*, que le système fiscal luxembourgeois tendait à imposer les entreprises indépendantes et apparentées de façon similaire[20], afin « *d'aboutir à une approximation fiable d'un résultat de marché* »[21] en ce qui concerne les transactions intragroupes. Cette supposition permettrait de déduire de l'objectif du système fiscal l'idée selon laquelle le principe de pleine concurrence serait un outil adéquat afin d'atteindre un tel objectif. Il est en effet possible que plusieurs éléments du système fiscal luxembourgeois poursuivent l'objectif d'imposer les entreprises indépendantes et apparentées de façon similaire ; néanmoins, cela n'est pas nécessairement vrai de tous les éléments d'un tel système. Par exemple, certaines règles anti-abus peuvent n'être applicables qu'aux entreprises apparentées. La généralisation opérée par le Tribunal n'est appuyée ni par des exemples pris dans le système luxembourgeois, ni par l'expression d'un objectif de traitement similaire entre entreprises indépendantes et apparentées dans les travaux préparatoires audit système fiscal.

Concernant la **méthode adoptée par le Tribunal pour donner un contenu matériel au principe de pleine concurrence**, le Tribunal s'est contenté d'observer que le principe de pleine concurrence est « *un outil permettant de contrôler que les transactions intragroupe soient rémunérées comme si elles avaient été négociées entre des entreprises indépendantes* »[22]. Cette prise de position peut laisser perplexe, tant par la vague notion d'« outil » que par l'absence d'analyse quant au contenu du principe de pleine concurrence. En effet, le principe de pleine concurrence n'a pas de contenu matériel précis, mis à part l'objectif théorique d'un traitement relativement similaire entre entreprises indépendantes et apparentées. Le principe de pleine concurrence peut être interprété différemment, même lorsque celui-ci est formulé de façon identique, par exemple conformément à l'article 9 de la convention modèle OCDE. Non seulement les différences de vues fondamentales entre pays membres et non-membres de l'OCDE, mais aussi les litiges entre pays membres de l'OCDE, en sont l'illustration. Il en est de même des divergences entre juridictions nationales quant à l'interprétation du principe de pleine concurrence. Par conséquent, à formulation identique, le « principe de pleine concurrence » peut être interprété de différentes façons. Le raisonnement du Tribunal semble confirmer la thèse avancée par la Commission consistant à voir dans l'article 107, § 1 du TFUE une obligation générale de non-discrimination, qui se matérialiserait dans le cadre des transactions intragroupes par la nécessaire application du principe de pleine concurrence, ou plutôt par la nécessaire application d'un principe de pleine concurrence, sans pour autant en préciser le contenu. Cette interprétation est confirmée par l'utilisation par le Tribunal de la notion de « critère de référence » pour décrire le principe de pleine concurrence : « *La Commission a d'ailleurs précisé, à bon droit (…) que le principe de pleine concurrence intervenait comme un 'critère de référence' pour déterminer si une société intégrée bénéficiait, en vertu d'une mesure fiscale qui détermine ses prix de transfert, d'un avantage au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE* »[23]. Enfin, le fait que le Tribunal accepte la référence faite par la Commission à l'arrêt *Forum 187*[24] afin de justifier l'idée que le principe de pleine concurrence est inhérent à un système fiscal confirme la thèse de la Commission. Si le raisonnement du Tribunal n'est pas forcément limpide, il faut reconnaitre que sur le fond, le Tribunal a correctement identifié un problème délicat, et tenté d'y apporter une réponse cohérente avec le droit des aides d'État : en l'absence d'une méthode d'imposition des sociétés membres d'un groupe international, ou si une telle méthode existe mais produit des effets qui favorisent certaines entreprises, un État membre n'aurait-il pas légiféré à l'encontre de l'objectif général de son système d'imposition des sociétés, et créé une différence entre entreprises comparables ? C'est notamment le cas de l'entreprise Apple dans l'affaire du même nom. Un tel raisonnement, en vertu duquel un État membre se doit de légiférer de façon cohérente avec l'objectif qu'il s'est lui-même fixé, semble se dégager de la jurisprudence européenne notamment en matière de fiscalité environnementale[25]. La solution proposée par la Commission, et apparemment validée par le Tribunal, permet de remédier aux carences d'un système fiscal, en y substituant une règle capable de garantir une égalité de traitement entre entreprises comparables tout en les imposant conformément à l'objectif du système fiscal[26]. Une telle approche peut, en substance, être comparée à celle adoptée par la Cour de justice dans l'affaire *Gibraltar*, où l'objectif du système fiscal a conduit la Cour à constater l'effet sélectif d'une mesure qui allait à l'encontre de celui-ci[27].

21. Plus généralement, dans la mesure où le Tribunal semble avoir établi l'objectif du système fiscal luxembourgeois sur le fondement de certaines de ses caractéristiques (notamment le principe d'une imposition des membres d'un groupe entité par entité), et au vu du fait que le Tribunal a accepté que la Commission s'appuie sur le principe de pleine concurrence en tant qu'outil pour vérifier si cet objectif a été atteint, ces arrêts semblent pouvoir être interprétés de sorte que dès que l'objectif d'un système fiscal a été identifié, la Commission aurait le droit de s'appuyer sur des principes ou « outils »[28] afin de vérifier si cet objectif a été atteint.

Ce n'est qu'une fois que l'objectif du système fiscal a été défini que l'analyse de comparabilité entre les situations

19 V. not. CJUE, gde ch., 21 déc. 2016, C-20/15 P, Commission/World Duty Free Group, pts 54 et 57.

20 Fiat, pts 141 et 145.

21 Fiat, pt 176.

22 Fiat, pt 155.

23 Fiat, pt 143.

24 CJCE, 22 juin 2006, C-182/03, Belgique et C-217/03, Forum 187 ASBL.

25 V. not. la lecture de l'arrêt *British Aggregates* (C-487/06 P) faite par le Tribunal lors du renvoi de l'affaire devant celui-ci (T-210/02). Un tel raisonnement semble confirmé par la Cour dans l'arrêt *ANGED* (C-233/16).

26 J. Monsenego, Selectivity in State Aid Law and the Methods for the Allocation of the Corporate Tax Base : Wolters Kluwer 2018, p. 28.

27 CJUE, gde ch., 15 nov. 2011, C-106/09 P et C-107/09 P, Commission et Espagne/Gibraltar et Royaume-Uni.

28 Fiat, pts 151 et 159.

sujettes à une imposition différenciée peut être conduite. Il s'agit en l'espèce de se prononcer sur la question de savoir si les sociétés apparentées sont dans une situation juridique et factuelle comparable à des entreprises indépendantes. Ce n'est que si cette question reçoit une réponse positive que ces catégories d'entreprises pourront être comparées, et donc qu'une différence de traitement pourra, si elle n'est pas justifiée par la logique interne au système fiscal, être incompatible avec le droit des aides d'État. l'inverse, l'absence de comparabilité entrainera l'échec des arguments de la Commission, les États membres ayant alors le droit - au regard de l'article 107, § 1 du TFUE - d'imposer différemment les sociétés indépendantes et apparentées. L'analyse de comparabilité est donc une question charnière de la grille d'analyse de la notion de sélectivité. Le Tribunal a semblé évacuer cette question, en énonçant de façon laconique que les deux catégories d'entreprises sont dans des situations comparables[29]. Cette position, qui a été largement critiquée par la doctrine, nous semble cependant justifiée lorsque l'analyse est - ainsi que l'impose la méthode développée par la Cour de justice - conduite à la lumière de l'objectif général d'un système d'impôt sur les revenus des sociétés[30].

◊ Appréciation en l'espèce

22. Après avoir déduit de l'analyse précitée que l'application par les États membres des règles en matière de prix de transfert pouvait être confrontée au droit des aides d'État, le Tribunal s'est logiquement tourné vers une telle appréciation. L'effort dont ont fait preuve les juges de Luxembourg doit être salué, tant l'analyse qu'ils ont faite du principe de pleine concurrence est ambitieuse et unique au vu des questions qu'ils ont l'habitude de traiter. Le Tribunal a correctement relevé l'imprécision qui est inhérente au principe de pleine concurrence, c'est-à-dire sa « nature approximative »[31]. En effet, les principes OCDE ont depuis longtemps insisté sur le fait que l'application du principe de pleine concurrence n'est pas une science exacte. Dès lors que la nature approximative du principe de pleine concurrence est acceptée, son corolaire, la notion d'intervalle de pleine concurrence, devrait l'être aussi. Cela signifie que **le droit des aides d'État - tel qu'interprété par le Tribunal - n'exige pas une valeur ou marge précise afin de satisfaire le critère de sélectivité ; il suffirait que celle-ci soit incluse dans l'intervalle de pleine concurrence**. Le Tribunal n'a néanmoins pas précisé comment, à son sens, définir l'intervalle de pleine concurrence. Comprend-il par exemple uniquement les valeurs présentes entre les quartiles ? Ou l'intervalle peut-il aussi inclure les déciles, voire les valeurs minimales et maximales ? Quelle méthode appliquer afin de rechercher l'intervalle de pleine concurrence ? Les questions sont par hypothèse nombreuses et le Tribunal n'y apporte, on pouvait s'y attendre, pas de réponse précise. La tâche en incombera au juge national.

23. Une autre question posée par la Commission et relative aux règles applicables en matière de prix de transfert consiste dans le **choix de la méthode de prix de transfert**. La Commission a, dans plusieurs de ses décisions, donné préférence aux méthodes transactionnelles, notamment la méthode dite du prix comparable sur le marché libre. Le Tribunal n'a pas succombé à un tel argument, lui préférant l'idée que toutes les méthodes décrites dans les principes OCDE ont pour objectif de respecter le principe de pleine concurrence, de sorte qu'une hiérarchie ne doit pas nécessairement être respectée[32]. Toutefois, à applicabilité égale, une hiérarchie existe toujours dans les principes OCDE, au profit des méthodes transactionnelles.

Il est difficile de se prononcer sur la question de savoir si les conclusions du Tribunal sont correctes quant aux modèles de prix de transfert au cœur de ces affaires. Les informations disponibles au lecteur proviennent essentiellement des travaux de la Commission. Quoi qu'il en soit, le Tribunal a fait un vrai effort d'analyse. Il a par exemple - à notre sens correctement - conclu au sujet du paiement par Starbucks aux Pays-Bas d'une redevance pour l'utilisation de propriété intellectuelle qu'un tel paiement était au moins en partie apparemment justifié : « *le paiement d'une redevance par SMBV pour l'utilisation de la propriété intellectuelle en matière de torréfaction n'est pas dénuée de toute rationalité économique* »[33]. S'il est impossible de se prononcer de façon certaine sur cette question en l'absence d'une analyse fonctionnelle détaillée des différentes parties en cause, le Tribunal semble avoir correctement écarté l'argument de la Commission tendant à refuser à l'entité néerlandaise du groupe Starbucks la déduction de la totalité du paiement d'une redevance pour l'utilisation de propriété intellectuelle développée en dehors des Pays-Bas : s'il est probablement vrai que l'entité britannique qui recevait les redevances n'avait pas développé la totalité de la propriété intellectuelle pour laquelle l'entité néerlandaise payait une redevance, rien n'indiquait que la propriété intellectuelle en question avait été développée au Pays-Bas. Il ne serait pas correct d'y imposer dans leur totalité des profits résiduels qui, *a priori*, auraient dû être imposés au moins en partie aux États-Unis, étant donné qu'il est probable que la propriété intellectuelle en question y a été développée.

◊ Impact potentiel de ces arrêts sur les travaux en cours au niveau de l'OCDE

24. Enfin, la question se pose de l'impact potentiel de ces arrêts sur les travaux en cours au niveau de l'OCDE concernant le futur du principe de pleine concurrence[34]. **Si la Cour de justice confirme les arrêts rendus par le Tribunal, il est possible que les changements actuellement considérés dans le cadre des travaux menés par l'OCDE soient incompatibles avec le droit des aides d'État**. De tels changements

29 Fiat, pt 141. - Starbucks, pt 149.

30 J. Monsenego, préc., p. 75-101.

31 Starbucks, pt 199. - Fiat, pt 207.

32 Starbucks, pts 202, 209, et 211.

33 Starbucks, pt 262.

34 OCDE, Public consultation document Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One, 9 oct. 2019-12 nov. 2019. V. à ce sujet l'éditorial du present numéro (D. Gutmann, Comprendre le Pilier I... : FI 4-2019, n° 01).

impliquent un déplacement d'une partie de l'assiette imposable - probablement une partie des profits résiduels après rémunération des fonctions peu créatrices de valeur - au profit des pays dans lesquels un groupe a ses clients ou ses utilisateurs. Au-delà du conflit possible entre un tel changement et le principe de pleine concurrence tel qu'il pourrait être imposé par l'article 107, § 1 du TFUE, un déplacement d'une partie de l'assiette imposable vers le pays du « marché » impliquerait dans le pays d'origine une subvention aux entreprises exportatrices ou fortement digitalisées, puisque celles-ci seraient sujettes à une imposition plus faible dans ce pays. Dans le pays de destination, un conflit avec le droit des aides d'État pourrait exister dans la mesure où un avantage serait donné aux entreprises qui ne seront pas sujettes à une nouvelle imposition, notamment les entreprises les moins digitalisées, ou celles qui n'auront pas d'établissement stable.

Par ailleurs, un **conflit avec les libertés fondamentales est possible dans l'État de destination**, dans la mesure où l'approche considérée par l'OCDE impliquerait, dans certains cas, une imposition plus élevée que celle qui résulte du principe de pleine concurrence. Une telle imposition ne trouverait à s'appliquer que dans certaines situations transfrontalières, et pourrait être contraire au principe de proportionnalité tel qu'il a été interprété par la Cour de justice[35].

J. MONSENEGO ■

25. À NOTER

> Aides d'État - Fiscalité des ports belges - Le Tribunal de l'Union européenne rejette les recours en annulation de la décision de la Commission européenne (UE) 2017/2115 du 27 juillet 2017, concernant le régime d'aides SA.38393 (2016/C, ex 2015/E) mis à exécution par la Belgique en faveur de ses ports.

Trib. UE, 6e ch. élargie, 20 sept. 2019, T-674/17, Le Port de Bruxelles, et Région de Bruxelles-Capitale/Commission et T-696/17, Havenbedrijf Antwerpen et Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Commission (V. annexe 4)

Méthodes d'élimination de la double imposition

26. Élimination de la double imposition - Crédits d'impôt étranger - Crédits d'impôt fictif - Calcul - Dans un litige relatif à des redevances de perçues par des sociétés françaises membres d'un groupe fiscal intégré, la CAA de Versailles juge que le calcul du crédit d'impôt « fictif » de l'ancienne convention franco-chinoise de 1984 et de la convention franco-turque doit être calculé selon la méthode dite « en dehors ».

CAA Versailles, 1re ch., 23 avr. 2019, n° 17VE01847, Min. c/ Sté BPCE [Chine]. - CAA Versailles, 1re ch., 23 avr. 2019, n° 17VE02549, Min. c/ Sté BPCE [Turquie] (V. annexe 5)

27. Dans un litige relatif à des redevances de crédit-bail aéronautique perçues par des sociétés françaises membres d'un groupe fiscal intégré, la CAA de Versailles a apporté des précisions concernant le mode de calcul du crédit d'impôt prévu par l'article 22 de l'ancienne convention franco-chinoise de 1984.

Tout d'abord, la Cour a confirmé que le crédit d'impôt prévu par ces stipulations doit être calculé selon la méthode dite « en dehors ». L'article 22 de cette convention institue un crédit d'impôt fictif dont le bénéfice n'est pas subordonné à une imposition effective des revenus en Chine[36]. Et par une décision intervenue au cours de l'instance devant la Cour, le Conseil d'État a précisé que le « *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* »[37]. Il s'agit de la méthode de calcul dite « en dehors », plus favorable au contribuable que la méthode dite « en dedans », consistant à calculer le crédit d'impôt à partir du montant des revenus versés par les sociétés étrangères.

Ensuite, la Cour a précisé que le calcul « en dehors » du crédit d'impôt n'est pas subordonné à la condition que les revenus de source chinoise aient été imposés en France pour leur montant brut majoré du crédit d'impôt. Le ministre, dans le dernier état de ses écritures, ne contestait plus l'interprétation à donner des stipulations de l'article 22 de la convention bilatérale alors en vigueur mais demandait à la Cour de juger que le bénéfice de ces stipulations était subordonné à une telle condition. Cette argumentation, qui paraissait remettre en cause la décision *Min. c/ SA Natixis* du 20 novembre 2017 précitée, est écartée sèchement par la Cour : « *ni les stipulations de la convention fiscale bilatérale conclue entre la France et la Chine [...] ni aucune disposition législative ne subordonnent le bénéfice du crédit d'impôt selon les modalités prévues par ladite convention à la réintégration dudit crédit d'impôt au résultat imposable de la société soumis à l'impôt sur les sociétés en France* ». La société pouvait donc bénéficier du calcul « en dehors » du crédit d'impôt litigieux, même si les redevances de source chinoise n'ont pas été soumises à l'impôt en France pour le montant brut majoré des crédits d'impôts.

28. Enfin, il convient de souligner que **la question des modalités d'imposition en France de ces revenus a été réservée par la Cour**. Selon la société, les crédits d'impôts litigieux ne constituaient pas des revenus imposables et

35 CJUE, 5 juill. 2012, C318/10, SIAT. – CJUE, 31 mai 2018, C-382/16, Hornbach-Baumarkt-AG.

36 CE, 25 févr. 2015, n° 366680, SA Natixis : RJF 5/15 n° 426 ; BDCF 5/2015 n° 61, concl. M.-A. Nicolazo de Barmon.

37 CE, 20 nov. 2017, n° 396595, Min. c/ SA Natixis : RJF 2/18 n° 204, concl. Y. Bénard C 204.

les revenus de source chinoise devaient être imposés en France pour le montant versé par les clients étrangers. En sens inverse, tant les auteurs de la documentation pratique Francis Lefebvre[38] que Bruno Gouthière dans son ouvrage[39] se prononcent en faveur de l'intégration aux revenus de source étrangère imposables en France des crédits d'impôt fictifs auxquels ces revenus ont ouvert droit. En tout état de cause, en l'espèce, l'administration limitait son argumentation devant la Cour aux modalités de calcul du crédit d'impôt sans invoquer une insuffisance d'imposition liée à l'absence de réintégration de ces crédits dans la base imposable à l'IS. On peut d'ailleurs penser que l'administration ne pouvait invoquer une telle insuffisance d'imposition dans le cadre de la compensation prévue à l'article L. 203 du LPF alors qu'en l'espèce, une rectification avait été opérée sur ce point puis abandonnée par le service à la suite d'une réclamation préalable.

29. Conformément aux conclusions du rapporteur public, la Cour a donc rejeté l'appel du ministre et confirmé la décharge des impositions litigieuses résultant de l'imputation de crédits d'impôt calculés selon la méthode dite « en dehors ».

Une solution identique a été adoptée par la Cour dans un arrêt du même jour concernant le crédit d'impôt prévu par la convention franco-turque, au titre des redevances de source turque.

38 INT III n° 10190.

39 B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales : Ed Francis Lefebvre, 8e éd., n° 63380.

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

Annexe 1 : CE, 8e et 3e ch., 10 juill. 2019, n° 425148, Min. c/ Libre, concl. K. Ciavaldini

Annexe 2 : Trib. UE, 7e ch. élargie, 24 sept. 2019, T-755/15 et T-759/15, Fiat Chrysler Finance Europe/Commission

Annexe 3 : Trib. UE, 7e ch. élargie, 24 sept. 2019, T-760/15 et T-636/16, Starbucks et Starbucks Manufacturing Emea/ Commission

Annexe 4 : Trib. UE, 6e ch. élargie, 20 sept. 2019, T-674/17, Le Port de Bruxelles, et Région de Bruxelles-Capitale/Commission et T-696/17, Havenbedrijf Antwerpen et Maatschappij van de Brugse Zeehaven/Commission

Annexe 5 : CAA Versailles, 1re ch., 23 avr. 2019, n° 17VE01847, Min. c/ Sté BPCE. - CAA Versailles, 1re ch., 23 avr. 2019, n° 17VE02549, Min. c/ Sté BPCE