

Actualité fiscale

Admission de la qualité de bénéficiaire effectif en cas de reversement de l'intégralité des dividendes reçus

Cour administrative d'appel de Versailles, 17 octobre 2023, n° 21VE03404

La Cour administrative d'appel de Versailles a rendu une décision relative à la notion de bénéficiaire effectif en matière d'exonération de retenue à la source sur les dividendes.

Pour rappel, l'article 119 ter du CGI (Code général des impôts) prévoit que les dividendes distribués par une société française à une société mère non-résidence, ayant son siège dans l'Union Européenne, sont exonérés de retenue à la source si plusieurs conditions sont remplies et, notamment, lorsque la société récipiendaire des dividendes en est le bénéficiaire effectif.

Dans les faits, une société luxembourgeoise, bénéficiaire de dividendes d'une filiale française, a "reversé" intégralement ces dividendes à une autre société hors de l'UE. L'administration fiscale a remis en cause l'exonération, estimant que la société luxembourgeoise n'était qu'un intermédiaire et ne pouvait dès lors pas se voir reconnaître la qualité de bénéficiaire effectif.

Cependant, la cour a jugé que la société luxembourgeoise était bien le bénéficiaire effectif des dividendes, car elle avait pris la décision autonome d'affecter ces sommes au remboursement de la dette qu'elle avait contracté pour l'achat de titres de la société française. La cour a souligné l'absence d'obligation juridique contraignante de reverser les dividendes à la société hors de l'UE et a mis en avant le pouvoir de décision et l'autonomie de la société luxembourgeoise dans la gestion des dividendes.

Cette décision met en lumière l'importance du pouvoir de décision et de l'avantage économique retiré par la société récipiendaire des revenus, même si ces revenus sont ensuite "reversés" intégralement. Elle souligne également que l'absence de lien capitalistique entre la société récipiendaire et celle à laquelle les dividendes sont prétendument reversés joue en faveur de l'identification du bénéficiaire effectif, conformément aux commentaires de l'OCDE.

En conclusion, la décision de la cour souligne que l'administration fiscale ne peut pas automatiquement remettre en cause la qualité de bénéficiaire effectif uniquement sur la base d'un "reversement" apparent des revenus, et que le pouvoir de décision et l'avantage économique retiré par la société récipiendaire sont des éléments clés dans cette analyse.

Rédacteur

Xavier Houard

Avocat Associé / KPMG Avocats

xavierhouard@kpmgavocats.fr

+33 (1) 55 68 49 53 / +33 (6) 20 65 56 08

Tour Europlaza / 20, avenue André Prothin / 92400 Paris La Défense

Maintien de la procédure d'abus de droit en cas d'alternative licite

Conseil d'Etat, 12 décembre 2023, n° 470038

L'article L64 du LPF (« Livre des procédures fiscales ») s'applique aux actes réalisés par un contribuable dans le seul but de réduire sa charge fiscale, même s'il aurait pu obtenir le même avantage fiscal par d'autres moyens.

Pour rappel, cette disposition vise à réprimer les abus de droit, en permettant à l'administration fiscale d'écarter des actes de droit privé opposables et d'infliger des sanctions sévères, mais elle est réservée aux cas où les agissements du contribuable entraînent une perte fiscale pour le Trésor public.

Dans une affaire soumise au Conseil d'État, deux frères utilisaient une société luxembourgeoise à laquelle ils ont apporté les titres d'une holding française. La société française distribuait d'abord des dividendes bénéficiant de l'exonération de retenue à la source de l'article 119 ter du CGI qui étaient *in fine* appréhendés par les frères à la suite de réductions de capital de la société Luxembourgeoise. L'administration a écarté cette opération en vertu de l'article L 64 du LPF, imposant directement les sommes en cause au niveau des intéressés. Les contribuables n'ont pas contesté le caractère artificiel de la création de la société luxembourgeoise devant les juridictions, mais ont soutenu qu'ils auraient pu adopter d'autres moyens légaux pour obtenir le même avantage fiscal (notamment, cession à un tiers ou rachat de titres en vue de leur annulation selon le régime applicable alors).

Le Conseil d'État a rejeté cette argumentation, précisant qu'il n'est pas pertinent de considérer d'autres voies possibles lorsque des actes sont écartés sur le fondement de l'abus de droit. L'administration a le droit d'écarter les actes visant à atténuer la charge fiscale, indépendamment de la possibilité pour le contribuable d'opter pour des alternatives légales. Il est souligné que l'administration ne peut pas remettre en cause les choix de gestion du contribuable, mais ce dernier doit assumer les conséquences fiscales de ses choix, même s'ils sont malavisés.

L'article L64 du LPF permet à l'administration d'écarter les actes dissimulant la réalité, mais non ceux ayant une véritable consistance économique. La reconstitution se fait en considérant la situation réelle du contribuable, en se limitant à examiner les opérations économiques réellement réalisées, sans spéculer sur les alternatives qu'il aurait pu choisir. En cas d'abus de droit par fraude à la loi, la condition subjective du but exclusivement fiscal est évaluée en fonction des charges fiscales que le contribuable aurait normalement supportées sans les actes litigieux, sans explorer des voies alternatives licites.

Incidence de l'absence de débat avec le ministère de la recherche dans le cadre d'une vérification du CIR

Conseil d'Etat, 13 octobre 2023, n°471309 (rejet du pourvoi)

Les conclusions du rapporteur public à l'occasion de l'examen d'un pourvoi se portent sur la question de la régularité d'une vérification du Crédit d'Impôt Recherche (CIR) en l'absence de débat contradictoire avec l'agent du ministère de la recherche.

Au cas particulier, le comité consultatif du CIR a émis un avis défavorable sur la réalité de l'affectation à la recherche des dépenses litigieuses d'une société. Cette dernière, quant à elle, affirme que la cour a commis une

erreur, estimant qu'elle n'avait pas eu la possibilité d'obtenir un débat oral et contradictoire avec la vérificatrice sur les aspects techniques de l'éligibilité des dépenses au CIR. La société soutient que l'administration avait reconnu son incapacité à discuter d'arguments scientifiques et avait adopté la position de l'expert régional.

La cour administrative, en réponse à l'argument de l'absence de débat oral, a souligné que la requérante avait eu plusieurs occasions de dialoguer avec la vérificatrice pendant les contrôles sur place. Aussi, pour refuser le bénéfice du CIR à la société, la cour souligne que le rehaussement a été basé sur les constatations du vérificateur, et non sur celles de l'agent ministériel. Le rapporteur public rappelle ainsi dans ses conclusions que le contribuable vérifié ne peut se prévaloir d'un droit à un débat oral et contradictoire avec l'agent mandaté par le ministère de la recherche sur la partie technique ou scientifique du rapport d'expertise.

Pour ces multiples raisons, le Conseil d'Etat a estimé que le moyen de la requérante ne paraissait pas sérieux, conduisant ainsi à la non-admission du pourvoi.

Calcul de la réserve spéciale de participation

Décision n° 2023-1077 QPC n°2023-1077 QPC du 24 janvier 2024, CSE Procter & Gamble Amiens et autres

L'impossibilité de remettre en cause l'attestation du bénéfice net et des capitaux propres dans les litiges relatifs à la participation est conforme à la Constitution.

Pour le calcul de la participation des salariés, le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres de l'entreprise sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes (C. Trav., art. L. 3326-1). Il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation que ces montants déclarés par l'entreprise et vérifiés par l'administration fiscale ne peuvent être remis en cause à l'occasion des litiges relatifs à la participation des salariés et ce, quand bien même l'action du demandeur est fondée sur la fraude ou l'abus de droit invoqués à l'encontre des actes de gestion de l'entreprise (voir en ce sens, Cass. Soc., 28 février 2018, n° 16-50.015).

Le Conseil constitutionnel vient de déclarer conforme à la Constitution ces dispositions telles qu'interprétées par la Cour de cassation, jugeant qu'elles « ne portent pas une atteinte disproportionnée au droit à un recours juridictionnel effectif ».

Publications

Taux maximal d'intérêts déductibles au titre des comptes courants d'associés publié pour le premier trimestre 2024

Avis ECOT2335703V, 26 décembre 2023

La déductibilité des intérêts versés au titre des comptes courants d'associés sont plafonnés selon l'article 39 1. 3° du CGI, par le taux effectif moyen pratiqué par les établissements de crédit pour des prêts à taux variable aux entreprises, d'une durée initiale supérieure à deux ans. Au titre du quatrième trimestre de l'année 2023, ce taux maximal s'élève à 6.08 %.

Aussi, pour les exercices de douze mois clos à compter du 31 décembre 2023, le taux annuel maximal d'intérêts déductibles au titre de l'exercice est de :

Exercice clos	Taux maximal
Du 31 décembre 2023 au 30 janvier 2024	5.57%
Du 31 janvier 2024 au 28 février 2024	5.70%
Du 29 février 2024 au 30 mars 2024	5.81%

Prospective et projets en discussion

Pilier 2 : publication d'une troisième série d'administrative guidance

Troisième série d'administrative guidance de l'OCDE

Pour être effectif, l'impôt minimum mondial requiert une mise en œuvre uniforme et coordonnée des règles GloBE (Pilier 2) de la part de l'ensemble des membres du Cadre inclusif. Pour faciliter cette mise en œuvre, l'OCDE a publié et continue à publier des commentaires des règles modèles, des documents spécifiques, des « administrative guidance » (instructions administratives) et des exemples.

Les administrative guidance (instructions administratives) ont pour objectif de traiter un large champ de questions techniques appelant des éclaircissements pour mettre en œuvre les règles GloBE en droit interne. Elles ont vocation à être intégrées ultérieurement dans une version révisée des commentaires des règles modèles GloBE. Elles reflètent le consensus atteint par le cadre inclusif de l'OCDE dans le cadre des travaux du groupe de travail dédié à la mise en œuvre des règles du Pilier 2.

Le 18 décembre dernier, peu avant l'entrée en vigueur des règles GloBE dans de nombreux Etats, l'OCDE a publié une 3ème série d'instructions administratives. Elles apportent des éclaircissements sur une série de points clés tels que notamment :

- la mesure de sauvegarde transitoire basée sur les données du CbCR,
- la détermination du chiffre d'affaires consolidé, les modalités d'application des règles GloBE en cas d'exercices asymétriques,
- un mécanisme de répartition des impôts résultant de l'application d'un régime fiscal mixte relatif aux sociétés étrangères contrôlées (SEC) lorsque certaines des juridictions dans lesquelles l'EMN exerce des activités sont éligibles à la clause de sauvegarde,
- les modalités déclaratives applicables en cas d'exercices courts.

Le Cadre inclusif a par ailleurs actualisé le calendrier fixé pour l'établissement de la version finale du texte de la convention multilatérale concernant la mise en œuvre de la réattribution coordonnée des droits d'imposition sur les bénéfices des entreprises les plus grandes et les plus rentables du monde (Montant A du Pilier Un). Les membres du Cadre inclusif ont ainsi réaffirmé leur engagement à finaliser le texte de la convention multilatérale d'ici à la fin mars 2024, en vue d'organiser une cérémonie de signature d'ici à la fin juin 2024.

Convention fiscale franco-indienne : les autorités indiennes refusent l'application de la clause de la nation la plus favorisée

Cour Suprême indienne, 19 octobre 2023, Nestlé SA

Suite à une décision de la Cour suprême indienne, les taux de retenue à la source réduits, applicables aux dividendes, intérêts et redevances du fait de la mise en œuvre de la clause de la nation la plus favorisée prévue par la convention fiscale franco-indienne, ne sont plus applicables.

Depuis la suppression à compter du 1er avril 2020 de la « dividend distribution tax » indienne, les dividendes de source indienne versés à un contribuable non-résident sont soumis à une retenue à la source de droit commun.

L'article 15 de la convention fiscale franco-indienne prévoit que son taux ne peut excéder 15 %. Toutefois, en vertu d'une clause de la nation la plus favorisée prévue au point 7 du Protocole attaché à la convention, l'Inde doit limiter son droit d'imposer à la source les dividendes si elle venait à signer, avec un État membre de l'OCDE, une convention prévoyant l'application d'un taux plus faible que celui prévu par la convention franco-indienne (BOI-INT-VCB-IND, n° 20).

Côté français, les commentaires administratifs relatifs à la convention franco-indienne prévoient que le taux de 15 % applicable aux dividendes est remplacé par un taux de 5 % du montant brut des dividendes, tel qu'il prévu par la convention fiscale conclue entre l'Inde et la Slovaquie si le bénéficiaire effectif est une société qui détient directement au moins 10 % du capital de la société qui paie ces dividendes.

Pourtant, les autorités indiennes refusent l'application de ce taux de 5 %, arguant que la Slovaquie n'est devenue membre de l'OCDE qu'après la signature de la convention avec l'Inde.

Selon la Cour suprême indienne, qui s'est prononcée dans une affaire Nestlé SA du 19 octobre 2023, le taux réduit résultant de l'application de la clause de la nation la plus favorisée sera applicable uniquement après l'émission, par le Gouvernement indien, d'une notification en ce sens. En tout état de cause, elle juge que les contribuables ne pourront revendiquer l'application du taux réduit, applicable en vertu de la clause de la nation la plus

favorisée, que dans le cas où l'Inde signe une convention avec un Etat qui est membre de l'OCDE au moment de la signature de ladite convention. Seules pourraient ainsi faire l'objet d'une notification les conventions signées avec des pays membres de l'OCDE à la date de la signature de ladite convention.

Cette décision devrait entraîner des conséquences sur le taux applicable aux dividendes, mais également sur les taux de retenues à la source afférentes aux redevances (art. 13) et aux intérêts (art. 12) :

- S'agissant des « redevances, rémunérations pour services techniques et rémunérations pour l'usage d'un équipement », les commentaires administratifs prévoient que le taux de 20 % est remplacé par celui de 10 % en vertu de la clause de la nation la plus favorisée, ce taux étant prévu par les conventions signées par l'Inde avec l'Allemagne et les États-Unis (BOI-INT-VCB-IND, n° 60).
- S'agissant des intérêts, le taux de 15 % est remplacé, selon la doctrine administrative, par un taux 10 % suite à la signature par l'Inde d'une convention fiscale avec l'Allemagne (BOI-INT-VCB-IND, n° 60).

En l'absence de notification de ces conventions, ces taux sont pour l'heure inapplicables.

Pour toute question, vous pouvez contacter :

Rémi Ferrand, Délégué aux affaires fiscales et financières, Numeum, rferrand.ext@numeum.fr

Cette Lettre contient des informations fiscales à caractère général, qui ne constituent en aucun cas un conseil personnalisé susceptible d'engager, à quelque titre que ce soit, la responsabilité des rédacteurs ou de Numeum