

## DOCUMENT DE CONSULTATION

### Conventions préventives de la double imposition et marché intérieur: exemples concrets de double imposition

#### Identification de la partie concernée – Entreprises

**Nom : FEDERATION BANCAIRE FRANCAISE**

**1. Acceptez-vous que vos réponses soient publiées avec les autres contributions ?\***

Oui

**2. Acceptez-vous que le nom de votre entreprise soit cité en tant que contributeur ?\***

Oui

**3. Dans quel pays votre entreprise est-elle établie ? \***

La Fédération Bancaire Française a son siège en France.  
En outre, nos adhérents sont présents dans la quasi-totalité des pays de l'Union Européenne.

**3.1. S'il s'agit d'un pays différent, indiquez le pays dans lequel votre entreprise était établie lorsque la double imposition s'est produite.**

N/A

**4. Indiquez le(s) pays où votre entreprise exerce ses activités : \***

Autre : Nos adhérents exercent leurs activités dans la quasi-totalité des pays de l'Union Européenne.

**5. Quelle est la taille de votre entreprise / groupe au sein de l'UE ? \***

Nos adhérents concernés répondront individuellement à cette question.

**Questionnaire destiné aux entreprises ayant été soumises à une double imposition relative à des activités transfrontalières**

**1. Votre entreprise, ou une entreprise de votre groupe, a-t-elle été confrontée à des litiges concernant une double imposition pour des activités transfrontalières ? \***

Oui

**1.1 Dans l'affirmative, veuillez indiquer le nombre de cas de double imposition rencontrés depuis janvier 2000. \***

Nos adhérents concernés répondront individuellement à cette question.

**2. Quels États membres ces cas concernent-ils ? \***

La plupart des cas de double imposition relevés par nos adhérents concernaient les pays suivants :

Allemagne  
Belgique  
Grèce  
Danemark  
Italie  
Portugal  
France

**3. Existe-t-il une convention préventive de la double imposition en vigueur entre les États membres concernés ? \***

Oui, sauf entre le Danemark et la France.

**4. Veuillez indiquer la ou les raison(s) qui ont provoqué la double imposition ainsi que les montants approximatifs concernés (revenus, impôts, intérêts et pénalités) :**

• litiges relatifs à la domiciliation fiscale  
N/A

- litige relatif à l'existence d'un établissement stable

Un litige a été mentionné par l'un de nos adhérents dans un cas où les autorités fiscales françaises avaient considéré qu'une entreprise établie au Luxembourg disposait d'un établissement stable **en France**. Du fait des redressements prononcés à son encontre, l'entreprise a supporté une double imposition définitive (l'entreprise a choisi de transiger) dans la mesure où les opérations avaient déjà été imposées au Luxembourg.

De manière plus générale, nos adhérents constatent des approches divergentes dans les différents pays de l'UE en matière de reconnaissance d'un établissement stable, d'où une insécurité juridique permanente, notamment s'agissant des bureaux de représentation. Certains pays ont tendance à reconnaître plus facilement l'existence d'un établissement stable, à l'inverse de certains autres pays.

- litiges relatif à la qualification des revenus

Des litiges ont été constatés relatifs à des différences de qualification de revenus en application de la convention fiscale entre la **Grèce** et la **France**. Il s'agissait notamment de rémunérations de prestations informatiques, qualifiées par la Grèce de redevances au sens de la convention fiscale précitée, et considérée comme étant le revenu d'une prestation de services (Bénéfices des Entreprises ou Autres revenus) par la France. Du fait de cette différence de qualification, la Grèce a opéré une retenue à la source sur le flux émanant de la Grèce tandis que la France a refusé d'accorder l'imputation du crédit d'impôt correspondant au motif que le revenu en question n'était pas une redevance au sens conventionnel et n'aurait pas dû donner lieu à une retenue à la source en Grèce.

D'autres litiges ont aussi été mentionnés s'agissant de l'application de retenues à la source en Grèce sur des flux entre succursales établies en **Grèce**, et sièges établis en France. Dès lors que les flux entre sièges et succursales sont réputés ne pas exister au sein d'une même personne morale, il n'y a pas lieu d'appliquer de telles retenues à la source.

- litiges sur les méthodes et les règles de calcul des bénéfices des entreprises  
N/A

- litiges sur les règles d'imputation des bénéfices à un établissement stable

De nombreux litiges nous ont été relatés concernant la question de la dotation en capital des succursales étrangères. Il s'agit notamment de cas concernant des entreprises établies en France et disposant de succursales en **Italie** et en **Allemagne**.

Compte tenu du fait que l'OCDE admet plusieurs méthodes de calcul des dotations des succursales sans donner de précisions sur les modalités d'application, les Etats peuvent les interpréter de manière très différente ce qui peut conduire à de multiples cas de double imposition

Dans de nombreux cas, les établissements bancaires concernés ont préféré la voie de la transaction. Toutefois, l'Administration fiscale française a été saisie de plusieurs cas de double imposition en cours d'instruction (procédures amiables prévues par la convention d'arbitrage européenne), notamment avec l'Italie et l'Allemagne.

- litiges sur les prix de transfert

De nombreux cas de litiges nous ont également été relatés en matière de prix de transfert. Il s'agit tout particulièrement des cas de redressements opérés lorsqu'une méthode de partage des profits (« profit split ») est appliquée.

En effet, dès lors qu'un pays de l'UE opère un redressement, il s'ensuit automatiquement une double imposition dans tout ou partie des autres pays concernés puisque l'assiette taxable allouée à ces derniers n'est pas ajustée automatiquement et est imposée localement. Les contribuables ont bien entendu la possibilité de recourir à la procédure arbitrale européenne, mais il convient de rappeler que celle-ci ne peut pas aboutir à effacer la double imposition liée aux pénalités. Celles-ci restent une charge définitive de l'entreprise.

Il convient également de noter que le recours aux accords préalables en matière de prix de transfert n'est pas une solution optimale puisqu'il s'agit de procédures longues, s'adaptant mal à la vitesse à laquelle les activités et les entreprises s'organisent et se ré-organisent notamment dans les activités de marché.

Enfin, nos adhérents ont exprimé des critiques quant à la manière dont les redressements en matière de Prix de Transfert sont opérés : de nombreux contrôles se résument souvent à une simple remise en cause de quelques points de la marge qui doit être appliquée. Or, les conséquences de ces redressements, dont le fondement et la quantification sont hautement discutables, peuvent se traduire par des années de contentieux pour finalement obtenir l'effacement de la double imposition (toutefois, il est à noter que les pénalités liées à ces contentieux demeurent une charge définitive pour les entreprises). En outre, ces redressements peuvent être aggravés par l'application d'une retenue à la source sur revenus réputés distribués.

Les entreprises ont ainsi le sentiment qu'un nombre trop important de redressements de pure "facilité" sont effectués par les administrations fiscales, sans anticipation de leur part des conséquences à venir et des véritables enjeux budgétaires. La pratique des autorités fiscales en matière de contrôles de Prix de Transfert doit donc évoluer, le cas échéant dans le cadre communautaire, vers une meilleure orientation des contrôles et vers une anticipation plus fine des résultats de ces contrôles par les administrations fiscales.

Il s'agit d'assurer une plus grande sécurité juridique aux entreprises notamment dans le domaine des Prix de Transfert où les contrôles fiscaux n'iront pas en diminuant dans les prochaines années.

- classification différente des entités

Pas de cas de double imposition, mais nos adhérents nous ont fait part de leurs difficultés régulières quant à la qualification de revenus provenant d'entités, dont on ne sait pas au regard de leur droit interne applicable, si elles sont transparentes ou opaques. Des clarifications au niveau communautaire seraient les bienvenues afin de régler ces problèmes qui peuvent être source de doubles impositions.

- restrictions en matière de crédit d'impôt

De très nombreux cas de double imposition ont été relatés dus aux règles applicables en **France** de limitation de la possibilité d'imputer les crédits d'impôts étrangers. Il s'agit de la règle dite « du butoir », issue de la position de l'administration fiscale française. Des difficultés apparaissent notamment quant à l'application de cette règle pour certaines opérations telles que les prêt / emprunts de titres ou encore les equity swaps.

Il résulte de cette règle du butoir, prévue par l'article 220 du Code général des impôts (CGI) ainsi que par les dispositions conventionnelles, que le montant du crédit d'impôt étranger, imputable sur l'impôt français dans la base duquel le revenu est compris, est égal à l'impôt payé localement sans pour autant excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Or, l'administration considère que la notion de revenu telle que visée par ces dispositifs s'entend en réalité d'un revenu « net de frais et charges ».

En cas de contrôle fiscal, notamment sur des opérations de prêt / emprunts de titres ou d'equity swaps, elle rejette l'imputation du crédit d'impôt étranger en raison de l'absence ou l'insuffisance de base d'imputation du fait de l'existence d'une indemnité compensatrice de ces dividendes, reversée par l'établissement à la contrepartie, concomitamment à la perception des dividendes. Cette indemnité est en effet considérée par l'administration comme constituant une dépense effectuée en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu devant être prise en compte pour déterminer le montant imputable du crédit d'impôt.

Or, de nombreuses critiques peuvent être formulées à l'encontre de la règle du butoir :

En premier lieu, il n'existe aucune référence expresse dans la plupart des conventions fiscales, ni même à l'article 220-1 du CGI, à la notion de "revenu net" en tant que plafond d'imputation des crédits d'impôts ; dans ces conditions, la position de l'administration française exprimée dans ses commentaires (parfois repris dans les commentaires de certaines conventions), ajoute à la lettre de la loi et est, en conséquence, *contra legem*.

En second lieu, les redressements opérés par l'administration fiscale française sont contraires à l'objectif des conventions fiscales qui n'ont pas pour objet de déterminer un revenu net imposable mais de répartir le droit d'imposer et d'éliminer les doubles impositions juridiques. Ils aboutissent de plus à placer les entreprises françaises dans une situation plus défavorable que s'il n'y avait pas de convention :

en effet, si l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt français n'est possible qu'en présence d'une disposition conventionnelle le permettant, en l'absence d'une telle disposition l'impôt étranger n'en est pas moins pris en considération dès lors que le revenu étranger est soumis à l'impôt français pour son montant net d'impôt étranger (DB 4H 5411 § 57 en date du 30 octobre 1996).

De plus, en présence d'une convention, seule l'imputation du crédit d'impôt permet d'aboutir à un montant d'impôt identique à celui qui aurait été dû si le crédit d'impôt était attaché à un revenu de source française.

En troisième lieu, les redressements opérés constituent une restriction au principe fondamental de libre circulation des capitaux prohibée par l'article 56 CE (cf. notamment CJCE 6 juin 2000 aff. 35/98, Verkooijen ; CJCE 7 septembre 2004, Manninen C-319/02) : en faisant une application restrictive de la notion de revenu, le transfert frontalier de capitaux est rendu moins attrayant.

Enfin, la notion de revenu net est définie par l'administration fiscale comme étant le « montant brut des revenus diminué de toutes les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation des revenus, à l'exception de l'impôt prélevé à l'étranger ». Or, le flux de reversement du dividende ne peut être, ni juridiquement, ni économiquement, analysé comme une dépense en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu. Les sommes payées au prêteur du titre ou à la contrepartie de l'equity swap constituent au contraire des dépenses résultant de l'emploi du revenu qui, par nature, ne doivent pas être prises en compte dans la détermination d'un « revenu net » (cf. art 13-1 du CGI et D. Adm 5 I 3226 § 7) ;

Au vu de cette situation, il nous semble important que les doubles impositions résultant de l'application de la règle française dite du butoir, ou de toute autre règle similaire appliquée par d'autres pays de l'UE, soient éliminées. Une action de la Commission Européenne dans ce domaine serait la bienvenue.

- impositions à la sortie

N/A

- application de mesures nationales anti-abus

N/A

- autre (veuillez préciser) :

Des litiges concernant des cas des doubles impositions nous ont été signalés du fait de l'inexistence d'une convention fiscale entre le **Danemark** et la **France** (suite à la dénonciation de la convention fiscale antérieure, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2009). Pour l'heure, ces litiges ont été réglés par l'adoption de solutions particulières négociées avec les autorités fiscales des deux pays concernés. Toutefois, des solutions pérennes sont nécessaires afin de régler durablement les problèmes de doubles impositions qui continueront d'apparaître.

**5. Veuillez nous fournir tout autre élément important concernant le(s) cas de double imposition et les circonstances dans lesquelles il(s) est/sont survenu(s). (maximum 500 mots)<sup>2</sup>**

N/A

**6. Avez-vous envisagé des solutions pour faire éliminer la double imposition résultant d'activités transfrontalières ? \***

Oui

**6.1 Dans l'affirmative, de quelles mesures s'agit-il ? \***

Les recours suivants ont été mis en œuvre par nos adhérents afin d'obtenir l'élimination des doubles impositions constatées :

- recours auprès de l'administration fiscale du pays source
- recours auprès de l'administration fiscale du pays de résidence
- recours auprès du tribunal compétent du pays source
- recours auprès du tribunal compétent du pays de résidence
- demande d'ouverture d'une procédure amiable prévue par la convention préventive de la double imposition applicable
- demande d'ouverture d'une procédure amiable prévue par la convention d'arbitrage européenne (prix de transfert)

**6.2 Dans la négative, veuillez en donner les raisons : \***

Dans les situations où un recours n'a pas été tenté, les raisons avancées sont les suivantes :

- cela aurait duré trop longtemps
- autre : les montants en jeu n'étaient pas suffisamment significatifs pour justifier un recours ou bien l'entreprise concernée était en situation déficitaire

**7. Si vous avez répondu par l'affirmative à la question 6: la procédure est-elle close ? \***

Dans les situations où un recours a été lancé :  
Non, les procédures sont toujours en cours.

**7.1. Dans l'affirmative, veuillez nous donner plus de détails concernant la procédure et son issue, et notamment sa durée (en mois) et le type de compensation éventuellement accordée eu égard aux délais. (maximum 500 mots) \***

Nos adhérents concernés répondront individuellement à cette question.

**7.2. Dans la négative, veuillez nous en indiquer les raisons en précisant la date d'ouverture de la procédure, ainsi que, le cas échéant, sa date probable de clôture. (maximum 500 mots) \***

Nos adhérents concernés répondront individuellement à cette question.

## **8. Quels sont les coûts approximatifs de la suppression de cette double imposition ?**

Nos adhérents concernés répondront individuellement à cette question.

## **9. En vous basant sur votre propre expérience, quelles propositions pourriez-vous formuler pour éliminer efficacement et rapidement la double imposition au sein de l'UE ? (maximum 500 mots)**

(i) Lorsque des procédures destinées à éliminer les doubles impositions existent (par exemple, la procédure arbitrale européenne), celles-ci ne permettent toutefois pas d'effacer les pénalités liées aux impositions qui ont généré la double imposition. Ces pénalités demeurent donc une charge définitive des entreprises. Il conviendrait de traiter ce problème, le cas échéant au niveau communautaire, afin que les cas de doubles impositions soient intégralement éliminés.

(ii) En ce qui concerne les doubles impositions qui résultent du fait que deux Etats imposent la même matière taxable, il conviendrait que des règles claires soient édictées afin que l'un ou l'autre Etat renonce au droit d'imposer. La suppression des retenues à la source est une voie possible, de même que la mise en place de procédures effectives d'élimination de la double imposition dans l'Etat de la résidence.

(iii) En matière de Prix de Transfert : Comme indiqué plus haut, les entreprises ont le sentiment qu'un nombre trop important de redressements de pure "convenance" sont effectués dans ce domaine par les administrations fiscales, sans anticipation de leur part des conséquences à venir et des véritables enjeux budgétaires. La pratique des autorités fiscales en matière de contrôles de Prix de Transfert doit donc évoluer, le cas échéant dans le cadre communautaire, vers une meilleure orientation des contrôles et vers une anticipation plus fine des résultats de ces contrôles par les administrations fiscales.

Il s'agit aussi d'assurer une plus grande sécurité juridique aux entreprises d'autant que le nombre des contrôles en Prix de Transfert s'accroîtra dans les prochaines années.

(iv) En matière de Prix de Transfert : Dans les cas de doubles impositions résultant du redressement opéré par un Etat (notamment lorsque des méthodes de partage des bénéfices sont appliqués), il nous semble que le fait que les autorités fiscales de l'autre pays dans lequel la double imposition se réalise ont préalablement validé la politique de Prix de Transfert de l'entreprise, devrait d'une manière ou d'une autre constituer une « protection » pour celle-ci. L'entreprise devrait notamment pouvoir se prévaloir de cette validation auprès des autorités fiscales du pays ayant opéré le redressement, source de la double imposition, afin de remettre en cause ce dernier, ou à tout le moins écarter les pénalités applicables. En outre, aucun redressement en matière de prix de transfert ne devrait être assorti au sein de l'UE d'application de retenues à la source.



(v) Afin d'éliminer efficacement et durablement les doubles impositions entre pays de l'UE, une réflexion pourrait s'engager sur l'élaboration d'une convention fiscale standard applicable dans les relations intra-UE. Celle-ci comporterait notamment des définitions et des règles d'attribution du droit d'imposer communes.

**10. Y a-t-il d'autres éléments dont vous souhaiteriez nous faire part ? (maximum 500 mots)**

Non