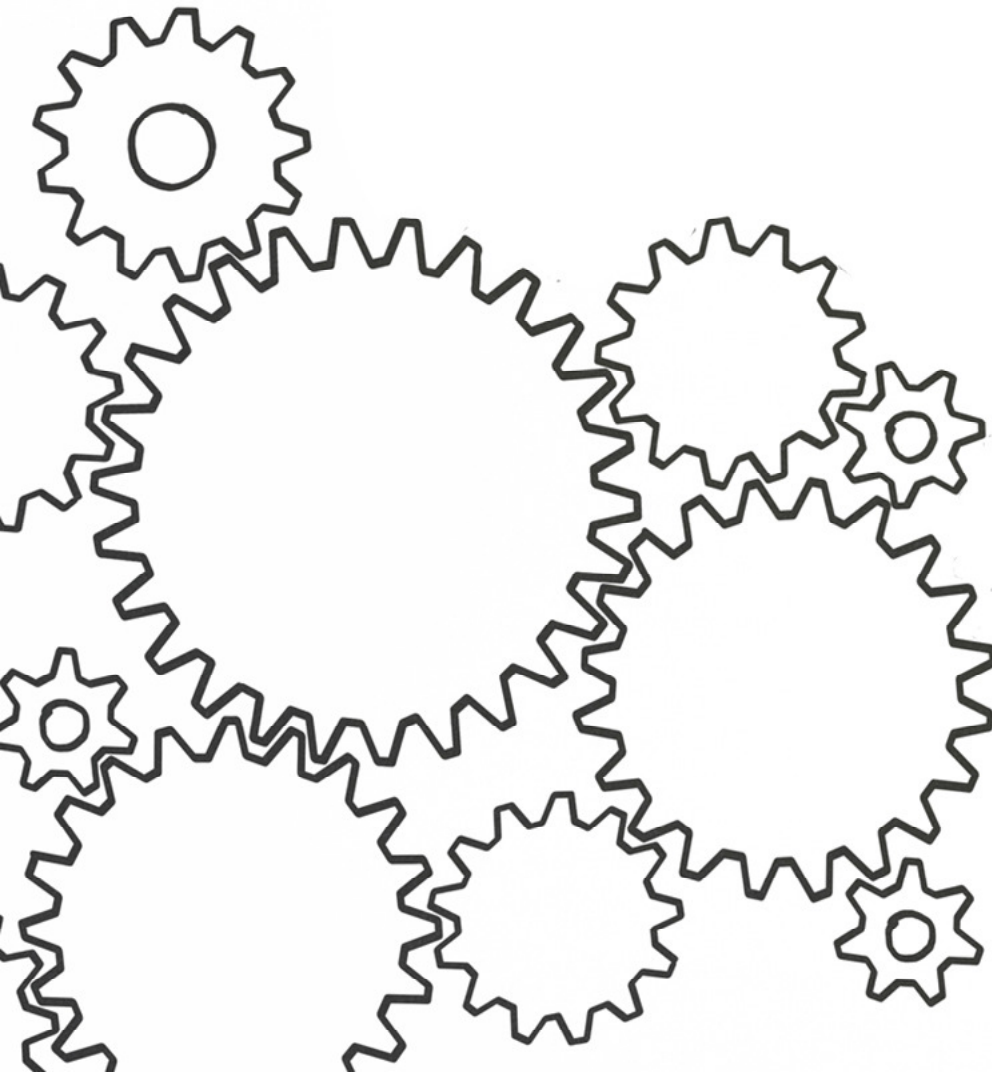


ATOZ REPORTS

Extended Analysis on Current Tax Topics | November 2016

L'enquête sur McDonald's **Une utilisation abusive des normes européennes au** **nom de la justice fiscale**

Par Oliver R. Hoor et Keith O'Donnell



Détails concernant les auteurs

Oliver R. Hoor



Tax Partner
Head of Transfer Pricing and German Desk

Keith O'Donnell



Managing Partner

Atoz Tax Advisers (Taxand Luxembourg)

Les auteurs peuvent être contactés à:

oliver.hoor@atoz.lu

keith.odonnell@atoz.lu

Tel. +352 269 401

www.atoz.lu

Remerciements

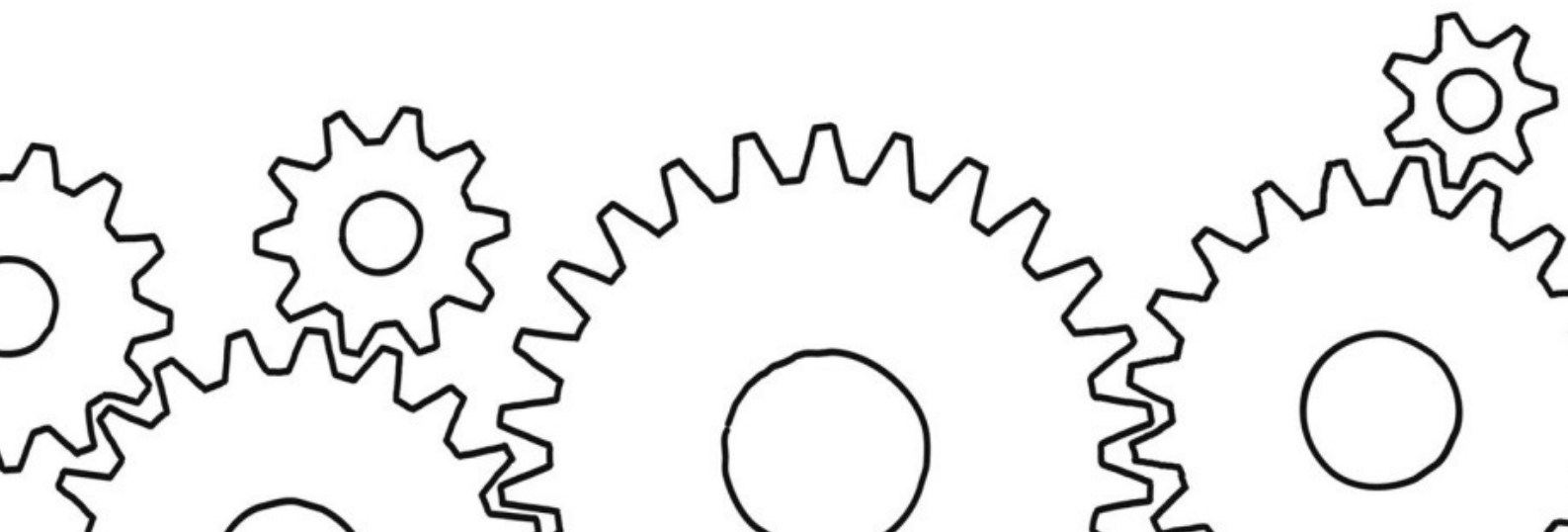
Les auteurs remercient les personnes suivantes pour leur aide précieuse à la rédaction de cet article :

Samantha Schmitz-Merle

Tax Director
ATOZ Tax Advisers (Taxand Luxembourg)

Fanny Bueb

Senior Tax Adviser
ATOZ Tax Advisers (Taxand Luxembourg)



*Le 7 juin 2016, la Commission européenne a publié la version non confidentielle de sa décision d'ouvrir une enquête formelle visant à établir si le ruling/rescrit fiscal accordé par l'administration fiscale luxembourgeoise à Mc Donald's serait constitutif d'une aide d'Etat illégale. Dans sa décision présentée dans un premier temps dans un communiqué de presse publié le 3 décembre 2015, la Commission européenne estime à titre préliminaire qu'en faisant une mauvaise application de la convention en matière de double imposition conclue entre le Luxembourg et les Etats-Unis d'Amérique (ci-après la « **Convention** »¹), le Luxembourg aurait accordé un avantage sélectif à McDonald's. Cet article (i) présente les faits et circonstances du cas McDonald's, (ii) analyse le traitement fiscal des succursales américaines en vertu du droit interne luxembourgeois et des conventions en matière de double imposition, et (iii) conclue qu'aucune aide d'Etat illégale n'a été accordée à McDonald's.*

¹ Convention entre le gouvernement des Etats-Unis d'Amérique et le gouvernement du Grand-Duché du Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

1. Introduction

Depuis juin 2013, la Commission européenne a mené des enquêtes sur la pratique des rescrits fiscaux en Irlande, aux Pays-Bas et au Luxembourg en vue de détecter des potentielles problématiques d'aide d'Etat. En décembre 2014, ces enquêtes ont été étendues aux systèmes de rescrits fiscaux appliqués dans tous les Etats membres de l'Union européenne (ci-après « UE »). Dans le cadre de ces différentes enquêtes, la Commission européenne a été amenée à revoir certains rescrits fiscaux qui ont été accordés à des entreprises multinationales, notamment des groupes américains.

En octobre 2015, la Commission européenne a décidé que les rescrits fiscaux obtenus par Starbucks aux Pays-Bas et par Fiat au Luxembourg accordaient aux sociétés des avantages sélectifs contraires aux règles européennes en matière d'aides d'Etat. En janvier 2016, la Commission conclut que le régime belge d'exonération des bénéfices excédentaires était illégal et ordonna la récupération d'environ 700 millions d'euros auprès de 35 multinationales. De la même manière, en août 2016, la Commission prit position sur les rescrits accordés à Apple en Irlande et arriva à la conclusion que l'Irlande avait accordé pour 13 milliards d'euros d'avantages fiscaux illégaux à Apple. Enfin, la Commission européenne a des enquêtes en cours relatives aux rescrits fiscaux luxembourgeois accordés à Amazon et à GDF Suez (devenue Engie).

Dans tous ces cas, la Commission européenne a remis en cause les approches en matière de prix de transfert qui avaient été prises par les contribuables. Etant donné que les prix de transfert ne constituent pas une science exacte mais nécessitent au contraire l'exercice d'un certain pouvoir d'appréciation, il est compréhensible que la Commission européenne en vienne à prendre des positions divergentes de celles des contribuables. Il est de même compréhensible que la Commission puisse considérer que sa position en matière de prix de transfert soit plus objective et par la même supérieure à celle des contribuables et des administrations fiscales².

Cependant, par opposition, dans le cas McDonald's, la Commission européenne devait analyser l'application pratique de ce qui peut être considéré comme une clause claire de la Convention, donnant lieu de ce fait à beaucoup moins de possibilités d'interprétations divergentes.

² Il convient de se demander si la Cour de Justice de l'Union européenne confirmera cette position.

2. Présentation de l'enquête McDonald's

Le groupe McDonald's est un groupe multinational américain contrôlé par la société McDonald's Corporation, une société cotée à la Bourse de New-York.

En dehors des Etats-Unis, la société mère de McDonald's Corporation et sa filiale américaine, McDonald's International Property Company octroient des licences à des sociétés filiales directes ou indirectes de McDonald's Corporation, en vertu desquelles ces dernières peuvent développer et exploiter des restaurants McDonald's sur les marchés principaux.

McD Europe Franchising S.à r.l. (« **McD Europe** ») a deux succursales, une aux Etats-Unis (la « **Succursale américaine** ») et une seconde en Suisse (la « **Succursale suisse** »). Afin de centraliser la supervision et la gestion de ses droits de franchise européens au sein de McD Europe, la Succursale suisse a conclu un contrat d'approvisionnement et une convention de partage des coûts avec McDonald's Corporation et McDonald's International Property Company.

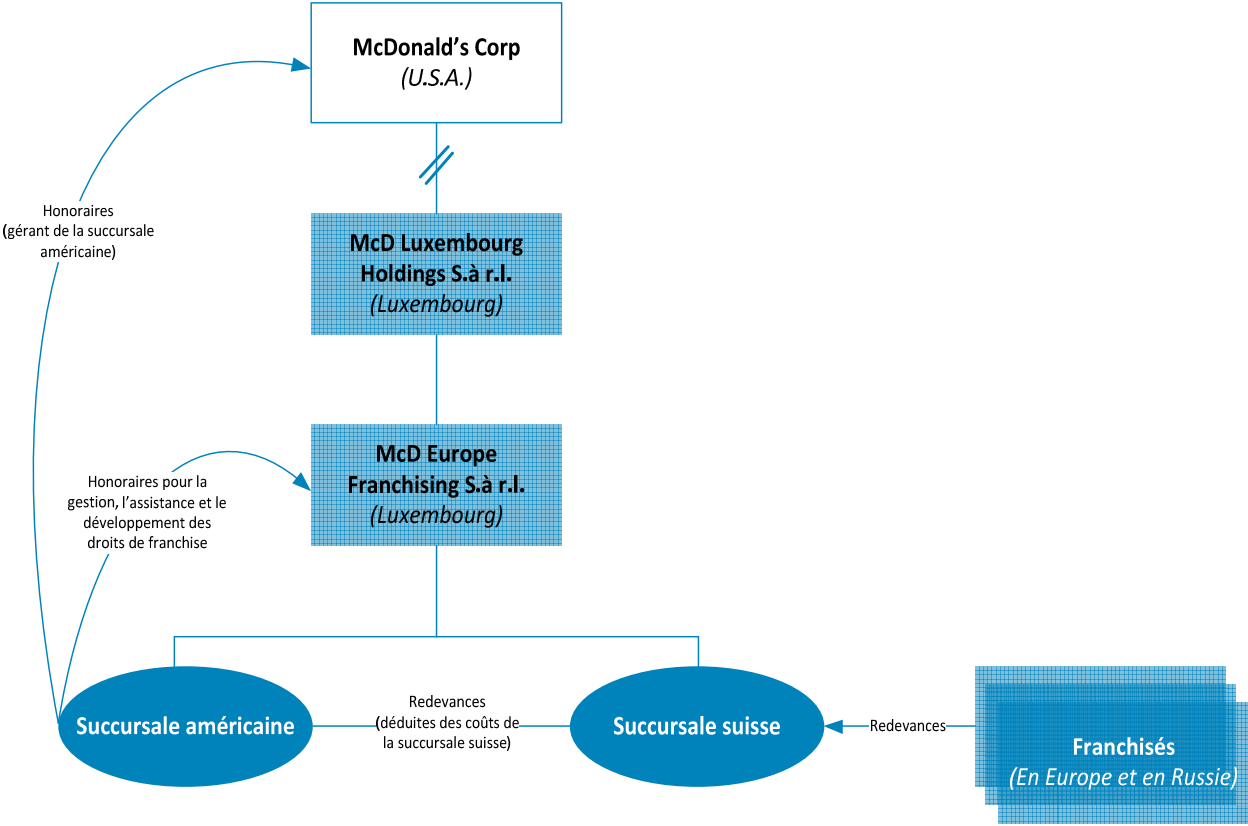
En vertu de ce contrat d'approvisionnement, McD Europe s'approvisionne auprès de McDonald's Corporation et de McDonald's International Property Company de certains droits de franchise préexistants et futurs détenus par ces deux entités. Par ce biais, McD Europe est devenu le bénéficiaire effectif d'un certain nombre de droits de franchise incorporels. Par la suite, McD Europe a alloué ces droits de franchise ainsi que les obligations y relatives à sa Succursale américaine.

La Succursale américaine maintenait des opérations aux Etats-Unis et était contrôlée par un gérant situé aux Etats-Unis, qui supervisait certaines activités associées aux droits franchisés. En vertu d'un contrat de services, le gérant de la Succursale américaine était mis à disposition à temps partiel par McDonald's Corporation qui percevait en contrepartie un revenu sous forme de « *cost-plus* » tel que déterminé dans le contrat.

La Succursale suisse avait son siège social à Genève (en Suisse) et accordait des licences de droits de franchise à des franchisés situés dans plusieurs pays européens. Elle fournissait également des services de gestion, d'assistance, de développement ainsi que d'autres services liés aux droits de franchise. La Succursale américaine rémunérait alors la Succursale suisse pour ces services sur une base « *cost-plus* ».

La Succursale suisse recevait de la part de ses franchisés des revenus sous forme de redevances, qui étaient alors reversés à la Succursale américaine à laquelle les droits intangibles de franchise avaient été alloués. La rémunération des services rendus par la Succursale suisse était reflétée au travers d'une diminution du montant des redevances payées par la Succursale suisse à la Succursale américaine.

L'organigramme ci-dessous présente les différentes entités du groupe McD et illustre les principaux flux financiers.



3. Traitement fiscal au Luxembourg

3.1. Commentaires introductifs

McD Europe est une société résidente luxembourgeoise qui est soumise à l'impôt sur le revenu luxembourgeois sur ses revenus mondiaux³. En principe, la part des revenus qui est allouée à la Succursale américaine fait partie des revenus imposables de McD Europe.

Toutefois, la Convention conclue entre les Etats-Unis et le Luxembourg alloue aux Etats-Unis un droit exclusif d'imposition des profits qui sont attribuables à la Succursale américaine en tant qu'Etat d'accueil d'un établissement stable (« ES »). A cet égard, le Luxembourg a adopté la méthode de l'exemption pour éviter la double imposition.

Le traitement fiscal de McD Europe a été détaillé dans les deux rescrits fiscaux qui ont été signés par l'administration fiscale luxembourgeoise en mars et septembre 2009.

3.2. Existence d'un établissement stable d'un point de vue fiscal luxembourgeoise

Il convient tout d'abord d'analyser si la Succursale américaine de McD Europe est constitutive ou non d'un ES en vertu de la Convention. Cette analyse doit, dans un premier temps, être réalisée sur base de la formulation claire et précise utilisée dans ladite Convention, avant d'être effectuée dans un second temps, si le concept est sujet à interprétation, sur base du droit interne de l'Etat dans lequel l'imposition est en jeu.

Selon la Convention, « ... l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité ». En droit interne luxembourgeois, « un établissement stable au sens de la LIR est toute installation fixe d'affaires utilisée pour l'exercice d'une activité établie »⁴. Le concept d'ES en droit interne est dans l'ensemble en ligne avec la définition utilisée dans la Convention.

Les activités de franchise effectuées par McD Europe au travers d'une installation fixe d'affaires aux Etats-Unis (i.e. les locaux situés aux Etats-Unis) devraient être considérées comme constitutives d'un ES à la fois au sens du droit interne luxembourgeois et de la Convention. Le fait que ces activités soient constitutives ou non d'un ES au sens du droit fiscal américain n'affecte en aucun cas l'analyse luxembourgeoise et le traitement fiscal de la Succursale américaine.

Toutes les activités réalisées par la société luxembourgeoise sont considérées comme étant commerciales par défaut⁵. Par conséquent, même les revenus découlant de la simple gestion d'actifs réalisée par une société luxembourgeoise devraient être considérés comme des bénéfices commerciaux soumis à l'impôt sur le revenu et l'impôt commercial communal luxembourgeois. Dans un contexte transfrontalier, toute activité réalisée par une société luxembourgeoise au travers d'une installation fixe d'affaires située dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention préventive de la double imposition devrait donner naissance à un ES au sens du droit interne et de l'interprétation luxembourgeoise du droit conventionnel⁶.

³ Article 159(1) de la loi concernant l'impôt sur le revenu (« LIR »).

⁴ § 16 (1) Steueranpassungsgesetz (loi d'adaptation fiscale) ; Oliver R. Hoor « Le concept d'établissement stable, » 54(4) European Taxation n°119 (avril 2014).

⁵ Article 162 (3) LIR.

⁶ En l'absence d'une définition plus précise à l'article 3(2) de la Convention, le Luxembourg devrait appliquer les définitions d'ES et de commercialité en vertu de son droit interne.

Il est important de noter que les mêmes principes sont applicables aux sociétés étrangères qui réalisent des activités au Luxembourg au travers d'une installation fixe d'affaires⁷. Dans de telles circonstances, on reconnaît un ES au Luxembourg.

La notion d'ES selon les conventions fiscales a également fait l'objet de discussions au sein de l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (« OCDE ») et du G20 dans le cadre du projet BEPS⁸. L'action 7 du plan d'action BEPS répond aux préoccupations selon lesquelles certaines multinationales éviteraient artificiellement la constitution d'un ES grâce à une utilisation abusive des seuils de l'ES tels que fournis par le modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Le rapport final sur l'action 7 publié en octobre 2015 a fourni une nouvelle définition de l'ES qui réduit le seuil à partir duquel on reconnaît l'existence d'un ES.

3.3. Allocation du droit d'imposition selon la Convention conclue entre les Etats-Unis et le Luxembourg

Tandis que McD Europe est en principe soumis à l'impôt sur le revenu au Luxembourg sur ses revenus mondiaux, les revenus réalisés au travers de la Succursale américaine sont exonérés sur la base de l'article 25 (2) de la Convention. De plus, les profits alloués à la Succursale américaine ne sont pas soumis à l'impôt commercial communal au Luxembourg (en vertu du droit interne luxembourgeois) et les actifs alloués à cette même succursale sont exonérés d'impôt sur la fortune au Luxembourg (en vertu de la Convention). Comme précisé précédemment, la méthode de l'exemption pour les ES étrangers est une règle communément appliquée au Luxembourg qui se retrouve pratiquement dans toutes les conventions luxembourgeoises préventives de la double imposition.

La Convention n'impose aucune condition pour l'application de la méthode de l'exemption. Il en ressort que le Luxembourg doit exonérer de l'impôt luxembourgeois les revenus réalisés au travers de la Succursale américaine, indépendamment du fait que les Etats-Unis fassent ou non usage de leur droit d'imposition⁹.

Si l'objectif principal des conventions fiscales bilatérales est d'éviter la double imposition effective, la stricte allocation du droit d'imposition permet généralement d'éviter la double imposition virtuelle (c'est-à-dire la simple double imposition « potentielle » ou « théorique »). C'est seulement lorsque des Etats incluent des clauses spécifiques, telles que la clause de soumission à l'imposition (clause « *subject-to-tax* »), que l'application de la méthode de l'exemption peut être refusée par l'Etat de résidence de l'entreprise si l'Etat d'accueil de l'ES n'impose pas les profits qui lui sont attribuables¹⁰.

⁷ Article 156 (1) LIR.

⁸ « *Base Erosion and Profit Shifting* » signifiant érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices.

⁹ La Convention prévoit que les profits attribuables à une succursale américaine sont inconditionnellement exonérés au Luxembourg. De ce fait, le Luxembourg n'a aucun droit d'imposition sur ces profits.

¹⁰ Par exemple, l'Allemagne a inclus dans certaines de ses conventions bilatérales une clause de soumission à l'imposition selon laquelle la méthode de l'exemption (au lieu du crédit d'impôt) n'est appliquée qu'à condition d'une imposition effective dans l'Etat de source. En l'absence d'imposition au niveau de l'Etat de source, l'Allemagne peut imposer le revenu et ainsi éviter la double imposition par l'application du crédit d'impôt. De ce fait, en l'absence d'une telle clause, un Etat contractant ne peut simplement pas rejeter l'application de la méthode de l'exemption. Si l'Etat contractant veut s'assurer que la convention ne permet pas la double non-imposition, il ne peut pas se fier à l'interprétation de ladite convention mais doit au contraire la modifier. Voir Hoor, « Le modèle OCDE de convention fiscale : Analyse technique et détaillée », *Legitech* (2011) ; Michael Lang « Double non-imposition – Rapport général », 89a *Cahiers de Droit Fiscal International* 83 (2004) ; Manfred Mössner, *Steuerrecht international tätiger Unternehmen – Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen and von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen* 199 (2005) ; Anna Scapa et Lare Henie « Eviter la double imposition sous le modèle de convention OCDE », *Intertax* 267 (2005) ; et Ingo Jankowiak, *Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht* 34 (2009). Les profits attribuables à une succursale américaine sont toujours pris en compte lors de la détermination du taux applicable au niveau du siège social luxembourgeois (réserve de progressivité). Un autre exemple avec la convention conclue entre les Pays-Bas et le Luxembourg qui a été modifiée au travers d'un protocole permettant l'exonération aux Pays-Bas des profits attribuables à une succursale américaine, à condition que ces derniers soient effectivement imposés aux Etats-Unis.

De même, l'application de la méthode de l'exemption n'est pas dépendante du fait qu'un ES (ou son équivalent) soit reconnu ou non par l'Etat co-contractant. Cela signifie que l'existence ou non d'un ES d'une société luxembourgeoise dans un Etat étranger doit être déterminée uniquement sur base du droit interne luxembourgeois et de la Convention visée. Le traitement fiscal dans l'autre Etat est neutre et sans conséquences quant à l'analyse fiscale luxembourgeoise¹¹.

Au vu des considérations qui précèdent, le Luxembourg doit exonérer les revenus réalisés au travers d'actifs alloués à une Succursale américaine. Ce traitement fiscal est en outre en ligne avec l'approche de « l'entité fonctionnellement distincte » qui est un principe communément admis en droit international pour l'attribution des profits aux ES (cf. Section III.5.).

Si une partie des revenus est attribuable au siège luxembourgeois, celle-ci est alors pleinement imposable au Luxembourg au taux combiné de 29.22% (pour une société située à Luxembourg ville). De la même manière, tout actif attribuable au siège social luxembourgeois est soumis à l'impôt sur la fortune au Luxembourg au taux annuel de 0.5%.

3.4. Attribution des profits aux ES étrangers selon le droit fiscal luxembourgeois

Les revenus d'une société résidente luxembourgeoise issus d'activités accomplies par le biais d'un ES étranger font partie des revenus mondiaux de ce contribuable et sont de ce fait soumis à l'impôt sur le revenu luxembourgeois¹². La détermination de la part du revenu réalisé par l'ES étranger est nécessaire afin de déterminer :

- le montant du revenu qui est exonéré en vertu d'une convention fiscale bilatérale contre les doubles impositions (dans le cas d'un ES étranger situé dans un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention) ; ou
- le montant des impôts étrangers qui pourraient être crédités ou déduits d'un point de vue fiscal luxembourgeois (dans le cas où l'ES étranger est situé dans un Etat avec lequel le Luxembourg n'a pas conclu de convention).

Dans ce cas, l'approche de « l'entité fonctionnellement distincte » doit être suivie¹³.

D'un point de vue comptable luxembourgeois, les comptes annuels de l'entreprise luxembourgeoise doivent comprendre tous les actifs et passifs de l'ES étranger ainsi que tous les revenus et toutes les charges y afférents. Toutefois, en vertu des règles fiscales luxembourgeoises, les profits attribuables à l'ES étranger doivent être déterminés sur la base de comptes établis séparément pour la succursale étrangère. Ces comptes doivent alors refléter les actifs et passifs qui font partie de l'activité réalisée par l'ES étranger ainsi que les revenus et charges y relatifs¹⁴. Dans certaines circonstances particulières, les services rendus par le siège social luxembourgeois à l'ES étranger peuvent donner droit à la reconnaissance de revenus spécifiques en vertu du principe de pleine concurrence et de l'approche autorisée par l'OCDE.¹⁵

¹¹ Lorsque des transactions ou activités de contribuables luxembourgeois ont une dimension transfrontalière, l'interprétation et l'application du droit interne luxembourgeois ne dépend généralement pas de l'interprétation qui y est donnée dans la juridiction étrangère. Il convient de considérer la classification des entités étrangères d'un point de vue fiscal luxembourgeois. Les caractéristiques des entités étrangères sont tout d'abord analysées puis comparées aux véhicules luxembourgeois (traités comme véhicules transparents ou opaques). Au cours de cette analyse, la classification d'une entité dans son Etat de résidence et son traitement fiscal n'est que d'importance secondaire. Voir Hoor, « *Classification of Foreign Entities for Luxembourg Tax Purposes : Methodology and Tax consequences* », 52(4) *European Taxation* n°135 (Avril 2012).

¹² Article 2 (2) LIR pour les personnes physiques et article 159 (2) pour les sociétés.

¹³ Voir Hoor, « *The tax treatment of Permanent Establishments* », 54(7) *European Taxation* n°292 (Juillet 2014).

¹⁴ Article 18 (1) LIR.

¹⁵ Voir OCDE « Rapport de 2010 sur l'attribution des profits aux établissements stables » (22 juillet 2010). Voir Paul Chambers et Keith O'Donnell, « Le rapport sur les succursales luxembourgeoises », dans « L'imposition des entreprises ayant des établissements stables à l'étrangers », 91b Cahiers de Droit Fiscal International 460 (2006) ; et Hoor, supra note 13.

3.5. Cohérence de l'approche luxembourgeoise avec les principes de l'OCDE

L'article 7 (1) (2) du modèle OCDE de convention fiscale contre les doubles impositions incarne la dénommée approche de « l'entité fonctionnellement distincte ». Cette dernière est l'application du principe de pleine concurrence tel que défini à l'article 9 du modèle OCDE de convention fiscale contre les doubles impositions concernant l'attribution des profits à un ES¹⁶.

Etant donné que l'article 9 précité concerne les transactions entre des *entités liées et juridiquement distinctes*, l'ES doit être vu comme une entreprise distincte (même s'il ne dispose pas d'une personnalité juridique propre)¹⁷. Dans son rapport du 22 juillet 2010 intitulé « Rapport sur l'attribution des profits aux établissements stables », l'OCDE fournit des recommandations quant à l'application de l'approche de « l'entité fonctionnement distincte ».

L'article 7 (2) du modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune exige que les profits attribuables à un ES soient déterminés comme si l'ES était une entité distincte. Par conséquent, il se peut que des profits soient attribués à un ES, même lorsque l'entreprise dans son ensemble est en situation de perte. A l'inverse, il se peut que des pertes soient attribuées à un ES alors que l'entreprise dans son ensemble réalise des profits¹⁸.

L'attribution de profits à un ES suit une approche en deux étapes :

- Dans un premier temps, en vertu de l'approche de « l'entité fonctionnellement distincte », il faut identifier les activités réalisées au travers de l'ES en effectuant une analyse fonctionnelle et factuelle qui permet d'identifier les activités économiques significatives et les responsabilités prises au niveau de l'ES¹⁹ ; et
- Dans un second temps, toute transaction réalisée avec des entreprises liées et attribuable à l'ES doit être quantifiée sur base des recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert. Ces recommandations sont appliquées par analogie aux transactions entre l'ES et les autres parties de l'entreprise dont il fait partie par référence aux fonctions effectuées, aux actifs utilisés et aux risques supportés par les entreprises hypothétiques²⁰.

¹⁶ Le principe de pleine concurrence est bien établi en droit interne luxembourgeois. Voir Hoor, « Luxembourg Reshapes its Transfer Pricing Landscape », 55 (4) European Taxation n° 131 (Avril 2015).

¹⁷ Il ne peut y avoir légalement de contrats contraignants conclus entre un ES et d'autres parties de l'entreprise, de droit propriété séparé pour des actifs détenus par un ES ou par le siège, de paiement entre un ES et le siège (les fonds payés appartiennent légalement à la même personne), et de profits réalisés du fait d'opérations qui ont pris place entre l'ES et le siège. De ce fait, on part de l'hypothèse qu'un ES, comme une entreprise distincte, est une fiction seulement pour des raisons fiscales. De ce fait, les recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert ne peuvent s'appliquer aux ES que par analogie. Voir article 7, paragraphe 21 des commentaires de l'OCDE. Voir également Philip Baker et Richard S. Collier, « *The Attribution of Profits to Permanent Establishments – General Report* », 91b Cahiers de Droit Fiscal International 26 (2006) (en substance, les profits attribuables à un ES devraient être déterminés en fonction de la théorie de la fiction selon laquelle un ES est une entreprise distincte, indépendante du reste de l'entreprise liée). Voir aussi Josine van Wanrooij, « *Comments on the Proposed Article 7 of the OECD Model Convention* » Intertax 300 (2009).

¹⁸ Voir article 7, paragraphe 11 et 17 des commentaires sur le modèle OCDE.

¹⁹ L'analyse fonctionnelle et factuelle prend seulement en compte les fonctions effectuées, les actifs utilisés et les risques supportés. Elle détermine les fonctions prise par l'ES et ses liens avec les fonctions de l'entreprise dans son ensemble, ainsi que les fonctions de l'entreprise en lien avec l'ES. Voir article 7, paragraphe 21 des commentaires du modèle OCDE. Voir également Baker et Collier, supra 17.

²⁰ La méthode transactionnelle classique ou la méthode transactionnelle de bénéfices devraient être appliquées. L'analyse comparative est basée sur cinq critères : les caractéristiques de la propriété et des services, l'analyse fonctionnelle, les termes du contrat et les circonstances économiques. Voir chapitre 1, paragraphes 1.39, 1.42, 1.52, 1.55 et 1.59 des recommandations de l'OCDE en matière de prix de transfert. Les mêmes critères devraient être appliqués pour s'assurer de la comparabilité entre un ES ayant des relations avec les autres parties de l'entreprise, avec la seule différence que les termes contractuels peuvent seulement être appliqués par analogie – ces transactions ne sont pas légalement contraignantes car une entreprise ne peut pas réaliser des transactions avec elle-même. Voir article 7, paragraphe 22 des commentaires du modèle OCDE ; van Wanrooij, supra note 17 ; Baker et Collier, « 2008 OECD Model : Changes to the Commentary on Article 7 and the Attribution of Profits to Permanent Establishments » Bulletin for International Taxation n°200 (Mai-Juin 2009) ;

L'article 7 (2) du modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune est en ligne avec les principes de pleine concurrence édictés à l'article 9 dudit modèle dans la mesure où les transactions entre entités liées sont considérées comme étant réalisées en vertu des principes de pleine concurrence, en attribuant à la partie de l'entreprise transférée le profit qu'elle aurait généré si la transaction avait été réalisée avec une partie tierce (i.e. en vertu des conditions de marché). Par conséquent, un ES devrait être traité de la même façon qu'une filiale pour les besoins de l'attribution des profits en vertu de l'article 7 (2) du modèle OCDE de convention fiscale concernant le revenu et la fortune²¹.

3.6. Traitement fiscal aux Etats-Unis

En vertu de ce qui précède, le traitement fiscal des ES en vertu du droit interne luxembourgeois est en ligne avec les recommandations de l'OCDE sur l'attribution des profits aux ES. De plus, l'approche de l'entité fonctionnellement distincte est en accord avec la formulation utilisée dans la Convention et la doctrine luxembourgeoise sur l'attribution des profits aux ES dans un contexte conventionnel.

En vertu du droit fiscal interne américain, les revenus réalisés par une société luxembourgeoise au travers d'une succursale américaine ne sont pas nécessairement imposables aux Etats-Unis. Au contraire, afin d'être imposables, les revenus doivent être effectivement connectés à l'exploitation d'une entreprise aux Etats-Unis (« *US trade or business* »).

Il en découle que si les activités réalisées par une société luxembourgeoise au travers d'une succursale américaine n'atteignent pas un niveau suffisant pour correspondre à une exploitation d'entreprise aux Etats-Unis au sens du droit américain, la succursale américaine n'est pas soumise à imposition aux Etats-Unis²². En pratique, on peut donc se retrouver dans une situation, comme le cas McDonald's, où un ES existe en vertu du droit interne luxembourgeois (et en vertu de la Convention), mais ne constitue pas une présence imposable en vertu du droit interne américain. Dans de telles circonstances, le droit d'imposition est alors attribué aux Etats-Unis en application de la Convention mais n'est pas effectivement exercé en vertu du droit interne américain.

3.7. La pratique luxembourgeoise des rescrits fiscaux

Le droit fiscal luxembourgeois prévoit la possibilité d'obtenir un rescrit fiscal auprès de l'administration fiscale luxembourgeoise, possibilité que l'on retrouve dans la majorité des Etats Membres de l'UE²³. Par le passé, il s'agissait d'une pratique couramment utilisée par les contribuables luxembourgeois qui recherchaient une certitude quant au traitement fiscal qui leur serait applicable pour leurs activités commerciales et leurs investissements au Luxembourg.

Ce phénomène a également été accru par le fait que le droit interne luxembourgeois, les instructions administratives y relatives ainsi que la doctrine sont généralement moins détaillés que dans des juridictions plus importantes. De plus, la jurisprudence luxembourgeoise interprétative des dispositions est relativement peu fournie²⁴. Il importe cependant pour les investisseurs internationaux et les groupes multinationaux d'avoir un niveau élevé de certitude quant aux implications fiscales de leurs investissements. Les rescrits fiscaux représentent de ce fait un outil important dans la gestion des risques fiscaux.

Hoor « Etablissements Stables – Concept et Traitement Fiscal selon le Droit Fiscal Interne », Legitech 52 (Juin 2015) et Hoor « Etablissements Stables », Legitech 44 (2015).

²¹ Voir Hoor, « Le modèle OCDE de convention fiscale : Analyse technique détaillée », Legitech (2011).

²² Si une société étrangère réalise des activités de financement au travers d'une succursale luxembourgeoise, un ES luxembourgeois devrait être reconnu d'un point de vue fiscal luxembourgeois. Le concept luxembourgeois d'ES est bien plus large que la définition contenue dans le modèle OCDE.

²³ Vingt-deux Etats membres de l'UE sur les vingt-huit disposent d'un système de rescrit fiscal.

²⁴ Lorsque la jurisprudence allemande est relative à un concept fiscal ou une règle fiscale qui est également présent en droit interne luxembourgeois, il est possible de se référer à la jurisprudence de la cour fédérale allemande.

En ce qui concerne la procédure, les rescrits fiscaux sont en général préparés par un conseiller fiscal et comprennent une description détaillée des faits et circonstances relatifs à la transaction envisagée, ainsi qu'une analyse fiscale détaillée des conséquences fiscales luxembourgeoises. Lorsque l'administration fiscale luxembourgeoise est d'accord avec l'analyse fiscale technique contenue dans la demande de rescrit fiscal, elle confirme ladite analyse par le biais d'une acceptation formelle de la demande. Le rescrit fiscal lie alors les autorités fiscales luxembourgeoises sur base du principe de bonne foi.

Les autorités fiscales luxembourgeoises ne peuvent accorder de rescrits fiscaux que si ceux-ci sont conformes au droit luxembourgeois. Ceux qui ne sont pas en ligne avec la loi n'ont, par définition, pas d'effet contraignant pour les autorités fiscales luxembourgeoises. De plus, à partir du moment où les faits et circonstances dévient ou changent par rapport à ce qui avait été présenté dans la demande, le rescrit perd son effet contraignant envers les autorités fiscales luxembourgeoises. Il s'ensuit que le rescrit fiscal qui a été accordé à McDonald's ne pouvait donner du confort que dans la mesure où les confirmations qui y étaient fournies représentaient une correcte application du droit fiscal luxembourgeois et de la Convention.

3.8. Le futur protocole modifiant la convention Etats-Unis - Luxembourg

Le 22 juin 2016, les Etats-Unis et le Luxembourg ont annoncé qu'ils étaient parvenus à un accord ayant pour objet de modifier la Convention. L'objectif de ces modifications est de mettre un terme aux situations de double non-imposition provenant des différentes interprétations du concept d'ES au Luxembourg et aux Etats-Unis. En vertu de la Convention modifiée, les Etats-Unis pourront, sous certaines conditions, refuser les bénéfices de la Convention, et en particulier soumettre à la retenue à la source les revenus de source américaine payés sous forme d'intérêts, de redevances et de dividendes à une société luxembourgeoise et qui ne sont par la suite pas imposés au Luxembourg (du fait que ces revenus sont attribuables à un ES situé aux Etats-Unis ou dans un Etat tiers)²⁵.

Les changements prévus sont en ligne avec la formulation utilisée dans le modèle de convention des Etats-Unis de 2016. De plus, un projet de loi a été soumis à la Chambre des Députés luxembourgeoise afin d'anticiper ces changements futurs de la Convention²⁶.

Il est intéressant de noter que durant les discussions concernant la modification de la Convention, la question s'est posée de savoir si le Luxembourg pourrait ou devrait imposer les revenus de l'ES lorsqu'il savait que les Etats-Unis n'imposeraient pas ces derniers, ou si les Etats-Unis pourraient directement appliquer une retenue à la source. La conclusion semble avoir été atteinte, très justement selon l'avis des auteurs, en vertu de laquelle il est nécessaire de modifier la Convention dans la mesure où aucun des deux Etats ne peut unilatéralement invoquer son droit d'imposer sur base des dispositions existantes. Le projet de loi en relation avec le futur protocole contient une clause rétroactive inhabituelle qui suggère que les deux Etats contractants ont souhaité trouver une solution rapide et en ont conclu qu'une action législative s'avérait nécessaire. Cette modification de la Convention par le biais du futur protocole est tout à fait fondée dans la mesure où toute tentative du Luxembourg d'imposer les revenus de l'ES aurait constitué l'équivalent d'une révocation unilatérale de la Convention.

²⁵ Toutefois, si on prend l'exemple d'une société luxembourgeoise résidente ayant des revenus de source américaine, le refus d'appliquer les dispositions du traité par les Etats-Unis ne sera possible que si (i) les revenus attribuables à un ES étranger sont imposés à un taux combiné effectif d'imposition qui est le plus petit de 15% ou 60% du taux facial luxembourgeois, ou (ii) en vertu du droit interne luxembourgeois, les revenus sont attribuables à un ES situé dans un pays tiers qui n'a pas conclu de convention fiscale contre les double impositions avec les Etats-Unis, sauf si le Luxembourg inclut dans la base imposable de la société résidente luxembourgeoise, les revenus réalisés par l'ES. Même si l'une de ces conditions est remplie, les autorités compétentes peuvent décider au travers d'un accord commun que les bénéfices de la convention peuvent tout de même être accordés. Une justification possible peut être l'existence de pertes par exemple.

²⁶ Selon le projet de loi, les changements de la Convention vont être appliqués rétroactivement à compter de la publication de la loi dans le journal officiel, même si le protocole est toujours en négociation (et contiendra d'autres dispositions). Cela signifie que si la procédure législative luxembourgeoise est finalisée dans les mois à venir, la modification de la Convention (au travers du protocole) prendra ses effets rétroactivement à partir de ce moment, sans égard à la date de signature du protocole.

4. Les considérations d'aide d'Etat

4.1. Commentaires introductifs

Le concept d'aide d'Etat a récemment été médiatisé plus que jamais auparavant suite à la tempête politique qui a suivi selon laquelle la Commission Européenne aurait décidé de cibler les groupes multinationaux américains.

Pour toute personne qui n'est pas familiarisée avec le droit européen, le concept européen d'aide d'Etat appliqué aux problématiques fiscales peut être difficile à comprendre. Même si notre objectif n'est pas d'analyser en détail ce concept, il est intéressant de citer certaines de ses plus inhabituelles caractéristiques pour illustrer ce point :

- L'aide d'Etat est une question de droit de la concurrence et non de droit fiscal. Cela a des conséquences importantes, incluant la potentielle récupération d'une aide d'Etat d'une entité juridique autre que celle qui a bénéficié de l'avantage fiscal, mais qui fait partie de la même « entreprise ».
- La procédure judiciaire est engagée entre la Commission européenne et les Etats membres, ce qui signifie que le contribuable, alors qu'il est celui qui devra régler finalement la note, n'est pas réellement représenté²⁷.
- Dans le domaine fiscal, lorsqu'un Etat membre fait appel contre une décision en matière d'aide d'Etat, il se trouve lui-même dans une position inhabituelle dans la mesure où il conteste de manière vigoureuse son obligation de collecter l'impôt...

4.2. Le concept d'aide d'Etat

En vertu de l'article 107(1) du Traité sur le Fonctionnement de l'UE (« **TFUE** »), toute aide accordée par un Etat membre directement ou au travers de ressources étatiques sous n'importe quelle forme que ce soit, y compris des mesures fiscales, qui dénature ou menace la concurrence en favorisant certaines entreprises ou la fourniture de certains biens, doit être considérée comme incompatible avec le marché interne, si cette aide affecte le commerce entre les Etats membres.

En vertu de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE (« **CJUE** »), pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide au sens de l'article 107(1) TFUE, toutes les conditions présentées dans cet article doivent être remplies. Ainsi, pour qu'une mesure soit qualifiée d'aide d'Etat illégale, les conditions suivantes doivent être remplies

- La mesure doit être accordée par les ressources de l'Etat ;
- Elle doit conférer un avantage à des entreprises ;
- Cet avantage doit être sélectif ; et
- La mesure doit entraver le fonctionnement du marché entre Etats membres et fausser ou menacer de fausser la concurrence²⁸.

Les cas d'aide d'Etat en matière fiscale sont généralement voués à l'échec puisqu'il ne peut généralement être démontré que l'avantage accordé à une entreprise n'est pas sélectif.

²⁷ Voir O'Donnell et Anne Muller « *State Aid and Tax Law : Enter the Taxpayer* », dans *State Aid and Tax Law* 201 (2013).

²⁸ Voir Claire Micheau et Gauthier Charles de la Brousse, « *Case Studies of Tax Issues on Selectivity : Analysis of the Patent Box Scheme and the Reduced Taxation of Foreign-Source Interest Income* », dans *State Aid and Tax Law* 167 (2013).

4.3. La procédure d'aide d'Etat

L'enquête lancée par la Commission européenne sur les aides d'Etat concernant les rescrits fiscaux suit une approche en deux étapes. Dans un premier temps, la Commission européenne demande aux Etats membres une description de leur pratique concernant les rescrits fiscaux, la documentation y relative, ainsi qu'une liste de tous les rescrits fiscaux qui ont été accordés sur une période donnée (notamment entre 2010 et 2013). De cette liste, la Commission sélectionne ensuite certains rescrits fiscaux afin d'effectuer une revue détaillée et au cas par cas dans le cadre d'une enquête préliminaire (non publique).

Lorsque l'enquête préliminaire mène à la conclusion qu'une aide d'Etat a été accordée, la Commission européenne peut décider d'ouvrir une enquête officielle qui lui permettra alors de collecter des informations des différentes parties (y compris le contribuable, les autres Etats membres impliqués et les potentiels concurrents). Dans ce cas, la décision d'engager la procédure est envoyée à l'Etat membre impliqué. Il n'y a pas de délai légal requis pour réaliser cette enquête détaillée. A l'issue de l'enquête officielle, la Commission européenne rend sa décision finale.

Lorsque la Commission européenne rend une décision négative dans le contexte d'une aide d'Etat qui a déjà été versée, elle exige que l'Etat membre recouvre l'aide accordée majorée des intérêts auprès du bénéficiaire. Ce recouvrement peut être réalisé en remontant 10 ans en arrière.

Dans le cas McDonald's, la Commission européenne a décidé d'ouvrir une enquête complète. Si à la suite de cette enquête la Commission européenne découvre qu'une aide d'Etat illégale a été accordée, le Luxembourg aura la possibilité de faire appel devant la CJUE.

4.4. Evaluation de l'aide d'Etat

a) La mesure

Les conditions relatives à l'accord d'une aide prélevée sur les ressources de l'Etat et d'entrave au fonctionnement du marché ne soulèvent en général pas de problèmes. Etant donné que les rescrits fiscaux ont été accordés par les autorités fiscales luxembourgeoises (administration des contributions directes) qui est un organe de l'Etat luxembourgeois, la première condition d'aide d'Etat se trouve remplie.

De plus, McD Europe fait partie du groupe McDonald's, un groupe mondial américain qui opère dans de nombreux Etats membres de l'UE. Ainsi, toute aide d'Etat en sa faveur pourrait entraver ou menacer d'entraver la concurrence et pourrait affecter le fonctionnement du marché entre Etats membres. De fait, la quatrième condition de l'aide d'Etat devrait être remplie.

b) Avantage

La question suivante à analyser est celle de déterminer si un avantage a été accordé à McD Europe. Les revenus sous forme de redevances réalisés par McD Europe au travers de la Succursale américaine ont été exonérés d'impôt au Luxembourg en vertu de la Convention. Ce traitement fiscal est en ligne avec le traitement fiscal luxembourgeois analysé en Section III. Il convient alors de se demander si un avantage a été accordé à McD Europe.

L'argument amené par la Commission européenne est que le Luxembourg a fait une mauvaise application de la Convention et aurait dû imposer McD Europe sur ses revenus mondiaux. Si l'on suit cette argumentation, la question décisive est de savoir si le rescrit fiscal accordé par l'administration fiscale luxembourgeoise confère à McD Europe un « avantage sélectif » qui n'est pas en ligne avec le régime de droit commun.

c) Sélectivité

Selon la jurisprudence de la CJUE, l'article 107(1) TFUE exige de déterminer si, dans le contexte d'un système juridique particulier, une mesure constitue un avantage pour certaines entreprises en comparaison avec d'autres entreprises qui se trouvent dans des situations juridique et factuelle comparables²⁹.

Dans ce cadre, la CJUE a développé une analyse en trois étapes afin de déterminer si une mesure fiscale particulière était sélective :

- (i) Identification du système juridique de référence ;
 - (ii) Evaluation permettant de savoir si la mesure déroge au régime de droit commun dans la mesure où elle est appliquée de façon différente à des opérateurs économiques, qui à la lumière des objectifs poursuivis par le système fiscal, sont dans des situations juridique et factuelle comparables (« test comparatif ») ; et
 - (iii) Justification par la logique poursuivie par le système fiscal (« test justificatif »).
- Système de référence

La mesure en question (i.e. la méthode de l'exemption en vertu de la Convention) fait partie du système global d'impôt sur le revenu des sociétés au Luxembourg et ne peut lui être dissocié. C'est donc le système d'impôt sur le revenu des sociétés qui devrait constituer le système de référence pour évaluer la mesure.

- Test comparatif

Ensuite, il convient d'analyser si le rescrit fiscal accordé par les autorités fiscales luxembourgeoises à McD Europe comprend un avantage qui n'est pas en ligne avec le système d'impôt sur le revenu luxembourgeois. En d'autres termes, la question est de savoir si le traitement fiscal de McD Europe est plus avantageux que celui qui serait appliqué à d'autres entreprises se trouvant dans une situation factuelle et légale comparable.

McD Europe est une société résidente luxembourgeoise et devrait être soumise à l'impôt sur ses revenus de source mondiale, sauf si une convention fiscale contre les doubles impositions contient une clause contradictoire. Par conséquent, ne pas appliquer le principe d'imposition sur les revenus mondiaux sans que cela soit prévu par une convention fiscale contre les doubles impositions aurait pour effet de créer un avantage.

Toutefois, à notre sens, la Commission européenne a tort dans sa conclusion selon laquelle les autorités fiscales luxembourgeoises n'auraient pas fait une bonne application de la Convention. L'application de la méthode de l'exemption aux revenus sous forme de redevances réalisés par la Succursale américaine est conforme au droit interne luxembourgeois et à la Convention. Le même traitement fiscal aurait été appliqué en l'absence du rescrit fiscal ou dans le cas d'un autre contribuable se trouvant dans les mêmes circonstances (avec ou sans rescrit fiscal).

Comme précisé plus haut, lors des négociations relatives au nouveau protocole à la Convention, les deux Etats semblaient conclure que la seule façon de corriger cette anomalie était par voie législative et non par une action administrative.

- Test justificatif

Selon la jurisprudence de la CJUE, une mesure dite sélective sur la base du « test comparatif » peut se retrouver hors du champ des aides d'Etat si celle-ci est justifiée par la nature ou par le schéma général du système fiscal.

²⁹ Voir, e.g. *British Aggregates contre Commission*, C-387/06P (CJCE 2008), paragraphe 82 ; *Espagne contre Commission*, C-409/00 (CJCE 2003), paragraphe 47 ; et *République du Portugal contre Commission*, C-88/03 (CJCE 2006), paragraphe 54. Voir également Micheau et de la Brousse, supra note 28.

Toutefois, étant donné qu'aucun avantage sélectif n'a été accordé par le Luxembourg à McD Europe, ce test n'est pas pertinent en l'espèce.

4.5. L'erreur commise par la Commission européenne

La Commission européenne a conclu que toutes les conditions d'une aide d'Etat illégale étaient remplies et que les rescrits fiscaux, en particulier le second obtenu en septembre 2009, auraient fourni un avantage sélectif au groupe McDonald's. Toutefois, l'analyse de la Commission européenne est à notre sens erronée, et ce à plusieurs niveaux.

Le premier rescrit fiscal obtenu en mars 2009 stipulait que la succursale américaine constituait un ES dont les profits étaient imposés aux Etats-Unis, à la condition que McD Europe fournisse la preuve que sur une base annuelle ces profits aient été déclarés et soumis à imposition aux Etats-Unis. Ces profits seraient alors exonérés d'impôt au Luxembourg en vertu de la Convention.

Cependant, comme indiqué précédemment, ces conditions ne sont pas requises pour permettre l'application de la méthode de l'exemption en vertu de la Convention. De plus, la raison pour laquelle ce paragraphe a été inclus dans le rescrit fiscal n'est pas claire. Une affirmation erronée dans un rescrit fiscal ne peut toutefois pas influencer sur la correcte application de la Convention. Comme le premier rescrit fiscal imposait une restriction excessive, il était approprié et justifié de soumettre une nouvelle version du rescrit fiscal à l'administration fiscale luxembourgeoise.

En septembre 2009, un rescrit fiscal modifié a été accordé par les autorités fiscales luxembourgeoises. Cette fois-ci, le conseiller fiscal affirma qu'étant donné que les activités de la Succursale américaine tombaient sous la définition de l'ES en vertu du droit fiscal luxembourgeois, le Luxembourg devait s'attendre à ce que ces profits soient imposés aux Etats-Unis, du fait de la présence d'un ES d'un point de vue du droit fiscal luxembourgeois. Il n'était cependant plus requis que l'autre Etat contractant (les Etats-Unis) impose effectivement ces revenus.

Le conseiller fiscal affirma en outre qu'étant donné que l'article 25(2)a) de la Convention exonérait d'impôts sur le revenu luxembourgeois les revenus imposables (et non effectivement imposés) aux Etats-Unis, il n'y avait pas de référence dans la Convention à une imposition effective aux Etats-Unis. Les autorités fiscales luxembourgeoises confirmèrent cette interprétation de la Convention.

Il est intéressant de noter que la Commission européenne reconnaît que les conventions fiscales ont pour objet d'éviter la double imposition et n'obligent pas les Etats contractants à effectivement imposer. Par conséquent, l'expression « imposable » au sens de l'article 25(2) de la Convention ne doit pas être interprétée comme une exigence d'imposition effective des revenus aux Etats-Unis.

Cependant, la Commission européenne considère que le rescrit fiscal modifié est contraire aux dispositions de la Convention et du droit fiscal luxembourgeois transposant la Convention en droit interne luxembourgeois, qui ont comme principe directeur l'imposition des profits mondiaux. Il est supposé que le rescrit fiscal résulte dans une imposition plus faible pour McD Europe (en comparaison avec l'application des principes généraux fiscaux luxembourgeois), ce qui serait constitutif d'une aide d'Etat illégale. D'une manière générale, les revenus ne seraient pas imposés aux Etats-Unis et seraient exonérés au Luxembourg.

La Commission européenne avance comme argument que l'application de la méthode de l'exemption ne serait pas cohérente avec l'article 25 de la Convention. Ensuite, la Commission européenne poursuit son argumentation en avançant que selon l'article 7 de la Convention (concernant les bénéficiaires des entreprises), les Etats-Unis peuvent seulement imposer les revenus qui sont attribuables à la Succursale américaine, à condition qu'un ES existe auquel les profits puissent être attribués. A défaut, ces profits sont seulement imposables au Luxembourg.

S'il est généralement vrai que les Etats-Unis ne peuvent imposer les profits en l'absence d'un ES, la question décisive est toutefois de savoir si la Succursale américaine excède ou non le seuil à partir duquel un ES est

constitué au sens de l'article 5 de la Convention. Lorsque les conditions de la définition conventionnelle d'ES sont remplies, les Etats-Unis ont un droit illimité d'imposition des profits attribuables à cet ES. Dans un tel cas, le Luxembourg doit exonérer les revenus conformément à l'article 25(2) de la Convention. Qu'il y ait ou non un ES en vertu du droit interne américain ou que les profits soient effectivement ou non imposés aux Etats-Unis est sans effet pour l'application de la Convention.

Cependant, la Commission européenne fonde exclusivement son analyse sur l'existence d'un ES en vertu du droit interne américain et conclut qu'il n'y avait aucune possibilité que ces profits soient imposés aux Etats-Unis. Dès lors, la Commission considère que les autorités fiscales luxembourgeoises n'auraient pas dû accepter l'application de la méthode de l'exemption.

A cette fin, la Commission européenne se réfère spécifiquement au § 32.6 des commentaires du modèle OCDE selon lesquels « *les mots « conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables » doivent aussi être interprétés en relation avec des cas possibles de double exemption qui peuvent résulter de l'application de l'article 23. Lorsque l'Etat de la source considère que les dispositions de la Convention lui interdisent de soumettre à l'impôt un élément de revenu ou de fortune qu'il aurait normalement eu le droit d'imposer, l'Etat de la résidence doit, pour l'application du paragraphe 1 de l'article 23 A, considérer que cet élément de revenu n'est pas imposable par l'Etat de la source conformément aux dispositions de la Convention même s'il aurait lui-même appliqué la Convention de manière différente de sorte qu'il aurait eu le droit d'imposer ce revenu, s'il avait été l'Etat de la source. L'Etat de la résidence n'est pas tenu par le paragraphe 1 d'exempter l'élément de revenu, résultat qui est conforme à la fonction de base de l'article 23 qui est d'éliminer la double imposition.* »

A première vue, les recommandations de l'OCDE précitées semblent constituer un argument solide pour la Commission européenne. Cependant, il faut garder à l'esprit que le § 32.6 a été ajouté aux commentaires de l'article 23 du modèle de convention OCDE en 2000 et traite de la double non-imposition résultant des conflits de qualification. Ce paragraphe n'est pas applicable en l'espèce étant donné qu'il ne s'applique pas aux situations dans lesquelles l'Etat de source (les Etats-Unis) n'impose pas en raison de l'absence d'une clause de droit interne permettant ladite imposition. Cela ne signifie pas pour autant que les Etats-Unis ne considéreraient pas qu'un ES existe selon la Convention. Au contraire, si les Etats-Unis n'imposaient pas ces revenus en vertu de l'application de la Convention, le Luxembourg ne pourrait alors pas exonérer ces revenus. En outre, on peut se demander si un changement significatif dans les commentaires, tel que l'introduction du § 32.6, peut réellement s'appliquer aux Conventions antérieures³⁰.

³⁰ Voir Lang « 2008 OECD Model : Conflicts of Qualification and Double Non-Taxation » 63(5) European Tax n° 204 (Mai-Juin 2009) ; Alexander Rust « The New Approach to Qualification Conflicts Has Its Limits », 57(2) European Taxation n°45 (Février 2003) ; Jean Schaffner, « Droit Fiscal International » (2014) ; et Alain Steichen et Jean-Pierre Winandy dans 89a IFA Report 523-524 (2004), Luxembourg chapter.

5. Conclusion

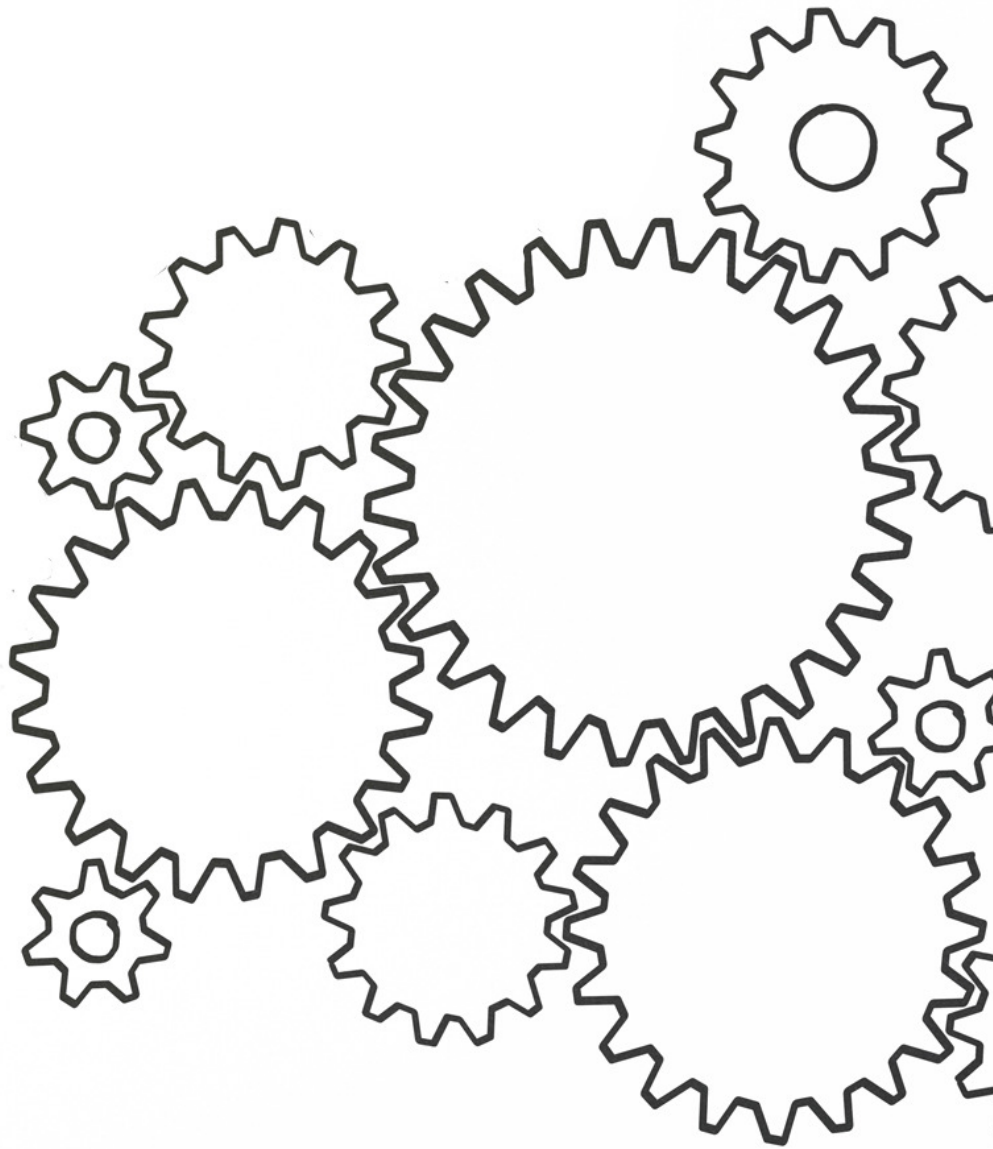
Dans le contentieux McDonald's, la Commission européenne a conclu que le Luxembourg avait accordé une aide d'Etat à McD Europe. Cela est cependant seulement le résultat d'une confusion des définitions de l'ES selon le droit interne américain et selon la Convention.

Quant à la question de savoir si les profits attribuables à la Succursale américaine « peuvent être imposés » aux Etats-Unis, il est pertinent de déterminer si la Succursale américaine constitue ou non un ES au sens de l'article 5 (1) de la Convention. Dans l'affirmative, le Luxembourg doit appliquer la méthode de l'exemption indépendamment du fait que (i) les Etats-Unis reconnaissent ou non un ES en vertu du droit interne américain ou (ii) qu'il y ait une imposition effective de ces revenus aux Etats-Unis. Dès lors, le traitement fiscal luxembourgeois était en ligne avec les dispositions de la Convention et aucun avantage sélectif n'a été accordé à McD Europe.

L'engagement agressif de la Commission européenne concernant les rescrits fiscaux accordés à des sociétés faisant partis de groupes américains n'est pas passé inaperçu aux Etats-Unis. En examinant la liste des multinationales impliquées, on ne peut que remarquer que la plupart sont des multinationales américaines de grande renommée avec des marques de distribution importantes. Le 24 août 2016, le Ministère des finances américain a publié un livre blanc (« white paper ») intitulé « The European Commission's recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings » dans lequel il est indiqué que la Commission européenne adopterait des approches incompatibles avec les normes internationales. Le livre blanc indique en outre que les impôts additionnels prélevés à l'étranger seraient imputables en totalité sur la charge d'impôt due par les sociétés impliquées aux Etats-Unis. Il est évident que les pratiques actuelles de la Commission européenne peuvent créer de fortes tensions politiques entre les Etats-Unis et l'Union européenne. Outre le risque réputationnel, les enquêtes d'aide d'Etat en cours renforcent encore l'insécurité juridique existante pour les activités commerciales réalisées en Europe. Lorsqu'une aide d'Etat illégale est considérée comme ayant été accordée par un Etat membre à un contribuable, le montant global des impôts qui n'ont pas été perçus doit être versé par ce dernier. Dans de telles circonstances, les Etats membres peuvent toujours remettre en question la décision de la Commission européenne devant la CJUE.

Pour conclure, la Commission européenne a ouvert une enquête d'aide d'Etat officielle concernant le cas McDonald's, mais aucune décision finale n'a encore été rendue. Il reste donc à voir si la Commission européenne adoptera une approche plus raisonnable durant ses enquêtes futures et prendra en considération de façon plus appropriée que dans sa décision initiale certains aspects relatifs à la reconnaissance d'un ES en vertu du droit interne par opposition à la reconnaissance en vertu du droit des conventions.

Prior results do not guarantee similar outcome. This publication was not designed to provide tax or legal advice and it does not substitute for the consultation with a tax or legal expert.



Follow us



ATOZ Community

ATOZ Tax Advisers Luxembourg

@ATOZLuxembourg

ATOZ Tax Advisers Luxembourg