

N° 430594-432845

MINISTRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS c/ Société Performing Rights Society Ltd.(PRS)

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 22 janvier 2021

Lecture du 5 février 2021

CONCLUSIONS

M. Laurent Domingo, rapporteur public

La société de droit britannique Performing Rights Society Ltd (PRS) est un organisme anglais, créé en 1914, de gestion collective de droits des auteurs et compositeurs dans le domaine de la musique, ainsi que de maisons discographiques. Elle appartient au groupement PRS for Music Limited, qu'elle forme avec la Mechanical-Copyright Protection Society, et qui gère les droits de quelques 150 000 membres. En matière de collecte des droits de ses membres (« royalties »), elle a passé un accord de coopération avec la SACEM qui collecte pour elle et lui reverse les redevances provenant de l'exploitation des œuvres de ses membres sur le territoire français. L'accord est réciproque et PRS fait de même au profit de la SACEM s'agissant des droits générés sur le territoire britannique.

Au titre des années 2013 et 2014, la SACEM a collecté au bénéfice de PRS des droits à hauteur de respectivement 8 313 244 et 21 784 126 euros. Avant de les reverser à PRS, la SACEM a appliqué à ces sommes la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI au taux alors en vigueur de 33, 3 %. La société PRS a formé une réclamation contre ces impositions, arguant de ce qu'en vertu de l'article 13 de la convention franco-britannique du 19 juin 2008, et dès lors qu'elle n'a pas d'établissement stable en France, les redevances, entendues comme les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur, qui lui ont été versées par la SACEM ne sont imposables que dans son Etat de résidence, soit le Royaume-Uni.

L'administration y a fait droit partiellement. Elle n'y a fait droit qu'à hauteur des redevances ayant effectivement bénéficié aux membres de PRS qui sont résidents fiscaux du Royaume-Uni, soit pour 86 et 82 % de ces redevances.

Il se trouve, possiblement depuis que la Commission européenne, par une décision 16 juillet 2008, a mis un terme aux pratiques et aux clauses des conventions, regardées comme des ententes entre entreprises, par lesquelles les organismes nationaux de gestion collective des droits d'auteurs se réservaient mutuellement un monopole sur leur territoire, mais aussi peut-être pour d'autres raisons, que des adhérents de la PRS ne sont pas résidents fiscaux du Royaume-Uni.

Or, l'article 13 de la convention franco-britannique prévoit que les redevances provenant d'un Etat contractant, ici la France, et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat, ici le Royaume-Uni.

L'administration fiscale a estimé que, pour l'application de cette stipulation, ce n'est pas PRS qui est bénéficiaire effectif des redevances reversées par la SACEM mais les auteurs et que ce n'est donc que si l'auteur est lui-même résident du Royaume-Uni que l'article 13 de la convention franco-britannique attribue à cet Etat le droit d'imposer.

PRS a formé une nouvelle réclamation contre le rejet du surplus de sa demande, qui a été confirmé par l'administration. Elle s'est adressée au tribunal administratif de Montreuil, qui par des jugements des 18 avril 2017 (RJF 12/17 n° 1157, concl. E. Topin C 1157) et 3 avril 2018, a fait droit à ses demandes et la cour administrative d'appel de Versailles, par des arrêts du 12 mars 2019 (RJF 2019 n° 617, avec les conclusions Christophe Huon) et du 18 juin 2019, a rejeté les appels du ministre de l'action et des comptes publics, qui se pourvoit en cassation.

Deux questions ne sont pas en débat dans le présent litige et ne posent d'ailleurs pas de difficultés. D'une part, que le versement des redevances par la SACEM à PRS entre bien dans le champ de l'article 182 B du CGI, de sorte que l'imposition est bien-fondée en vertu de la norme nationale d'imposition. D'autre part, que PRS est résidente du Royaume-Uni en vertu de l'article 4 de la convention franco-britannique, qui est donc bien applicable en l'espèce.

Si ce n'est des moyens de dénaturation des écritures propres à chaque dossier, qui ne sont pas fondés, le ministre soulève en premier lieu, dans le seul pourvoi concernant l'année 2014, un moyen d'erreur de droit tiré de ce que la cour aurait dû prendre en considération la circonstance que PRS n'est pas imposée sur les redevances qu'elle perçoit, qui sont pour elle des charges lorsqu'elle les reverse à ses membres, si bien qu'il n'y a pas de risque de double imposition et que PRS ne pouvait donc faire jouer l'article 13 de la convention. Mais, c'est toutefois inexact : d'abord parce que, sur la part des droits perçus par PRS qui ne sont pas versés aux auteurs, et nous verrons que cette part existe en droit et en fait, PRS fait bien l'objet d'une imposition et ensuite parce que, pour la part reversée aux auteurs, ces derniers, du moins s'ils sont résidents du Royaume-Uni, font l'objet d'une taxation sur ces revenus, de sorte qu'il y a bien, dans la présente affaire, un possible sujet de double imposition. Comme il peut y avoir un sujet de double exonération, lequel a motivé la position de restitution partielle de l'administration.

Le ministre soulève en second lieu un moyen commun aux deux pourvois tiré de l'erreur de qualification juridique des faits à avoir jugé que la société Performing Rights Society Ltd était, au sens de l'article 13 de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008, le bénéficiaire effectif des redevances reversées par la SACEM alors qu'elle n'agissait en réalité, selon le pourvoi, que comme un intermédiaire.

Vous pourrez exercer un tel contrôle de qualification juridique des faits. Le point n'est pas tranché, mais il s'agit d'apprécier une notion figurant dans une convention internationale et qui détermine le droit d'imposer des Etats (vous exercez par ex. un contrôle d'EQJ sur la notion d'établissement stable, 31 juillet 2009, Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited, n° 296471, au Recueil et à la RJF 11/2009 n° 979 avec chronique Daumas, concl. E. Glaser au BDCF 11/2009 n° 133). Ce contrôle de cassation s'exerce sur la base de l'appréciation souveraine des juges du fond quant aux éléments de faits, et plus particulièrement en l'espèce les statuts de PRS.

Le débat porte donc essentiellement sur la question de savoir qui, au sens de l'article 13 de la convention, est le bénéficiaire effectif des redevances, ce qui implique au préalable de déterminer ce qu'est un bénéficiaire effectif de revenus ou du moins à quoi sert cette notion.

La notion de « bénéficiaire effectif » a été introduite dans le modèle de convention fiscale OCDE en 1977, dans les articles relatifs aux dividendes, aux intérêts et aux redevances. Mais elle n'y fait toutefois pas l'objet, pas plus que dans la convention franco-britannique, d'une définition préalable. Comme le souligne Gauthier Blanluet dans sa contribution aux Mélanges Cozian, « c'est l'un de ces beaux concepts que l'on n'enserme pas dans le carcan d'une définition » (« La notion de bénéficiaire effectif en droit international », Etudes à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec 2009, p. 518).

Ainsi que le prévoit alors l'article 3§2 de la convention franco-britannique, l'expression n'y étant pas définie, elle a, sauf si le contexte exige une interprétation différente, le sens que lui attribue le droit de l'Etat qui en fait application, le sens attribué par le droit fiscal de cet Etat prévalant sur le sens que lui attribuent les autres branches du droit de cet Etat.

Cependant, si la notion de « bénéficiaire effectif » est utilisée dans le droit fiscal interne pour des impôts auxquels s'applique la convention, en particulier, là aussi, et très largement au titre de la transposition du droit de l'Union, dans les dispositions relatives aux retenues à la source sur les dividendes (119 ter), les intérêts (119 quater) et les redevances (182 B bis), aucune définition n'y figure non plus et votre jurisprudence, peu fournie du reste, s'est gardée d'en formuler une.

Toutefois, si votre jurisprudence est peu fournie, elle livre néanmoins des enseignements qu'il faut souligner en ce qui concerne la finalité de cette notion.

Vous avez en effet, dans un décision Diebold Courtage du 13 octobre 1999, recherché, pour l'application de la convention franco-néerlandaise de 1973 qui ne comportait pas de clause du bénéficiaire effectif, si les associés de la société néerlandaise transparente à qui des redevances étaient versées étaient bien les bénéficiaires réels de ces redevances (13 octobre 1999, n° 191191, min. c/ SA Diebold Courtage, RJF 12/99 n° 1492, avec chronique Emmanuelle Mignon ; concl. G. Bachelier au BDCF 12/99 n°125 ; obs. O. Fouquet Rev. adm. 2000 n° 315 p. 264). Cette décision est généralement interprétée comme érigeant la notion de bénéficiaire effectif des revenus au rang de principe général, qu'il convient d'appliquer même dans le silence du texte.

Vous avez ensuite confirmé cette solution, plus explicitement encore, par une décision Eutrade Juice (23 novembre 2016, n° 383838, RJF 2/17 n° 130, concl. B. Bohnert C 130) à propos de la convention franco-luxembourgeoise de 1958.

Il s'agit, que la notion figure ou non dans la convention, de compléter la définition de résident pour s'assurer que la stipulation, qui prévoit une exonération dans l'Etat de la source, ne bénéficie pas à des revenus dont le bénéficiaire réel n'est pas résident de l'autre Etat et auquel la convention ne s'applique alors pas. Il s'agit donc de vérifier que l'application de la convention ne présente pas, dans les circonstances de l'espèce, un caractère artificiel au détriment de l'Etat de la source.

C'est pour lutter contre un tel phénomène de « treaty shopping » (ou chalandise fiscale), qui consiste à choisir un Etat de paiement en fonction des avantages que peut procurer le droit

fiscal conventionnel, que la notion de bénéficiaire effectif a fait son apparition dans les conventions (v. Bruno Gouthière, « Les impôts dans les affaires internationales », n°s 74630 et s.).

On constate que la notion est ainsi, dès l'origine, inspirée par un objectif de lutte contre l'évasion et la fraude fiscale. Les commentaires du comité des affaires fiscales de l'OCDE sur le modèle de convention indiquent bien que le bénéficiaire effectif « doit être entendu dans son contexte et à la lumière de l'objet et du but de la Convention, notamment pour éviter la double imposition et prévenir l'évasion et la fraude fiscales »¹.

Vous avez d'ailleurs pleinement donné une telle portée au bénéficiaire effectif dans une autre de vos décisions, dite *Bank of Scotland* (29 décembre 2006, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ *Société Bank of Scotland*, n° 283314, au Recueil, RJF 3/07 n° 322, chronique Y. Benard RJF 4/07 p. 319, concl. F. Séners BDCF 3/07 n° 33), dans laquelle vous avez jugé, après requalification des opérations en cause, que ne peut être regardée comme le bénéficiaire effectif de dividendes une banque britannique qui s'interpose entre une société française et sa société-mère américaine dans le cadre d'un montage dont l'unique but est d'obtenir le bénéfice de l'article 9 de la convention franco-britannique de 1968. Le lien est clairement fait avec la fraude à la loi, et François Séners indiquait d'ailleurs dans ses conclusions que « la notion de bénéficiaire effectif (...) englobe les hypothèses de fraude à la loi ».

Ce lien est tel que plusieurs auteurs estiment aujourd'hui que, soit en raison des clauses plus générales anti abus qui figurent dorénavant dans les conventions fiscales, telles que celle du § 5 de l'article 13 de la convention franco-britannique aujourd'hui en litige, soit de la possibilité dont en tout état de cause disposent les autorités des États, en droit national comme en vertu du droit de l'UE, de faire jouer l'abus de droit, la notion de bénéficiaire effectif n'a plus d'« effet utile » (S. Austry, S. Gelin et D. Sorel, « Les clauses de bénéficiaire effectif ont-elles un effet utile ? », étude RJF 4/07) et qu'il convient de se « débarrasser d'une notion floue, viciée et obsolète » (D. Gutmann, « Contre la théorie du bénéficiaire effectif en droit fiscal européen et international », *Fiscalité Internationale* n° 2-2019 mai 2019, p. 1).

Il ne nous semble cependant pas que le droit conventionnel, ni même le droit de l'UE (voyez en particulier vos récentes décisions *Sté Eqiom* et *Sté Enka*, du 5 juin 2020, n° 423810, n° 423811, n° 423812, n° 423809, RJF 8-9/20 n° 692, conclusions Émilie Bokdam-Tognetti C 692 et chronique Céline Guibé, « Sommes versées à un résident étranger : à la recherche du bénéficiaire effectif », RJF 2020/07 ; précédées de CJUE Gde ch. 26 février 2019 aff. 115/16, 118/16, 119/16 et 299/16, Luxembourg 1 et autres c/ *Skatteministeriet*, RJF 6/19 n° 613 et aff. 116/16 et 117/16, *Skatteministeriet* c/ *T Danmark* et *Y Danmark Aps*, RJF 6/19 n° 611) n'imposent la mise au rebus du bénéficiaire effectif, qui peut servir de fondement direct à la remise en cause d'une exonération conventionnelle, sans en passer par l'abus. Néanmoins, c'est bien dans la perspective d'une application contraire au but de la convention qu'il faut mettre en œuvre la notion de bénéficiaire effectif.

En l'espèce, l'administration s'est placée sur le seul terrain du bénéficiaire effectif, estimant donc que PRS n'avait pas cette qualité et que c'est en pure opportunité que certains de ses

¹ Certes postérieurs à la convention de 2008, mais auxquels on peut se référer pour leur valeur doctrinale, v. Plénière fiscale, 11 décembre 2020, Ministre de l'action et des comptes publics c/ *Société Conversant International Limited*, n° 420174, A.

membres peuvent retirer un avantage sur le plan fiscal de l'exonération des revenus en France lors de leur versement à PRS par la SACEM.

Pour infirmer cette analyse, la CAA a relevé que les artistes membres de PRS lui cèdent « l'intégralité des droits qu'ils détiennent sur leurs œuvres et que la société exerce ainsi seule la protection et la gestion de ces droits ainsi que des revenus qu'ils génèrent ». Elle s'est alors fondée sur les articles 47 et 48 des statuts de PRS, selon lequel le conseil d'administration de la société, qui est composé en partie, mais non exclusivement, de membres de cette dernière « détermine souverainement l'affectation des revenus tirés de l'exploitation des œuvres de ses membres et peut, à ce titre, choisir de les redistribuer à ses membres ou d'abonder divers fonds de garantie, d'aide sociale à ses membres ou à leurs ayants droit, de promotion des activités artistiques ou de bienfaisance ». La cour en déduit que, contrairement à ce que soutient le ministre de l'action et des comptes publics, PRS, « bien qu'elle distribue dans les faits la majeure partie des redevances collectées pour ses membres et que ces dernières sont, d'ailleurs, comptabilisées en charges dans ses écritures comptables, ne peut être regardée comme agissant comme un simple mandataire des artistes qu'elle représente, mais détient un pouvoir direct d'utilisation et d'affectation des fonds qu'elle collecte, ainsi qu'un intérêt social propre, distinct de celui de ses membres ».

Le ministre fait valoir des éléments de fait qui diffèrent au moins en partie de la lecture de la cour mais vous n'avez pas, formellement, de moyens de dénaturation soulevés par le ministre contre les appréciations souveraines de la cour sur les statuts et le mode de fonctionnement de PRS.

A toutes fins utiles, nous vous indiquons que la cour a correctement lu et compris les pièces du dossier soumis à son appréciation. Figurent en particulier les statuts de la société, desquels il ressort, à l'article 47, que toutes les sommes perçues dans le cadre de l'exploitation des droits des membres doivent être distribuées aux membres ou affectées par le conseil d'administration (« board ») conformément aux statuts et, précisément l'article 48 liste les affectations possibles des revenus, avant distributions aux membres.

Il prévoit, comme l'a relevé la cour, l'affectation des redevances à divers fonds de garantie ou d'aide sociale, une partie de ces versements étant toutefois plafonnée à 18 % des distributions de l'exercice précédent. Mais il prévoit aussi, la cour aurait pu y insister dans sa description de l'article 48, que le conseil d'administration peut affecter les sommes qu'il estime appropriées à titre de fonds de réserve pour répondre aux imprévus, ou pour une future distribution, ou pour réparer, améliorer ou entretenir l'un quelconque des biens ou locaux de la société, et à toute autre fin que le conseil estime, à son entière discrétion (« absolue discrétion »), nécessaire ou propice aux intérêts de la société. Il peut, précise l'article 48, placer les diverses sommes ainsi prélevées dans les investissements qu'il estime opportuns et il peut périodiquement modifier ces investissements et disposer de la totalité ou d'une partie quelconque de ceux-ci au bénéfice de la société. En pratique, la ventilation est de l'ordre de 80 % de distributions, 20 % d'autres affectations.

De ces faits, la cour en a-t-elle tiré une qualification erronée ? Nous ne le croyons pas.

Les commentaires précités du comité des affaires fiscales de l'OCDE indiquent que le récipiendaire direct des redevances n'est pas le « bénéficiaire effectif » lorsque que son droit d'utiliser les redevances et d'en jouir est limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne (il s'agit alors d'agent, mandataire ou d'une

société relais agissant en qualité de fiduciaire ou d'administrateur), mais qu'en revanche lorsque le récipiendaire de redevances a effectivement le droit d'utiliser ces redevances et d'en jouir sans être limité par une obligation contractuelle ou légale de céder le paiement reçu à une autre personne, il est le « bénéficiaire effectif » de ces redevances.

A la lumière de ces indications, il ressort des faits de l'espèce énoncés par la cour que la société PRS dispose d'un pouvoir de disposition de ses ressources, lesquelles ne sont pas nécessairement et statutairement reversées aux membres après déduction des frais de gestion. Il y a bien perception de revenus et emploi de ces revenus conformément aux décisions prises par les organes de la société, et parmi ces emplois des distributions aux membres, car la perception d'une rémunération par les membres est bien un des motifs, si ce n'est le motif principal, pour lequel ils ont cédés leurs droits à PRS.

PRS ne peut donc, dans ces conditions, être regardé comme un agent ou mandataire interposé ; ce n'est pas une société relais, ni une simple caisse par où transitent des fonds. C'est une société qui, sans capital ni actionnaire, a bien un intérêt social propre et dispose d'un réel pouvoir sur ses revenus. La circonstance, évoquée par le ministre, que le conseil d'administration de PRS comprenne des membres (ils sont 22 sur les 27) ne saurait avoir pour conséquence que ce sont les membres qui détiennent en réalité, directement, le pouvoir d'utiliser des revenus qui seraient leurs revenus.

En conclusion de son pourvoi, le ministre s'inquiète de ce que, avec la solution de la cour, que nous vous proposons de valider, des redevances françaises, collectées par la SACEM et transférées à PRS, puissent in fine échapper à tout impôt s'agissant de membres de PRS qui ne sont pas résidents du Royaume-Uni et qui pourraient même être résidents d'Etats non conventionnés à la France, voire d'Etats et territoires non-coopératifs. Mais, c'est à ce titre, il nous semble, que peut jouer la clause anti abus qui figure au § 5 de l'article 13 et selon laquelle les dispositions du présent article ne s'appliquent pas si le principal objectif ou l'un des principaux objectifs d'une personne concernée par la constitution ou l'affectation du droit ou du bien générateur des redevances – ie l'auteur – a été de tirer avantage du présent article grâce à cette constitution ou à cette affectation.

Autrement dit, il nous semble que ce n'est pas du côté de PRS elle-même qu'il convient de rechercher l'artifice, cette société ayant été créée en 1914 en dehors de tout schéma d'optimisation fiscale par une voie conventionnelle qui n'existait pas encore, mais plutôt du côté des membres qui sont adhérents de PRS sans être résidents fiscaux du Royaume-Uni et qui peuvent, eux, avoir été motivés par un but fiscal. La récupération d'une dette fiscale au niveau de ces membres est cependant, évidemment, plus difficile.

PCMNC au rejet des pourvois et à ce que l'Etat verse une somme globale de 3 000 euros à la société Performing Rights Society au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.