

UNIVERSITÉ PARIS I PANTHÉON-SORBONNE

REVUE OFIS



Le Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés est fier de vous présenter :

Fraude fiscale : McDonald's face à une amende fiscale record



Maxine Anthon

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés



Romy Kaadi

Étudiante du Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

INTRODUCTION

Au cours de l'été 2022, le groupe McDonald's a fait la une de l'actualité médiatique en raison d'une pratique d'évasion fiscale, objet du présent article.

Le 16 juin 2022, le tribunal judiciaire de Paris a condamné le groupe américain McDonald's à verser aux autorités françaises une amende d'un montant de 1,25 milliard d'euros. Ce jugement a mis fin à six longues années d'enquête, débutant véritablement par les plaintes du comité d'entreprise de McDonald's ouest parisien et de la CGT McDonald's île de France, déposées deux ans plus tôt. La justice française a établi qu'une diminution artificielle des bénéfices avait été pratiquée depuis 2009, bien antérieurement à ces plaintes.

En effet, la situation fiscale du groupe a été modifiée en 2009 à la suite du remaniement de l'organisation fiscale des sociétés McDonald's établies en France. Antérieurement, deux sociétés animatrices établies en France percevaient les bénéfices de tous les restaurants de l'enseigne présents sur le territoire. Ces sociétés animatrices versaient par la suite une redevance à la société McDonald's Corporation, établie dans l'état du Delaware. Ce versement se faisait au titre d'une redevance master-franchise, correspondant à un accord permettant aux sociétés animatrices françaises d'exploiter et sous licencier le système McDonald's. Un autre système a été mis en place en 2009, les sociétés animatrices cédant désormais leurs droits à une filiale du groupe établie au Luxembourg et lui versant les redevances. Quant à la filiale luxembourgeoise, depuis 2009, elle apporte les redevances précitées à une succursale

suisse, qui elle-même les reverse entre les mains du groupe, aux États-Unis.

C'est dans le cadre de ce montage fiscal que s'établit la diminution artificielle des bénéfices reconnue par le tribunal. En effet, non seulement le système a changé en 2009 mais les redevances ont également augmenté. L'objet premier de l'enquête a été de déterminer si cette augmentation était justifiée, puis d'établir le montant des bénéfices ayant échappé à l'impôt en France.

Si cette affaire est novatrice ce n'est pas seulement parce que l'un des géants de la restauration se voit condamné par la justice française, ni du fait du montant de l'amende (par ailleurs très important), mais parce que l'amende résulte d'un accord entre le procureur de la République financier et les sociétés soumises à l'enquête. Ce mécanisme peut se réaliser grâce à la loi du 23 octobre 2018¹ qui rend possible la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) lorsqu'on se trouve en présence d'une fraude fiscale. Du fait de cet accord, les poursuites pénales ont été abandonnées, et la société a versé le montant d'une amende aux autorités françaises.

Cet exposé des faits et des problématiques abordées par l'affaire permet de nous concentrer sur trois éléments distincts. Tout d'abord, se pose la question des prix de transfert, de leur modification, et de leur implication dans le système établi, constitué pour aboutir à une diminution du produit taxable. Vient ensuite l'étude du montage fiscal établi au Luxembourg, en préalable de l'enquête que nous connaissons, et ses implications dans l'étude du contexte fiscal entourant cette affaire. Enfin, il est intéressant de se pencher sur le contexte

¹ Loi n°2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude fiscale, sociale et douanière

économique et social dans lequel intervient la validation de cette CJIP.

I. Franchises et redevances : une modification injustifiée du prix de transfert

En 2009, McDonald's a créé McD Europe Franchising SÀRL (MEF), une holding basée au Luxembourg possédant des droits de propriété intellectuelle et dotée d'une succursale en Suisse. La création de cette holding est intervenue immédiatement après une modification de la politique fiscale luxembourgeoise.² Celle-ci permet aux entreprises de bénéficier d'une exonération sur les revenus produits par certains droits de propriété intellectuelle. En vertu du modèle de franchise de McDonald's, les restaurants franchisés en Europe doivent payer un loyer, mais aussi des redevances pour l'utilisation de la marque et du savoir-faire à la holding luxembourgeoise. Les redevances étant traitées comme des dépenses fiscalement déductibles dans le pays d'exploitation, elles ne sont imposées qu'au Luxembourg, pays à fiscalité faible qui d'autant plus, depuis 2009, exonère les revenus de propriété intellectuelle de 80% : on parle d'une stratégie d'optimisation agressive.

Cependant, la valeur de ces redevances a doublé pour McDonald's France. Alors qu'il s'agissait de 5% des ventes à l'enseigne en 2008 et donc de 160 millions d'euros (qui étaient à l'époque transférés à McDonald's Corporation aux États-Unis), il était en 2009 question de 320 millions d'euros.³ Comme rien ne justifiait que ce montant soit doublé, il a été déduit que cette

augmentation avait été effectuée exclusivement à des fins fiscales. La société aurait donc violé le principe de pleine concurrence selon lequel « *le prix pratiqué entre des entreprises dépendantes doit être le même que celui qui aurait été pratiqué sur le marché entre deux entreprises indépendantes* »⁴ et ce, pour transférer les bénéfices de la France (pays à fiscalité élevée) au Luxembourg (pays à fiscalité faible). Ainsi, le prix de transfert, « *le[s] prix au[x]quel[s] une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des entreprises associées* »⁴, doit faire l'objet d'un redressement en application de l'article 9 de la Convention-modèle de l'OCDE. Il doit donc être réintégré dans le résultat comptable français pour être imposé en France.

Cette même mesure est prévue en droit français ; les bénéfices indirectement transférés à des entités situées hors de France sont incorporés au résultat accusé par la comptabilité.⁵ Ainsi, si une société supporte une charge jugée excessive, celle-ci peut être réintégrée dans le résultat et, de même, si elle renonce à un profit à des conditions anormales, l'administration peut imposer ce profit alors même qu'il n'a pas été réalisé. La conséquence d'un tel redressement est une double imposition économique : deux personnes, en l'occurrence McDonald's France et MEF seront potentiellement imposées pour le même revenu. Pour remédier à cela, la Convention-modèle de l'OCDE a prévu un ajustement⁶ dont la mise en œuvre est subordonnée à l'accord des deux États sur le même prix de transfert. À défaut, une

² Circulaire L.I.R n50 bis du 5 mars 2019

³ CJIP conclue entre le Procureur de la République financier près du tribunal judiciaire de Paris et les sociétés McDonald's France, McDonald's System of France LLC et MCD Luxembourg Real Estates S.A.R.L., validée le 16 juin 2022.

⁴ Parent, Bruno. "Les Prix De Transfert - Impots.gouv.fr." *Direction Générale Des Finances Publiques*, 2006, https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/3_Documentation/guides_notices/prix_transfert_entreprise.pdf

⁵ Article 57 du Code Général des Impôts

⁶ Article 9 de la Convention-modèle de l'OCDE

procédure amiable peut prendre place.⁷ Si celle-ci reste sans succès dans un délai de trois ans, le contribuable peut demander la nomination d'un panel arbitral composé de représentants des deux autorités fiscales ainsi que de personnalités externes pour mettre fin à la double imposition.

Il en résulte que, le prix des redevances fixé par MEF ne correspond pas au prix de pleine concurrence qui aurait été fixé entre deux entreprises indépendantes. La société MEF a donc été condamnée le 16 juin 2022 au paiement d'une amende fiscale de 1,25 milliard d'euros pour avoir artificiellement réduit ses bénéfices en France afin de les gonfler au Luxembourg. Ce n'est pas la première fois que l'autorité fiscale s'intéresse au dossier McDonald's, une autre décision rendue par la Commission européenne en date du 19 septembre 2018 mérite également d'être mentionnée.

II. Aides d'État et rescrits fiscaux : l'établissement imperceptible d'une double non-imposition

L'affaire devient d'autant plus intéressante que MEF, condamnée pour avoir transféré ses bénéfices en vue de les voir soumis à un impôt très faible au Luxembourg, ne payait pas ledit impôt.

En effet, selon un rescrit fiscal de mars 2009, l'autorité fiscale luxembourgeoise a affirmé que la société n'était pas tenue de payer un impôt au Luxembourg à raison des bénéfices enregistrés par les succursales américaine et suisse. Cette exemption opère à condition de rapporter, chaque année, une preuve de la déclaration et de l'imposition de ses revenus. Cependant, en droit américain, la succursale n'était pas imposée parce qu'elle n'avait aucune présence fiscale sur le territoire et ne constituait pas un établissement stable. Il était donc impossible pour la holding

luxembourgeoise d'apporter une preuve que les bénéfices étaient imposés aux États-Unis. La société a donc sollicité une modification du rescrit. Bien que la succursale américaine constituait un « *établissement stable* » au sens du droit luxembourgeois, elle ne l'était pas au niveau du droit américain. En conséquence, et en parfaite application de la convention fiscale signée entre les deux pays, les revenus de la société ne pouvaient être imposés au Luxembourg malgré leur non-imposition aux États-Unis. L'autorité fiscale luxembourgeoise a confirmé cette interprétation et a émis un second rescrit en septembre 2009 qui libère la société de l'obligation de rapporter une preuve d'imposition aux États-Unis.

Ayant initialement pour but d'éviter une double imposition, la convention fiscale a eu pour conséquence de produire une double non-imposition. McDonald a donc pu échapper à l'impôt sur les redevances touchées par sa holding au Luxembourg entre 2009 et 2013 à cause d'une simple divergence dans les définitions respectives de la notion d'établissement stable dans les deux États.

Statuant sur l'affaire, la Commission européenne a constaté, par une décision du 19 septembre 2018⁸, que la double non-imposition résultait d'une application correcte de la convention fiscale signée entre les deux pays. Le rescrit fiscal émis par les autorités luxembourgeoises ne constitue donc pas une aide d'État. Cette décision de la Commission met fin à un long débat sur la potentielle infraction, par le Luxembourg, des règles de l'UE relatives aux aides d'État.

Dans un effort de remédiation à cette faille, le Luxembourg a entrepris une réforme fiscale en 2019. En vertu de cette réforme, les seuls critères qui seront pris en compte

⁷ Article 25 de la Convention-modèle de l'OCDE

⁸ Décision du 19 septembre 2018, C (2018) 6076 final.

pour l'évaluation de l'existence d'un établissement stable dans un pays étranger seront ceux retenus dans la convention fiscale signée avec cet État. Afin de vérifier l'existence de l'établissement stable, les autorités pourront aussi demander au contribuable de fournir une confirmation émanant de l'État étranger.⁹ Cette réforme aura pour conséquence d'éviter une double non-imposition en cas de conflit d'interprétation de la notion d'établissement stable entre les États contractants.

En somme, cette double non-imposition résultait d'une parfaite application de la convention. McDonald's n'a donc pas été condamné bien que la société n'ait payé aucun impôt sur les bénéfices en cause, ce qui, selon Margrethe Vestager, commissaire européenne à la concurrence, "*n'est pas conforme au principe d'équité fiscale*"¹⁰

Le géant du fast food n'a cependant pas mis fin à son optimisation fiscale agressive, profitant du Brexit pour transférer son siège fiscal du Luxembourg à Londres en 2016.¹¹ C'est dans ce contexte de tension que la décision du 16 juin 2022, sujet du présent article, intervient.

III. La Convention judiciaire d'intérêt public (CJIP) : un outil de règlement des conflits contesté

Si cette affaire intéresse de par son étude approfondie de mécanismes d'évasion

⁹ Hoor, Oliver R. "LA DÉFINITION LUXEMBOURGEOISE MODIFIÉE DE L'ÉTABLISSEMENT STABLE : UN RÉEL CHANGEMENT ?" *Revue De Droit Fiscal* n°3, 17 Mar. 2003, pp. 18–32.

¹⁰ Européenne, Commission. "Aides D'État : L'enquête De La Commission N'a Pas Conclu Que Le Luxembourg Avait Accordé Un Traitement Fiscal Sélectif à McDonald's", 19 Sept. 2018
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/IP_18_5831.

fiscale, elle porte en elle quelques points méritant notre attention.

Tout d'abord, se pose la question de la CJIP. Cette convention judiciaire d'intérêt public est un mécanisme créé par la Loi Sapin 2 du 9 décembre 2016, et étendu au cas de fraude fiscale par la loi du 23 octobre 2018. Par cette convention, une personne morale soumise à des poursuites verra ces dernières s'éteindre si elle exécute les engagements pris dans la convention.

Cette décision du tribunal judiciaire de Paris du 16 juin 2022 nous donne l'occasion d'assister à la mise en œuvre d'une CJIP dans le domaine de la fraude fiscale, qui plus est pratiquée par une si grande société. Par la conclusion d'une CJIP dans le cas présent, McDonald's a beaucoup fait parler de lui. En effet, le mécanisme a fait l'objet de questionnements et critiques. L'amende due par McDonald's fait partie de l'une des plus élevées prononcées sous cette forme. Le montant a été minutieusement calculé pour couvrir les dommages engendrés par la fraude pratiquée par le groupe. Seulement celui-ci a été perçu par l'opinion publique comme donnant la sensation d'une non-condamnation.¹²

Cette affaire est rendue plus intéressante par la taille des sociétés mises en causes. La France représente le deuxième plus grand marché pour le groupe McDonald's, supposant des recettes conséquentes. Les implications sociales de cette diminution artificielle des bénéfices ne sont donc pas à ignorer. C'est d'ailleurs ce qu'en atteste

¹¹ Paliere, Christophe. "McDo Transfère Son Siège Fiscal De Luxembourg à Londres." *Les Echos*, Les Echos, 2016,
<https://www.lesechos.fr/2016/12/mcdo-transfere-son-siege-fiscal-de-luxembourg-a-londres-236053>.

¹² Gallois, Julie. "Fraude Fiscale : Une Amende d'Intérêt Public Record Prononcée Contre Le Groupe McDonald's Pour Une CJIP Controversée" *Dalloz Actualité*, 22 juin 2022.

l'origine des plaintes : le comité d'entreprise de McDonald's ouest parisien et la CGT McDonald's île de France, dont les buts sont de défendre les droits des salariés.

Ces fortes implications sociales ont alimenté les critiques émises à l'égard du mode de résolution du conflit en présence. Valider la CJIP conclue entre les sociétés parties et le parquet national financier, et donc abandonner les poursuites pénales, semble absoudre le groupe de ses fautes, sans le condamner, et dénier aux parties victimes une justice. L'empressement du gérant de l'enseigne en France alimente cette thèse, semblant laisser penser qu'il est bien plus gagnant à conclure une CJIP. C'est ce qu'en déduit en tout cas la presse.¹³

Seulement ce serait aller un peu trop rapidement que de déclarer McDonald's grand vainqueur. Il faut d'abord noter le montant important de l'amende, qui pourrait difficilement être perçu autrement que comme une réelle sanction. Il s'élève à 1 245 624 269 euros.¹⁴ Le montant ne pourrait être plus élevé dans le cadre d'une CJIP, et représente plus de deux fois le montant de l'impôt ayant échappé aux autorités fiscales françaises. J.F. Bohnert, le procureur national financier responsable de cet accord, l'a d'ailleurs qualifié de « *sanction réelle, tant symboliquement*

qu'économiquement. »¹⁵ De plus, l'ampleur médiatique de cette décision ne peut nous laisser penser à une absolution sans conséquences des fautes du groupe.

CONCLUSION

Après avoir échappé à l'impôt en profitant d'une faille dans la convention fiscale entre le Luxembourg et les États-Unis ; le leader du fast food a été condamné en 2022 suite à une manipulation du prix de transfert.

Cette affaire révèle l'impuissance du système face aux fraudes fiscales qui demeurent imperceptibles.¹⁶ C'est dans ce cadre que s'inscrivent les efforts de lutte contre l'évasion fiscale entrepris par la Commission Européenne. Tout espoir de création d'un impôt unique sur les sociétés se trouve cependant écarté par la règle d'unanimité en matière de législation fiscale. En transférant son siège fiscal du Luxembourg à Londres, McDonald's échappe donc à l'Union Européenne et son offensive sur la fiscalité des entreprises.

De plus, cette décision du tribunal judiciaire met en lumière une nouvelle pratique qu'est la conclusion d'une convention judiciaire d'intérêt privé en matière de fraude fiscale, apportant un nouveau support à l'étude des problématiques entourant ce dispositif.

¹³ Liberation, and Afp. "Fraude Fiscale : McDonald's Paye Son Amende De 1,25 Milliard D'euros à La France Pour Éviter Un Procès." *Libération*, https://www.liberation.fr/economie/fraude-fiscale-mcdonalds-paye-son-amende-de-125-milliards-deuros-a-la-france-pour-eviter-un-proces-20220616_KJZZJXKHSRBKHLONVEZWEHP5T4/

¹⁴ Bohnert, Jean-François. *Communiqué De Presse Du Procureur De La République Financier*. Ministère De La Justice, 16 Juin 2022,

http://www.justice.gouv.fr/art_pix/CP_CJIP_mcdonalds_20220616.pdf.

¹⁵ Bohnert, Jean-François. *Communiqué De Presse Du Procureur De La République Financier*. Ministère De La Justice, 16 Juin 2022,

http://www.justice.gouv.fr/art_pix/CP_CJIP_mcdonalds_20220616.pdf.

¹⁶ War on Want, EFFAT, FSESP, & SEIU. (2015). *UNHAPPY MEAL: 1 milliard d'euros d'évasion fiscale au menu chez McDonald's*. <http://www.notaxfraud.eu/sites/default/files/dw/FINAL%20REPORT.pdf>

CONTACTS



École de Droit, Université Paris I Panthéon-Sorbonne

Adresse : 12 place du Panthéon, 75231 Paris cedex 05
Téléphone : 01 44 07 80 00



Master 2 Opérations et Fiscalité Internationales des Sociétés

Email : ofismaster2@gmail.com
Linkedin : <https://www.linkedin.com/in/m2ofis/>



Maxine Anthon

Email : mahauthor2@gmail.com
Linkedin : Maxine Anthon



Romy Kaadi

Email : romykehdi@gmail.com
Linkedin : Romy Kaadi