

N°362528
Société Céline

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies
Séance du 19 février 2014
Lecture du 12 mars 2014

CONCLUSIONS

M. Frédéric ALADJIDI, rapporteur public

1 - La société requérante qui exploite la marque de vêtement dont elle porte le nom, a perçu, en 2005 et 2006, des redevances liées à des licences d'exploitation de celle-ci en Italie et au Japon, lesquelles ont été imposées à des RAS, par ces deux pays :

- Au titre de l'IS qu'elle devait en France à raison de ces mêmes redevances, la société n'a déclaré ces dernières que pour des montants nets des RAS précitées en se prévalant du **4° du 1 de l'article 39 du CGI**, qui mentionne parmi les charges déductibles, sauf exceptions qui ne sont pas en cause ici, « *les impôts à la charge de l'entreprise* » ;

- A la suite, toutefois, d'une VC, l'administration lui a opposé les stipulations des **articles 24-1-a et 23-1-a des deux convention fiscale bilatérales applicables de 1989 et 1995**, qui prévoient, en des termes assez proches quoique déroatoires au modèle OCDE, que les impôts italiens et japonais ne sont pas déductibles, pour le calcul des revenus imposables en France, mais ouvrent droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français.

La société a contesté la réintégration des RAS dans le calcul de ses résultats car bien qu'elle soit sans incidence sur le caractère déficitaire de ces derniers et donc sur l'absence d'impôt à acquitter, elle minorait son déficit reportable. Après rejet de sa réclamation par l'administration, elle a obtenu gain de cause, en 1^{ère} instance, par un **jugement TA Montreuil 3 février 2011 n° 090929: RJF 2011, n°158**. Elle se pourvoit contre **l'arrêt du 16 juillet 2012 n° 11VE01877: RJF 2013, n°133 – Conclusions JE Soyez - Commentaire O. Fouquet et Ph. Durand**, par lequel la CAA Versailles, sur appel du ministre, a annulé le jugement et rejeté sa demande.

2 – Vous ne vous attarderez pas sur le 1^{er} moyen qui critique, mais uniquement sur le terrain de l'insuffisance de motivation, la réponse qui a été faite par la cour au moyen d'appel tiré de ce que porterait atteinte à l'équilibre des droits des parties et méconnaîtrait les exigences de **l'article 16 de la DDHC, l'article R. 200-8 du LPF**, en vertu duquel le ministre avait disposé d'un délai d'appel, non pas de 2 mois à compter de la notification du jugement à l'administration compétente en 1^{ère} instance mais à compter, du délai de 2 mois dont disposait cette dernière pour lui transmettre le jugement, faute que ce dernier lui ait été directement signifié.

La cour a, en effet, sur ce point, repris la rédaction de vos propres décisions:

- en jugeant, comme vous le faites depuis votre décision **CE 2 juillet 1990, n° 48892-57143, Epoux M... : RJF 1990, n°1217**, au regard du principe d'égalité, que les dispositions en cause « *ont pour objet de tenir compte des nécessités particulières du*

fonctionnement de l'administration fiscale qui la placent dans une situation différente de celle des autres justiciables ; que cette différence de situation justifie le délai complémentaire de deux mois accordé au ministre » ;

- et en précisant, comme votre **décision CE 6 juin 2007 n° 270955, min. c/ L... : RJF 2007, n°1042** au regard du principe d'égalité des armes de **l'article 6-1 de la CEDH**, que « *les contribuables peuvent (...) en provoquant eux-mêmes la signification du jugement au ministre, réduire la durée* » du délai d'appel.

Le fait que ce soit **l'article 16 de la DDHC** qui était invoqué, pour tenter de tirer argument de l'applicabilité de cet article au contentieux fiscal qui a été admise par la décision **n° 2010-78 QPC du 10 décembre 2010 - Société IMNOMA [Intangibilité du bilan d'ouverture]** n'impliquait pas, sur la forme, une motivation plus complète. Et sur le fond, aucun moyen d'EDD pouvant vous amener à rediscuter du bienfondé de votre jurisprudence n'est soulevé.

3 - Les trois autres moyens ne portent que sur la partie de l'arrêt par laquelle la cour a censuré le motif qui avait fondé le jugement de 1^{ère} instance, par un raisonnement en trois temps où :

- la cour a, d'abord, rappelé le considérant de principe de votre décision **CE 20 novembre 2002 n° 230530 SA Etablissements Soulès et Cie : RJF 2003, n°153 – Conclusions G. Goulard**, selon lequel « *lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale effectue, dans un Etat étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément aux dispositions du 1 de l'article 39 du CGI, être déterminé sous déduction de « toutes charges » ayant grevé la réalisation desdites opérations, et que doivent, notamment, être regardées comme telles, à moins d'une stipulation conventionnelle spécifique y faisant obstacle, les impositions, de toute nature, que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans ledit Etat* ».

- la cour a, ensuite, précisé que « *sur la base de ces dispositions, la société serait fondée à de-mander la déduction des impositions acquittées en Italie et au Japon ; que, toutefois, l'administration invoque les stipulations conventionnelles applicables ; qu'il y a donc lieu d'examiner si ces stipulations, lesquelles priment la loi interne, font obstacle à cette déduction* » ;

- et où, après avoir cité les stipulations déjà mentionnées, la cour a, enfin, estimé qu'il en résulte « *que les Etats contractants ont entendu explicitement exclure la possibilité de déduire du résultat imposable en France les impôts acquittés en Italie et au Japon* ».

4 – Il est, d'abord soutenu, que la cour aurait méconnu le principe de subsidiarité consacré par votre **décision d'Assemblée du 28 juin 2002 n° 232276, ministre c/ Sté Schneider Electric : RJF 2002, n°1080 – Chronique L. Olléon**, en se fondant sur les stipulations d'une convention fiscale pour fonder une imposition qui n'était pas due en vertu de la loi interne.

On sait que le principe invoqué l'avait déjà été, notamment dans les **conclusions J. Arrighi de Casanova p. 359 sur votre décision CE 17 mars 1993, n° 85894, M... : RJF 5/93 n° 612**, et qu'il a été consacré par la **décision précitée d'Assemblée** qui juge :

- que « *si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition* » ;

- et « *que, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie (...) et ensuite, le cas échéant, (...) de déterminer, [au besoin d'office], si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale* ».

Ce principe a été réaffirmé à plusieurs reprises, depuis lors, et notamment par les **décisions CE 13 juillet 2007 n° 290266, min. c/ Sté Pacific Espace : RJF 2007, N°1302 – Concl. F. Seners** et **CE 11 avril 2008 n° 285583, Cheynel : RJF 2008, n°769 – Concl. C. Landais**.

Il ne nous semble avoir nullement été remis en cause par la **décision Etablissements Soulès**, qui est contemporaine de ces affaires. Celle-ci ne traite pas, en effet de la question de principe de savoir si la France peut imposer les bénéfices réalisés à l'étranger, dont on remarquera qu'elle n'est nullement discutée dans notre affaire, mais de celle de savoir, lorsque c'est le cas, selon quelles modalités doit être prise en compte la matière imposable correspondante, c'est-à-dire, ici, la part des redevances qui a été utilisée pour acquitter les RAS étrangères.

Dans une récente décision **CE 12 juin 2013 n° 351702, Sté BNP Paribas : RJF 2013, n°911 – Conclusions E. Cortot-Boucher – Chronique E. Bokdam – Etude E. Dinh**, les 3/8 SSR ont retenu cette même logique qui tient pour inapplicables les dispositions de droit interne qui seraient contraires à des stipulations conventionnelles, en application du principe de primauté de **l'article 55 de la Constitution**, dans une situation relative à la déductibilité des provisions anticipant des moins-values de cession de titres de participation, qui conduisait également à majorer une imposition, au-delà de ce que le droit interne aurait impliqué.

Si l'on en croit les commentateurs autorisés, vous n'avez alors pas retenu le raisonnement de la société requérante, dans ce précédent comme devant vous :

- selon lequel, il faudrait interpréter « *la décision d'Assemblée [de] 2002 comme excluant que le juge puisse, s'il constate qu'une charge ou une perte dont la déduction a été refusée par l'administration est en principe déductible en droit interne, poursuivre son examen du bien-fondé de la mesure au regard des stipulations de la convention bilatérale* »

- et, au-delà, selon lequel, « *les stipulations d'une convention fiscale ne sauraient (...) être mobilisées que par le contribuable, à son profit, pour faire échec à une imposition, mais ne pourraient être invoquées par l'administration pour justifier un redressement* ».

Au contraire, il faudrait déduire de votre **décision Sté BNP Paribas** fichée au recueil avec un renvoi à la **décision d'Assemblée** « *pour le cadre juridique général relatif à l'articulation du droit interne et des conventions fiscales internationales* », que « *lorsqu'un redressement résultant de la réintégration dans l'assiette de l'impôt d'un élément qui en avait été déduit par le contribuable est contesté par ce dernier au regard du droit interne et que*

l'administration invoque les stipulations d'une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions, le juge ne doit pas se borner à examiner si la déduction litigieuse pouvait être valablement opérée au regard du droit interne, mais doit aussi rechercher ensuite, dans l'hypothèse où il constate que l'élément en cause affecte en principe l'assiette de l'impôt et qu'aucune disposition de la loi fiscale ne s'y oppose, si les stipulations invoquées par l'administration font obstacle à une telle incidence sur l'assiette de l'impôt ».

En appliquant cette même logique et en se fondant sur la **décision Soulès**, qui a, précisément été citée, par les auteurs de la chronique, comme constituant un précédent en la matière, la cour n'a donc pas commis d'EDD.

5 – Le moyen suivant est plus délicat, encore. Il est tiré de ce que la cour aurait retenu une interprétation erronée des stipulations des **articles 24 de la convention franco-italienne** et **23 de la convention franco-japonaise**, lesquelles ne sauraient être interprétées comme faisant obstacle à la déductibilité des retenues à la source acquittées à l'étranger.

a) A s'en tenir à la lettre des convention, ce qui correspond à la lecture littérale que vous adoptez le plus souvent des conventions fiscales bilatérales, on ne peut qu'approuver l'interprétation retenue par la cour, puisqu'aucune réserve à la non-déductibilité n'est prévue :

- C'est l'approche qui semble justifiée à **B. Gouthière** dans son ouvrage sur « **les impôts dans les affaires internationales** », n°83660 du moins « *en l'état de la jurisprudence* » ;

- Elle était approuvée par le **pdt Fouquet** dans *l'étude « Impôt étranger : déductible à défaut d'imputabilité ? »* qu'il a publiée à la **RJF 1/09 p. 10** avec **Philippe Durand** où il indiquait, citant la « *restriction générale à la déductibilité des impôts acquittés à l'étranger* » posée par la **convention franco-italienne de 1989** qu'« *en présence d'une convention comportant une telle restriction, il semble clair que l'impôt acquitté à l'étranger ne peut être déduit en France et ce, y compris dans la situation où le bénéficiaire serait déficitaire et ne pourrait donc imputer effectivement de crédit d'impôt.* »

- Enfin, cette solution a été reprise, a contrario, par *l'arrêt CAA Versailles 18 juillet 2013 n° 12VE00572, min. c/ Sté Egis SA : RJF 2013, 1120 – Conclusions F. Locatelli et note JL Pierre : Droit fiscal n° 4, 23 Janvier 2014, comm. 93* à propos de la **convention fiscale franco-grecque du 21 août 1963** qui ne comporte pas une telle restriction.

b) Mais le **président Fouquet**, lui-même, toujours avec **Philippe Durand**, a nuancé sa position dans son **commentaire à la revue de Droit fiscal de l'arrêt attaqué** en développant une approche que la société requérante n'a pas hésité à faire sienne :

- Les auteurs indiquent que « *L'analyse de la cour est parfaitement classique en l'état de la jurisprudence telle que nous l'avions analysée dans notre article précité. (...) Nous aurions donc mauvaise grâce à ne pas approuver un arrêt de cour administrative d'appel qui a tranché le litige dont elle était saisi, exactement comme nous le préconisons en droit* » ;

- Mais ils continuent en écrivant « *Nous pensons néanmoins, à la réflexion, que la solution à laquelle a abouti la cour est non seulement inéquitable mais méconnaît en outre l'inspiration réelle des conventions en cause* » ;

- Ils développent, ainsi, l'idée qu'il est économiquement regrettable que l'existence de la convention prive les contribuables français du droit de déduire l'impôt subi à l'étranger que le droit interne leur reconnaissait ;

- Et ils se demandent, au regard de l'objectif d'éviter la double imposition qui est poursuivi par les conventions en cause, « *ne serait-il pas illégitime de mettre en perspective la rédaction des stipulations de ces conventions avec le contexte global de ces dernières* ».

6 - Sur le plan de l'opportunité, nous ne pouvons qu'adhérer à cette analyse car il est exact que le mécanisme d'élimination des doubles impositions qui a été retenu avec l'Italie et le Japon, conduit, pour les années déficitaires, à un résultat opposé à l'objectif affiché:

- non seulement les sociétés françaises ne peuvent bénéficier du crédit d'impôt étranger, ce qui n'est pas illogique puisqu'elles ne sont soumises à aucune cotisation d'impôt français et que rien n'oblige la France, en pareille situation, à assurer néanmoins une élimination de la double imposition en prévoyant un mécanisme de report sur les années ultérieures ;

- mais, en plus, du seul fait de l'existence de la convention, la base imposable des sociétés pour leurs revenus étrangers n'est pas le résultat net, comme le droit interne l'impliquait, mais le résultat brut, intégrant donc les sommes consacrées à payer l'impôt étranger.

Or, comme l'indiquait **O. Fouquet et Ph. Durand**, par un raisonnement très proche de celui que vous avez retenu à propos de l'absence d'exonération des dividendes reçus par une société résidente lorsque ses résultats sont déficitaires dans votre **décision de Plénière du 9 mai 2012 n° 342221 et 342222 Sté GBL Energy : RJF 2012, n°774 – Chronique E. Bokdam** : « *diminuer les reports déficitaires de l'entreprise aboutira nécessairement à majorer sa base taxable à concurrence de l'impôt étranger le jour où elle sera redevenue bénéficiaire* ».

Et nous souscrivons ainsi à leur conclusion selon laquelle « *La solution retenue par l'Administration se traduira donc bien par une double imposition, même si celle-ci n'est que partielle et se trouve différée dans le temps* ».

7 – Pour rectifier cette conséquence fâcheuse qui résulte, néanmoins, d'une stipulation de la convention, qui est expresse ou « *littéralement claire* » comme le reconnaissent les auteurs, il faudrait en faire une interprétation neutralisante en s'appuyant sur une approche téléologique, trouvant sa source dans les principes coutumiers qui sont issus de la **convention de Vienne sur le droit des traités** ou dans la précision qui est donnée à **l'article 3 des conventions en cause** sur le fait que « *le contexte* » dans lequel les termes et expressions sont utilisées peut exiger une interprétation différente de celle qui devrait, sinon être donnée.

Concrètement, il s'agirait d'interpréter les deux phrases ou membres de phrase « *L'impôt italien ou japonais n'est pas déductible pour le calcul du revenu imposable en France* » et « *Le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français* » qui figurent dans les conventions, simplement séparées par la conjonction de coordination « *mais* » en jugeant que la 1^{ère} ne vaut que, pour autant qu'il puisse être fait un « *usage effectif* » de la 2nde, dans une logique de non-cumul.

8 – Nous ne sommes pas favorables, pour notre part, à ce qu'en droit, une telle approche soit retenue, pour les raisons suivantes :

a) il est exact, qu'indépendamment même de la notion de « *contexte* » auquel renvoie *l'article 3 des conventions*, celles-ci peuvent, comme toute autre convention internationale, être interprétée à la lumière de leur objet (cf. *CE 27 juillet 2012 n° 337656 et 337810, min. c/ R... : RJF 2012, n°1012 – Conclusions F. Aladjidi*). Mais le recours à de telles méthodes ne se justifient, nous semble-t-il, comme en droit interne, eu regard de votre décision de *Section du 27 octobre 1999 Commune de Houdan c/ Mme L..., 188685 au recueil* sur le recours aux travaux préparatoires d'une loi, que si le texte n'est pas « clair » (cf. *fichage au Lebon*), c-a-d que l'on ne peut rien déduire des « *termes mêmes* » utilisés ;

b) Même si vous estimiez que tel est le cas, en l'espèce, nous souscrivons à l'analyse de notre collègue, *E. Cortot-Boucher*, selon laquelle l'intention poursuivie dans les convention fiscales bilatérale, est certes, « *à titre principal, d'éviter les doubles impositions, mais aussi, de manière plus générale, d'assurer une répartition équilibrée du pouvoir d'imposer* » :

- Or, en l'espèce, la question de savoir si la France peut ou non imposer le différentiel entre le revenu brut réalisé à l'étranger et le revenu net, relève de cette répartition des pouvoirs;

- Et le fait qu'en droit interne, une disposition de portée générale et non spécifique aux doubles impositions, comme *l'article 39-1-4° du CGI* puisse conduire à une déductibilité des impôts supportés, ne nous paraît pas préjuger nécessairement de la solution qui doit être retenue lorsqu'avec un pays en particulier, une telle convention a été conclue ;

c) Il faut, de ce point de vue, rappeler que même si l'analyse a été contredite par votre *décision Soulès de 2002*, l'administration vivait, jusqu'alors, sur l'idée, telle qu'elle figurait dans la *documentation administrative de base 4 H-1414*, que « *l'impôt frappant à l'étranger un bénéfice imposable en France constitue une charge déductible du bénéfice français seulement s'il n'existe pas de convention fiscale permettant d'éviter les doubles impositions* » :

- Dès lors l'intention des auteurs français en 1989 et 1995 nous semble fort bien avoir pu être, en toute conscience, de fixer une modalité d'élimination des doubles impositions qui soit nulle en cas de déficit en France, en contrepartie, en quelque sorte, de l'avantage que représente, en revanche, en cas de résultat bénéficiaire, le mécanisme du crédit d'impôt ;

- Ceci est d'autant moins à exclure qu'il existe une base de droit interne, permettant d'imposer à l'IS des bénéfices (ou ici des parties de bénéfice) dès lors que « *leur imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* » : il s'agit du *I de l'article 209 du CGI* ;

d) Si telle n'était pas son intention, rien n'empêcherait l'administration d'adopter la règle à laquelle aspire la société et les auteurs précités par voie d'instruction ou le cas échéant en modifiant la loi, comme cela avait, du reste, été proposé, d'après *B. Gouthière*, dans le cadre du *PLF pour 2011* en prévoyant, par dérogation à votre jurisprudence *CE 11 juillet 1991, n° 57 391, Sté française des techniques Lummas : RJF 1991, N°1208* (qui ne portait ni sur *l'article 39-1-4°* ni sur des stipulations excluant la déductibilité de l'impôt étranger mais qui jugeait quedes RAS étrangères qui n'ont pu être imputées en France à cause d'un

résultat déficitaire, ne peuvent être regardées comme des charges de l'exercice augmentant sur l'exercice suivant les déficits reportables):

- D'une part, que l'excédent de crédit d'impôt non imputable puisse être imputé sur l'impôt sur les revenus de même nature au titre des deux exercices suivants ;
- Et d'autre part, que la fraction non imputée à l'issue de cette période constitue une charge déductible des résultats de l'exercice suivant.

e) Compte tenu, finalement, de la rédaction des conventions que vous avez à interpréter, il n'y a, nous semble-t-il, que si elles avaient comporter une clause spécifique, comme la **convention franco-américaine** selon laquelle « *les revenus ayant leur source dans l'autre partie ne peuvent subir un prélèvement supérieur à celui découlant de la seule application de la loi fiscale* » ou si vous consacriez un principe de non-aggravation équivalent, ce que vous n'avez encore jamais fait même si cela vous avait été proposé par les **conclusions d'O. Fouquet** sur l'affaire **CE 17 décembre 1984, n° 47293: RJF 1985, n°308**, que vous pourriez être tentés de réécrire, prétoriennement, les stipulations contestées.

On notera que la cour a jugé, sur ce point, que « *la requérante ne peut utilement faire valoir, au nom d'un principe de non-aggravation, que l'application des stipulations précitées rendrait sa situation moins favorable que celle résultant du seul droit interne* ». Mais cette partie de l'arrêt n'est pas critiqué devant vous et le principe n'a pas été formellement repris.

9 – Si vous nous suivez, vous pourrez écarter le dernier moyen qui est tiré de ce que la position de la cour aboutit à une discordance fiscal-comptable que rien ne justifie au regard des exigences notamment rappelées par **l'article 38 quater de l'annexe III au CGI**.

Cet article dispose, certes que : « *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général* », mais c'est « *sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt* ». Et il en résulte que les contribuables ne peuvent opposer les définitions du plan comptable aux règles du droit fiscal (cf. **CE 5 novembre 1975, n° 95015, 7e et 8e sous-sections : RJF 1976, n°5**).

Vous ne pourrez donc mettre à la charge de l'Etat la sommes demandée par la société en application de **l'article L. 761-1 du CJA**.

Et PMNC au rejet du pourvoi.