

N° 407903
Société Smith International France

9^e et 10^e chambres réunies
Séance du 26 septembre 2018
Lecture du 12 octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

L'affaire qui vient d'être appelée vous donne l'occasion de compléter votre jurisprudence sur la possibilité pour une société de déduire de son résultat imposable en France l'impôt qu'elle a acquitté dans un autre Etat en méconnaissance de la convention fiscale bilatérale liant ces deux Etats, à propos des conventions rédigées sur le modèle de celles conclues avec l'Algérie, le Cameroun et le Congo.

La société Smith International France, filiale de la SA Schlumberger, a acquitté dans ces trois Etats des retenues à la source sur les bénéfices retirés des activités de négoce et de location de matériels de forage qu'elle y a déployées. La société requérante ne disposant pas d'établissements stables dans ces trois Etats, les rémunérations de ces prestations de service, assimilées à tort à des redevances, n'étaient en réalité imposables qu'en France en vertu des trois conventions fiscales signées avec le Cameroun, l'Algérie et le Congo.

L'administration fiscale française a d'abord refusé à la société Smith International France le bénéfice du mécanisme classique d'élimination des doubles impositions prévu par les trois conventions, reposant sur l'octroi de crédits d'impôts imputables sur l'impôt sur les sociétés dû en France. Les articles 24-1 de la convention franco-algérienne du 17 octobre 1976, 26 de la convention franco-camerounaise du 21 octobre 1976 et 25 de la convention franco-congolaise du 27 novembre 1987 excluent en effet l'application de ce dispositif pour les impositions prélevées à tort par l'Etat de la source des revenus alors qu'ils n'y étaient pas imposables.

La société requérante n'a pas contesté ce refus, mais a sollicité la prise en compte des retenues à la source supportées à l'étranger au nombre des charges réduisant son bénéfice imposable en France, afin d'atténuer la double imposition des revenus correspondants, à défaut de l'éliminer entièrement. Au terme d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos de 2008 à 2010, l'administration a opposé un nouveau refus à cette demande, au motif que les stipulations conventionnelles précitées ne permettaient pas davantage à la société de déduire de l'assiette taxable en France des impôts indûment acquittés à l'étranger.

La société Smith International France a vainement contesté les suppléments d'impôt sur les sociétés en résultant et a porté le litige, sans plus de succès, successivement devant le tribunal administratif de Pau puis la cour administrative d'appel de Bordeaux, qui a confirmé l'analyse de l'administration fiscale par un arrêt du 13 décembre 2016. La société se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt.

Si la question de la déductibilité des impôts acquittés à l'étranger se présente ici dans une configuration inédite eu égard à la rédaction propre aux trois conventions applicables, la réponse à y apporter est déjà largement engagée par votre jurisprudence.

Sur le terrain du droit interne, tout d'abord, la cause est entendue : un impôt payé à l'étranger en méconnaissance des stipulations de la convention fiscale applicable constitue en principe une charge déductible du bénéfice imposable. Dans sa rédaction applicable au litige, comme d'ailleurs dans celle issue de la loi de finances rectificative pour 2017, le 4° du 1 de l'article 39 pose en effet une règle générale de déductibilité de l'assiette imposable à l'IS valant pour tous les impôts mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception de la cotisation d'impôt sur les sociétés français elle-même et de taxes limitativement énumérées. Ces exceptions n'incluant pas expressément les impôts qui ont été prélevés par un Etat étranger en contrariété avec la convention fiscale, de tels prélèvements sont bien des charges admises en déduction du résultat imposable en France sur le fondement de l'article 39 du CGI.

C'est ce que vous avez affirmé dans votre décision *Etablissements Soulès et Cie* du 20 novembre 2002, au Rec. (n° 230530, RJF 2/03 n° 153, aux ccl du président Goulard BDCF 2/03 n° 19) : lorsqu'une entreprise est imposable en France à raison des bénéfices retirés d'opérations qu'elle a effectuées dans un autre Etat, il y a lieu de déduire du résultat taxé en France toutes les charges ayant grevé la réalisation de ces opérations, qui comprennent les impositions que l'entreprise a supportées à l'étranger du fait de ces opérations. Cette décision précise que l'administration fiscale française ne peut légalement refuser la déduction d'un impôt mis à la charge de l'entreprise par un Etat étranger au seul motif que cet Etat aurait, en l'imposant, enfreint les règles fixées par la convention fiscale bilatérale. Il est ainsi acquis que la circonstance que l'Etat étranger ait prélevé l'impôt en contrariété avec cette convention est sans incidence sur sa déductibilité au regard du seul droit interne (pour un rappel récent de cette jurisprudence, voyez une décision du 20 décembre 2017, *Société CGSI*, n° 398258, RJF 4/18 n° 355).

Ce principe général a toutefois été assorti dès votre décision *Etablissements Soulès* d'une réserve importante : la déduction de l'impôt acquitté à l'étranger n'est possible qu'en l'absence de stipulations conventionnelles spécifiques qui y feraient clairement obstacle.

Dans la décision *Société Céline* du 12 mars 2014 (n° 362528, au Rec., RJF 6/14 n° 602), vous avez été d'avis que dressaient un tel mur conventionnel infranchissable interdisant « en toutes circonstances » la déduction de l'impôt acquitté à l'étranger les clauses des conventions franco-italienne du 5 octobre 1989 et franco-japonaise du 3 mars 1995 stipulant, pour préciser les conditions d'élimination des doubles impositions, que « L'impôt [étranger] n'est pas déductible » pour le calcul du revenu imposable en France, « mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français ». Dès lors que les parties à la convention ont décidé d'éliminer les doubles impositions par un mécanisme de crédit d'impôt, et ont exclu en corollaire la déduction de l'impôt supporté à l'étranger du résultat imposable en France, sans réserver le cas où le crédit d'impôt ne produit pas l'effet recherché en raison de la situation déficitaire du contribuable, ce dernier n'a pas droit à la soupape de sécurité de la déduction, moins protectrice mais inconditionnelle, que lui offre pourtant en principe le droit interne. Contraints par la lettre elliptique mais claire des conventions rédigées sur ce modèle, vous avez refusé d'interpréter de manière restrictive la prohibition de la déduction du résultat imposable comme étant la stricte contrepartie du bénéfice effectif du crédit d'impôt. Lorsque les conventions sont ainsi rédigées, la déduction

est interdite non pas uniquement quand il y a lieu d'éviter le cumul injustifié de deux mécanismes tendant à prévenir ou atténuer un même risque de double imposition, le crédit d'impôt et la déduction, mais, de manière plus radicale, à partir du moment où le contribuable aurait pu bénéficier du crédit d'impôt, et ce même s'il n'est pas utilisable en pratique.

Cette solution aboutit paradoxalement à imposer davantage une société résidente d'un Etat partie à une convention entrant à son corps défendant dans les prévisions de stipulations destinées à éviter une double imposition impuissantes à produire l'effet escompté, qu'un contribuable pouvant bénéficier des dispositions de droit interne en l'absence de convention fiscale bilatérale. Sa rigueur ne vous a pas échappé ; c'est pourquoi vous avez jugé, au prix d'un certain effort, que les conventions rédigées légèrement différemment, optant aussi pour la méthode de l'élimination des doubles impositions par imputation d'un crédit d'impôt mais indiquant plus pudiquement que les revenus étrangers sont imposables en France « pour leur montant brut » ne faisaient en revanche pas obstacle à la déductibilité de l'impôt acquitté à l'étranger lorsque le contribuable n'a pu tirer parti du crédit d'impôt en raison de sa situation déficitaire (*Min. c. Société LVMH*, 7 juin 2017, n° 386579, aux ccl d'Emilie Bokdam, RJF 2017 n° 941, au sujet des conventions conclues avec la Nouvelle-Zélande et la Chine).

Dans l'arrêt attaqué par la société Smith International France - rendu il est vrai avant la décision *LVMH* qui amorce un cantonnement bienvenu de la jurisprudence Céline -, la cour a cru devoir appliquer la décision Céline aux conventions liant la France à l'Algérie, au Congo et au Cameroun. Elle a en effet jugé que si les impôts que cette société y a acquittés du fait des opérations qu'elle y a réalisées sont en principe déductibles de ses résultats soumis à l'impôt sur les sociétés en France en vertu de l'article 39 du CGI, ces conventions excluent explicitement, en toutes circonstances, la possibilité de déduire du résultat imposable en France les retenues à la source prélevées par ces trois Etats, sans réserver le cas où le contribuable aurait été soumis à l'impôt dans ces Etats en méconnaissance des stipulations de ces conventions.

La requérante soutient qu'en statuant ainsi, la cour a retenu une interprétation erronée des articles précités des conventions fiscales conclues par la France avec l'Algérie, le Cameroun et le Congo régissant les conditions d'élimination des doubles impositions, qui l'a conduite à confirmer le bien-fondé des impositions litigieuses au prix d'une erreur de droit.

La société défend une autre lecture de ces conventions qui s'appuie sur le fait qu'à la différence de celles qui vous étaient soumises dans l'affaire *Société Céline*, l'exclusion du droit à déduction des impôts étrangers prévue en contrepartie de l'octroi d'un crédit d'impôt ne vise, dans ces trois conventions, que les prélèvements étrangers ayant grevé des revenus imposables dans ces Etats étrangers « conformément aux dispositions » de chacune des conventions. Selon la société, ces stipulations ne concernent pas les impôts qui ont, à l'inverse, été prélevés à l'étranger en contrariété avec ces conventions et n'interdisent donc pas leur déduction sur le fondement du droit interne.

Nous pensons que cette interprétation des trois conventions litigieuses est la bonne.

C'est celle qui découle de la lettre des conventions dont vous retenez en priorité une interprétation littérale (voyez sur ce principe vos décisions du 30 décembre 1996 n° 128611, *Min. c. B...*, RJF 2/97 n° 158 avec ccl. du président Bachelier p. 74□; 24 mai 2000 n° 209699, *Min. c. CRCAM Normand*, RJF 7-8/00 n° 974, ccl. de L. Touvet au BDCF 7-8/00 n° 98). Les trois clauses litigieuses règlent uniquement le sort fiscal des revenus provenant d'Algérie, du

Cameroun et du Congo qui sont imposables dans ces Etats en vertu des dispositions de chacune de ces conventions. Les revenus qui n'y ont pas été imposés conformément à ces dispositions – c'est-à-dire ceux prélevés par l'Etat de la source du revenu en méconnaissance de la convention - n'entrent donc pas dans le champ des stipulations des articles 24-1 de la convention franco-algérienne, 26 de la convention franco-camerounaise et 25 de la convention franco-congolaise.

Cette exclusion, qui ressort de leur lettre, est tout à fait logique compte tenu de l'objet de ces clauses, qui est d'exposer les modalités selon lesquelles les parties à ces accords ont convenu d'éliminer les doubles impositions. En restreignant le champ d'application de ces clauses aux revenus qui sont prélevés par l'Etat de la source dans le respect des dispositions de la convention, les Etats signataires ont ciblé les revenus susceptibles de faire l'objet d'une double imposition. Cette rédaction permet de réserver le bénéfice du crédit d'impôt conventionnel pour les seuls revenus qui seraient à la fois imposables, en l'absence d'un tel mécanisme, dans l'Etat de la source du revenu et dans l'Etat de résidence de son bénéficiaire. Dans le même temps, cette formulation circonscrit l'interdiction corrélatrice de déduire l'impôt acquitté à l'étranger du revenu imposable en France aux seuls revenus imposables dans l'Etat de la source conformément aux termes des conventions. Les conventions franco-algérienne et franco-camerounaise enfoncent le clou en précisant que : c'est « *dans ce cas* » que l'impôt algérien ou camerounais n'est pas déductible du revenu imposable en France.

Les conventions litigieuses n'interdisent la déduction de l'impôt étranger que lorsqu'il a été prélevé conformément aux dispositions de ces conventions. A la différence de celles interprétées dans la décision Société Céline, elles ne comportent donc pas de stipulations faisant échec à cette déduction « en toutes circonstances ». Elles laissent au contraire la porte ouverte à la déduction au moins dans une circonstance, celle où l'impôt étranger a été prélevé en contrariété avec la convention.

Puisque cette hypothèse n'est pas envisagée dans les conventions ainsi rédigées, seul le droit interne trouve à s'appliquer. La cour a donc commis une erreur de droit en jugeant que les conventions conclues par la France avec l'Algérie, le Cameroun et le Congo faisaient obstacle à ce que la société Smith International France puisse bénéficier de la déduction à laquelle elle a droit en vertu des dispositions de l'article 39 du CGI.

Vous pourriez trouver regrettable que le Trésor public français supporte par le biais de cette déduction les conséquences d'une erreur d'imposition commise par une administration fiscale étrangère. Si l'entreprise obtient ultérieurement la décharge des retenues à la source payées à l'étranger au terme d'un contentieux d'assiette engagé dans le pays en question ou d'une procédure de règlement amiable des cas de double imposition, elle aura déduit de son résultat imposable en France un impôt qu'elle a finalement récupéré.

Le ministre objecte d'ailleurs qu'il appartient à la requérante d'intervenir auprès des autorités fiscales étrangères pour contester l'imposition indument établie en introduisant une action contentieuse ou en sollicitant un règlement amiable. Mais cet argument ne tient pas.

D'une part, dans l'affaire *Etablissements Soulès*, la société requérante avait contesté devant les juridictions italiennes les impositions acquittées en Italie qu'elle entendait déduire de son bénéfice imposable en France, ce qui ne vous a pas empêchés de lui reconnaître le droit de déduire ces charges fiscales sur le fondement de l'article 39 du CGI sans attendre l'issue définitive du contentieux devant les juridictions étrangères.

D'autre part, l'entreprise ne peut en réalité pas gagner sur les deux tableaux. Dans sa version applicable jusqu'en 2008, le 4° du 1 de l'article 39 du CGI réglait expressément la question en prévoyant que si des dégrèvements sont ultérieurement accordés sur les impôts déduits du bénéfice imposable, leur montant entre dans les recettes de l'exercice au cours duquel l'exploitant est avisé de leur ordonnancement. Cette précision a certes été supprimée par la loi de finances rectificative pour 2008¹, mais les travaux préparatoires montrent que leur abrogation n'avait nullement pour but de faire échapper à la taxation les impôts restitués ; il s'agissait seulement d'aligner l'exercice au cours duquel ce produit est comptablement enregistré et celui auquel est rattachée l'imposition, en supprimant une mention qui semblait s'écarter du principe de la comptabilité d'engagement. Même en l'absence de mention expresse, l'impôt dégrèvé demeure un produit qui apparaît dans le résultat comptable de l'entreprise et il reste imposé, dès lors qu'aucune disposition du CGI ne prévoit de l'extourner pour le calcul du résultat fiscal.

Si vous partagez notre lecture des conventions litigieuses, vous annulerez l'arrêt attaqué pour erreur de droit. Vous pourrez régler l'affaire au fond, l'annulation du jugement du tribunal et la décharge des impositions contestées découlant du motif de cassation.

Vous pourrez enfin condamner l'Etat à verser une somme de 5 000 euros à la société Smith International France au titre des demandes de frais irrépétibles qu'elle a présentées au cours de l'ensemble de la procédure.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt et du jugement attaqués,
- à ce que la société requérante soit déchargée des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2008 à 2010 et de la contribution additionnelle à cet impôt qui lui a été réclamée au titre de l'exercice 2008,
- à ce que l'Etat verse une somme de 5 000 euros à la société requérante au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

¹ Article 23.