

3^{ème}, 8^{ème}, 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 24 novembre 2023

Lecture du 8 décembre 2023

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteure publique

Dans une chronique de 1986 intitulée « *La sanction ou l'inconnue du droit* » (Rec. Dalloz-Sirey, 1986, 26^e cahier, chron. XXXII pp. 197-204), le professeur Ph. Jestaz constatait, en réponse à la question introductive « *Qu'est-ce que la sanction ?* », qu' « *Au moment de définir, chacun se dérobe et la sanction reste une belle inconnue à qui, par boutade et pour se débarrasser du problème, on prête les traits moustachus du gendarme* ». Et d'énoncer ensuite : « *La sanction est (...) une sorte de porte mystérieuse par où le droit pénètre dans le réel* ». Si nous nous gardons bien de prendre position sur le point de savoir si la figure du gendarme doit nécessairement encore être moustachue – obligatoire de 1832 à 1836, de 1841 à 1886, puis à nouveau à compter de 1914, la moustache est juridiquement facultative depuis 1933 - ce n'est pas seulement aux mystères de la notion de sanction, mais aussi et d'abord aux mystères de la porte lui barrant l'entrée dans le bénéfice fiscal que vous serez aujourd'hui confrontés.

Posons donc, pour l'instant, comme point de départ la définition de la sanction donnée par le professeur Jacques-Henri Robert : celle d' « *un mal infligé à une personne comme conséquence d'un acte contraire au droit* » (J.-H. Robert, *Droit pénal général*, Paris, PUF, 6^{ème} éd., 2005, p. 54).

Si le bénéfice net est établi, en vertu du 1 de l'article 39 du code général des impôts, sous déduction de « *toutes charges* », celles-ci comprenant notamment « *les frais généraux de toute nature* », la loi et la jurisprudence fiscales ont longtemps distingué entre les sanctions administratives, et les sanctions pénales.

En ce qui concerne les premières, le 2 de l'article 39 du CGI dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 n'instituant une règle de non-

déductibilité qu'à l'égard de certaines sanctions administratives réprimant les manquements à certaines législations, vous jugiez, conformément tant au principe d'interprétation stricte des dispositions dérogatoires qu'à ce qu'il est coutume d'appeler « l'amoralisme du droit fiscal », c'est-à-dire l'appréciation objective du bénéfice et l'indifférence sauf dispositions contraires, pour l'appréhension de la matière imposable générée par une activité, de considérations tirées de l'illicéité de cette activité ou de certains agissements du contribuable au regard d'autres branches du droit, que le principe était celui de la déductibilité et la non-déduction l'exception, et que le caractère illicite des agissements et opérations à l'origine des sanctions prononcées ne faisait pas de ces dernières des charges anormales, pour autant qu'en se livrant à ces opérations, l'entreprise n'avait pas entendu servir d'autres intérêts que les siens (cf. CE, Section, 1^{er} juillet 1983, *Société X*, n° 2831, RJF 1983 n° 1108).

Parmi les sanctions administratives, seules étaient donc non-déductibles les « *transactions, amendes, confiscations, pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants aux dispositions légales régissant la liberté des prix et [depuis la loi n° 2011-420 du 15 mai 2001] de la concurrence, le ravitaillement, la répartition des divers produits, l'assiette et le recouvrement des impôts, contributions et taxes* », énumérées au 2 de l'article 39. Interprétant ces dispositions strictement, vous aviez jugé qu'avant l'ajout par la loi NRE de la législation régissant « *la liberté de la concurrence* » à celle régissant « *les prix* », les sanctions prononcées par le Conseil de la concurrence sur le fondement de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 étaient en revanche déductibles (CE, Section, avis, 29 décembre 2004, *min. c/ SA Joseph Perasso et ses fils*, n° 269992, p. 471, RJF 3/05 n° 216, concl. L. Olléon BDCF 3/05 n° 27, chron. F. Béreyziat RJF 2005 p. 211).

Les condamnations civiles au paiement de dommages-intérêts aux victimes prononcées à l'égard d'un exploitant à raison d'activités délictueuses suivaient le même régime que les charges « classiques » : celui de la déductibilité des résultats, dès lors que ces activités avaient été accomplies pour satisfaire l'intérêt de l'entreprise (CE, 7 janvier 2000, *Epoux P...*, n° 186108, aux Tables, RJF 2/00 n° 162, concl. contraires G. Bachelier BDCF 2/00 n° 17).

En ce qui concerne les sanctions pénales, en revanche, le principe était celui de la non-déductibilité (cf. par ex. CE, 24 février 1964, n° 58491, Dr. fisc. 1966 n° 18 p. 46, pour une amende pénale infligée à une entreprise de presse ; CE, 23 juin 1986, *Mlle S...*, n° 42450, aux Tables, RJF 1986 n° 886, avec concl. M. de Guillenschmidt p. 531, refusant de voir dans des amendes pénales assignées à une prostituée des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ; CE, 8 juillet 1998, *Association Radio Free Dom*, n° 158891, RJF 1998 n° 1093, retenant la non-déductibilité d'une provision passée pour faire face à une amende pénale ; ou CE, 13 juillet 2007, *Société Volkswagen France et min.*, n° 289233 289261, p. 341, RJF 2007 n° 1217, concl. S. Verclytte BDCF 11/07 n° 119, sur la non-déductibilité d'une contravention douanière présentant le caractère d'une amende pénale). Cette non-déductibilité ne résultant d'aucun texte, mais étant un pur produit jurisprudentiel, les commentateurs se sont interrogés sur son ou ses fondements. Or comme le relevait F. Béreyziat dans sa chronique « *Déductibilité des sanctions : on peine à comprendre...* » (RJF 2005 p. 211), les motifs parfois avancés pour justifier cette non-déductibilité n'étaient pas toujours convaincants, soit qu'ils aient perdu leur force de conviction au vu des évolutions législatives, soit que leur vertu

explicative ne permette pas de rendre compte de la dichotomie entre le traitement des sanctions pénales et celui des sanctions administratives.

Ainsi que le notait F. Berezyiat, le motif tiré du caractère personnel des sanctions pénales et de la distinction entre la personne à qui la sanction est infligée et l'entreprise (évoquée par un arrêt n° 15425 du 24 juin 1932) pouvait peiner à expliquer de manière réellement satisfaisante la non-déduction d'une amende infligée à une entreprise de presse ou le refus de déduction, pour le calcul du bénéfice généré par cette activité, des amendes infligées à une personne physique pour s'être livrée à la prostitution (CE, 23 juin 1986, n° 42450, préc.), et sembler en délicatesse avec la possibilité de mise en jeu de la responsabilité pénale des personnes morales. Et à supposer même que l'affirmation selon laquelle « *les condamnations pénales frappent toujours des personnes, fût-ce des personnes morales (...)* ; *elles ne frappent pas des entreprises* » (concl. G.. Goulard au BDCF 5/98 n° 101 sur la décision CE, 8 juillet 1998, *Association « Radio Free Dom* », n° 158891, RJF 10/98 n° 1093) ne relève pas de l'acte de foi, l'on voit guère pourquoi ce raisonnement n'aurait pas été transposable aux sanctions administratives.

Etait alternativement, pour justifier le refus prétorien de déduction des sanctions pénales, avancée l'idée - intimement liée, tout en s'en distinguant, à la préoccupation d'éviter que la déduction amoindrisse sinon l'autorité, du moins l'effet des décisions répressives – selon laquelle ces sanctions, en raison de leur finalité même, ne constitueraient par nature pas des « charges » déductibles mais seraient un « emploi du bénéfice (rapp., jugeant qu'en raison de la finalité même de l'astreinte, qui est de contraindre la personne qui s'y refuse à exécuter les obligations assignées par une décision de justice et à respecter l'autorité de la chose jugée, une astreinte n'est pas au nombre des frais généraux déductibles : CE, 20 juin 2012, *Sté Sosaca*, n° 342714, p. 245, RJF 2012 n° 901, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 10/12 n° 109). Le montant de la condamnation prononcée serait, en quelque sorte, toujours par nature un montant « net ». Mais pourquoi, alors, en limiter la portée aux seules sanctions pénales sans l'appliquer aux sanctions administratives ?

Sans doute faut-il considérer au final que la dichotomie du traitement fiscal que vous réserviez alors aux sanctions administratives et pénales ne tenait qu'au constat qu'en ne visant à l'article 39, 2 du code que certaines sanctions administratives précises, le législateur avait nécessairement entendu, par contraste, admettre la déductibilité des autres sanctions administratives, mais qu'il en allait différemment des sanctions pénales et que seules des considérations plus ou moins assumées de morale publique et de morale fiscale, tirées de ce qu'il n'appartient pas à la collectivité des contribuables de supporter indirectement une partie de la charge financière correspondant à la peine infligée à une personne au terme d'une procédure pénale à raison des manquements qu'elle a personnellement commis, expliquaient le refus de voir en celles-ci des charges déductibles du bénéfice fiscal.

La question de la déductibilité des sanctions se pose toutefois dans un cadre désormais renouvelé en profondeur par la loi de finances pour 2008. Dans sa rédaction issue de cette loi, le 2 de l'article 39 du code dispose en effet, en son premier alinéa, que : « *Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt* » et en son second

alinéa, qu'il en est de même du versement libératoire prévu au IV de l'article 14 de la loi du 13 juillet 2005 codifié à l'article L. 221-4 du code de l'énergie.

Indiquons à titre liminaire que le principe souvent invoqué d'interprétation stricte des dispositions dérogatoires peut apparaître de peu d'utilité lorsque la lettre du texte est la plus générale possible et que cette généralité s'accorde avec l'objet de la mesure et le but du législateur.

En présence d'un texte clair, le juge ne doit pas en principe se référer aux travaux préparatoires pour conférer à ce texte un sens différent ; il ne saurait s'y référer qu'en cas d'ambiguïté ou de difficulté de conciliation avec d'autres dispositions de rang au moins égal (CE, Section, 27 octobre 1999, *Commune de Houdan c/ Mme L...*, n° 188685, p. 326). Mais comme le soulignait le professeur D. Gutmann dans son récent ouvrage sur les *Sources et ressources de l'interprétation juridique*, « la clarté et l'ambiguïté ne sont pas deux pôles qui s'opposent », et « il existe entre les deux une progression par degrés ». A côté du *sfumato* au modelé vaporeux et du subtil dégradé passant insensiblement d'une couleur à une autre, nous ajouterions volontiers que le tableau législatif peut aussi, s'inspirant alors du Caravage plutôt que de De Vinci, être clair par endroits et obscurs en d'autres.

En ce qui concerne le 2 de l'article 39, la lettre de la loi, qui n'édicte aucune condition tenant au cadre judiciaire ou administratif de la sanction et ne pose, s'agissant de la nature de cette sanction, aucune autre condition que son caractère pécuniaire, nous semble claire sur, à tout le moins, un point : la règle générale de non-déductibilité qu'elle énonce ne se limite pas aux seules sanctions administratives mais vise toute sanction pécuniaire et pénalité, qu'elle soit prononcée par une autorité administrative ou par l'autorité judiciaire – juge pénal ou juge civil, lequel peut en effet infliger des amendes.

Une hésitation peut naître, en revanche, quant à la notion de « *contrevenants à des obligations légales* » : ces dispositions ne visent-elles que les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature prononcées à raison des seuls manquements aux obligations légales en vigueur en France, ou visent-elles également les sanctions et pénalités prononcées par des autorités étrangères pour des manquements à des obligations légales étrangères ?

La rédaction antérieure du texte pouvait paraître se rapporter, par sa terminologie et son histoire, à des obligations légales précisément définies, non seulement sectorielles mais françaises. Cette formule a toutefois laissé place à une rédaction très générale.

Ce silence de la loi sur le périmètre géographique des obligations légales en cause, joint à la généralité et au caractère générique de sa formulation, pourrait sembler constituer un signal suffisamment net pour regarder la loi comme claire également sur ce point et comme visant par suite, dans sa généralité, toute sanction pécuniaire mise à la charge de tout contrevenant à toute obligation légale, qu'elle soit française ou étrangère, sans qu'il soit par suite possible d'en référer aux travaux préparatoires.

Nous hésiterions toutefois à aller jusque-là et à regarder le recours aux travaux préparatoires comme radicalement prohibé, dès lors que l'on ne saurait exclure, tant qu'il n'a pas été pris

connaissance de l'intention des auteurs du texte et de la *ratio legis*, une limitation implicite mais nécessaire à un périmètre français. Aussi comprenons-nous que la cour administrative d'appel de Versailles ait eu recours aux travaux préparatoires de la loi de finances pour 2008 pour interpréter les dispositions du 2 de l'article 39 dans leur rédaction issue de cette loi.

L'accent mis dans ces travaux sur les sanctions administratives et l'illustration de la portée de la modification législative par des exemples tirés de certaines sanctions d'autorités administratives indépendantes françaises ou de caisses de sécurité sociale devenant non-déductibles par l'effet du nouveau texte, ne nous paraissent pas déterminants : ils s'expliquent par les circonstances dans lesquelles la modification législative a été adoptée, en réaction à une interprétation stricte de l'article 39, 2 du CGI par votre jurisprudence qui conduisait à une non-déductibilité « à trous » des sanctions administratives, et alors que les sanctions pénales étaient quant à elles déjà toutes exclues de la déductibilité par une jurisprudence qui, pour être incertaine dans ses justifications, était en revanche claire dans sa portée.

Plusieurs passages des travaux parlementaires expriment nettement la volonté d'une règle désormais englobante de non-déductibilité des sanctions, le rapporteur du texte au Sénat décrivant ainsi « *un principe général de non-déductibilité de l'ensemble des sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* », tandis que l'exposé des motifs du projet de loi indiquait qu'il s'agissait ainsi d'« *étendre l'interdiction de déduire les transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature (...) à toutes les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature infligées à des contrevenants à des dispositions de droit international ou communautaire, législatives ou réglementaires* ».

Cette évocation large des « *sanctions pécuniaires (...) infligées à des contrevenants à des dispositions de droit international ou communautaire, législatives ou réglementaires* » pouvant être lue comme limitée aux seules obligations légales en vigueur en France ou comme manifestant, au contraire, le choix d'une focale la plus large possible, nous n'en tirons pas d'enseignement décisif, si ce n'est celui que les obligations légales ne se limitent pas aux obligations législatives, mais s'entendent par opposition au bloc des obligations contractuelles.

Pour le reste, si ces travaux confirment une intention du législateur au diapason de la généralité de la lettre du texte - celle de poser un « principe général de non-déductibilité de l'ensemble des sanctions » -, la raison d'être de cette non-déductibilité – après tout, le législateur aurait pu envisager un alignement « par le haut », en accordant la déduction à toutes les sanctions, plutôt que « par le bas », en excluant la déduction pour toutes – demeure entourée d'un halo de mystère que seules quelques touches éparses de lumière viennent, furtivement, dissiper. Cette raison d'être nous semble pourtant essentielle pour interpréter le silence du texte sur son périmètre géographique.

En effet, si la disposition en cause poursuivait, implicitement, un objectif de préservation de l'efficacité de la sanction et de préservation de l'ordre public, en luttant contre un affadissement de l'effet des sanctions pécuniaires réprimant des manquements à cet ordre, cet objectif ne se justifierait probablement qu'à l'égard de l'ordre public français et seules

seraient non-déductibles les sanctions infligées par des autorités administratives ou judiciaires françaises aux contrevenants aux obligations légales en vigueur en France. Peut-être conviendrait-il d'ailleurs, dussiez-vous adopter une telle lecture, d'inclure en outre, pour des motifs tenant à l'effectivité du droit de l'Union, dans le champ de cette non-déductibilité les sanctions prononcées dans d'autres Etats membres pour des manquements aux obligations découlant du droit de l'Union, y compris à des obligations législatives ou réglementaires étrangères prises pour la transposition de directives européennes.

Bien que n'étant pas clairement exprimé, l'objectif poursuivi par la mesure en cause ne nous paraît toutefois, au regard des quelques indices semés par le législateur, pas procéder de la préoccupation, en évitant la dilution fiscale des effets de la répression, de préserver l'ordre public français, mais résulter davantage d'une règle d'assiette reposant sur une conception teintée de moralisme de la notion de charge – faisant du paiement des sanctions, non plus une charge déductible du bénéfice, mais un emploi du revenu net, motif pris de ce que la charge doit en incomber personnellement au contrevenant et n'a pas à être supportée indirectement par la collectivité – et recherchant un traitement aussi homogène que possible de l'ensemble des sanctions.

Nous trouvons cette idée exprimée notamment, d'une part, dans les propos du rapporteur du texte au Sénat selon lesquels « *La non-déductibilité de l'ensemble des sanctions et pénalités constitue une mesure d'équité* », et d'autre part, dans le constat, figurant dans l'exposé des motifs du projet de loi, qu'une déduction en charge équivaut à une prise en charge indirecte de la sanction à hauteur de 30% par la collectivité par la voie fiscale (« *cette extension vise notamment à rendre non déductibles les sanctions pécuniaires infligées par les autorités administratives indépendantes, actuellement prises en charge partiellement par la collectivité par la voie fiscale* »).

Or il ne serait selon nous pas conforme à cet objectif d'équité et au principe d'égalité d'admettre la déductibilité, pour le calcul du bénéfice français, des sanctions pécuniaires infligées à des contrevenants à des obligations légales à l'étranger, mais de refuser celle des sanctions infligées à des contrevenants à des obligations légales françaises, tout comme il serait incohérent de considérer qu'il n'appartient pas à la collectivité de supporter indirectement la charge financière des sanctions pécuniaires incombant personnellement à certains contribuables ayant contrevenu à des obligations légales françaises mais d'ériger cette prise en charge partielle par la collectivité française en principe pour les sanctions prononcées à l'étranger.

Enfin, nous relevons que le législateur a connaissance, depuis une réponse ministérielle du 3 mars 2015 à une question parlementaire relative à l'amende de plusieurs milliards d'euros qui avait été infligée par les autorités américaines à la société BNP-Paribas pour avoir participé à des transactions concernant des pays (Iran, Soudan, Cuba) sous embargos, que l'administration fiscale interprète le 2 de l'article 39 du CGI comme s'appliquant aux sanctions et pénalités infligées à des contrevenants à des obligations légales d'Etats étrangers pour autant – sans quoi la question de leur déduction ne se poserait même pas – qu'elles se rattachent à des opérations imposables en France (Rep. Min. 3 mars 2015 à la QE AN n° 60863). Or le législateur n'est pas intervenu pour contrer cette interprétation large du

champ de la règle de non-déductibilité du 2 de l'article 39, également exprimée dans le BOI 4 C 5 08 du 16 octobre 2008 et reprise dans la base BOFIP sous la référence BOI-BIC-CHG-60-20-20, 12 sept. 2012, § 40.

Ces motifs nous conduisent également à écarter tout exercice d'assimilation de type *Sté Artémis* (CE, Plénière, 24 novembre 2014, n° 363556, p. 345, RJF 2/15 n° 102 avec chronique N. Labrune p. 83, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 2/15 n° 15), qui aurait consisté à raisonner par assimilation et à ne faire relever du champ de la non-déductibilité les sanctions infligées à raison de manquements à des obligations légales étrangères qu'à la condition que l'obligation légale sanctionnée à l'étranger ait en France son équivalent, sinon en termes de contenu du moins en termes de logique et de finalité, et que ces agissements aient aussi constitué des manquements à des obligations légales françaises.

Par suite, nous vous invitons à en rester à l'interprétation littérale, et donc large, de cette disposition, visant toute obligation légale, française ou étrangère.

Pour que manquement à une « obligation légale » il y ait, il est nécessaire que la règle méconnue ait effectivement existé et que la sanction prononcée respecte, dans cette mesure, le principe de légalité. Une sanction étrangère purement arbitraire et discrétionnaire, qui serait prononcée « hors sol » et ne réprimerait aucun manquement à une obligation légale existante et opposable à la personne lors de la commission des faits sanctionnés, ne saurait se voir reconnaître la qualité de sanction infligée à un contrevenant à des obligations légales au sens de l'article 39.

Mais faut-il aller plus loin et, sans pour autant tomber dans l'exercice de l'assimilation et de la double incrimination écarté à l'instant, exclure de la règle de non-déductibilité des sanctions visées par le 2 de l'article 39 du code les cas exceptionnels dans lesquels les sanctions prononcées par des autorités étrangères créeraient une situation contraire à la conception française de l'ordre public international ?

Tantôt appelé « ordre public d'éviction » (par distinction avec l'ordre public positif des lois de police), l'exception de l'ordre public international du for, parfois présentée comme une héritière de la notion médiévale tardive de « statuts odieux », fait obstacle à la production d'effets juridiques dans l'ordre juridique du for par une loi étrangère, qui serait en principe désignée par les règles sur les conflits de loi, ou par une décision étrangère, dont la reconnaissance ou l'exequatur (permettant de donner force exécutoire) sont demandés au juge du for, lorsque les effets de cette loi ou de cette décision sont contraires à l'ordre public international du for – qu'il soit de procédure ou de fond.

En effet, ainsi que le relevait le professeur P. de Vareilles-Sommières dans le Rép. De droit international Dalloz (« Jugement étranger : matières civile et commerciale »), *« Faute d'avoir eu la moindre maîtrise sur l'élaboration du jugement étranger, le droit français refuse de le reconnaître mécaniquement. Eu égard à l'extranéité du jugement, la sagesse invite à un minimum de circonspection et exige (...) que des voies soient prévues, permettant de neutraliser les décisions étrangères illégitimes »*, et ainsi de priver d'effet sur le territoire français *« par une sorte d'inopposabilité, les jugements étrangers qui ne paraissent pas*

mériter considération (...), soit en raison de leur mode d'élaboration inadapté, soit en raison de la solution inacceptable qu'ils consacrent ».

Ce contrôle de la régularité et de la conformité à l'ordre public international privé est réservé aux jugements étrangers en matière civile et commerciale, l'exequatur ne pouvant être demandé en matière pénale (hors action civile). Les condamnations pénales étrangères restant régies par un principe de territorialité des jugements répressifs découlant lui-même de la territorialité des lois pénales, en lien avec la préservation de la souveraineté et avec l'objet de protection des intérêts publics de la répression pénale, elles ne peuvent quant à elles en principe donner lieu à exécution extraterritoriale.

D'abord cantonné aux « *principes de justice universelle considérés dans l'opinion française comme doués de valeur internationale absolue* » (Cass. 1^{re} civ. 25 mai 1948, *Lautour*), la définition de la conception française de l'ordre public international a été élargie aux « *principes essentiels du droit français* » (Cass. 1^{ère} civ. 8 juillet 2010, n° 08-21.740, au Bull. 2010, I, n° 162). Si son contenu semble aujourd'hui clair en ce qui concerne l'ordre public procédural (droits de la défense et droit à un procès équitable), la notion d'ordre public substantiel apparaît plus contingente, évolutive et fonctionnelle et son contenu varie en outre selon la plus ou moins grande proximité de la situation juridique avec le for, conduisant à distinguer l'effet plein de l'ordre public international de ce qu'il est coutume d'appeler « l'effet atténué ». Le contenu complexe de cet ordre n'est révélé qu'au cas par cas, au gré des affaires soumises au juge judiciaire.

A titre d'illustration, que n'est pas contraire à l'ordre public, au sens du droit international privé, l'exclusion par la loi étrangère de la réparation intégrale du préjudice et notamment celle d'un préjudice moral. (cf. Cass. crim., 16 juin 1993, n° 92-83.871, Bull. crim. 1993 n° 214 p. 537 ; Cass. 1^{ère} Civ., 1^{er} mars 2023, n° 21-22.015, inédit). En revanche, la Cour de cassation a jugé à l'occasion d'une procédure d'exequatur que « *si le principe d'une condamnation à des dommages-intérêts punitifs n'est pas, en soi, contraire à l'ordre public, il en est autrement lorsque le montant alloué est disproportionné au regard du préjudice subi et des manquements aux obligations contractuelles du débiteur* » (cf. Cass. 1^{ère} Civ., 1^{er} décembre 2010, *Fountain Pajot*, n° 09-13.303, Bull. 2010, I, n° 248). Cette approche a été récemment confirmée par un arrêt inédit du 12 janvier 2022 (Cass. 1^{ère} Civ., n° 20-16.189), qui ne se limite pas expressément à la disproportion manifeste et juge qu'ayant constaté que l'application de pénalités pour sanctionner le manquement contractuel résultant du non-remboursement d'un emprunt excédait le préjudice subi par la banque étrangère en raison de cette simple inexécution, une cour avait pu en déduire que l'exécution des décisions condamnant l'emprunteur à rembourser ces emprunts et à payer ces pénalités violait l'ordre public international, envisagé sous l'angle du droit de toute personne au respect de ses biens.

Ce contrôle de l'absence de contrariété à la conception française de l'ordre public international, qui ne doit pas tomber dans un contrôle de la révision au fond, est opéré par la juridiction judiciaire lorsqu'elle est saisie selon la procédure de l'*exequatur* (en vue de l'exécution) ou de reconnaissance d'un jugement étranger. Il n'est par ailleurs pas entièrement inconnu de votre propre jurisprudence. En effet, s'il incombe à l'autorité administrative, dans l'exercice de ses prérogatives, de tenir compte des jugements rendus par un tribunal étranger

sur des questions relatives à l'état et la capacité des personnes tant qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une déclaration d'inopposabilité, et si le juge judiciaire est seul compétent pour se prononcer sur l'effet de plein droit de tels jugements, sans qu'il appartienne au juge administratif de se prononcer sur l'opposabilité en France de ces jugements, vous jugez néanmoins qu'il appartient à l'autorité administrative, sous le contrôle du juge de l'excès de pouvoir, de ne pas fonder sa décision sur des éléments issus d'un jugement étranger qui révélerait l'existence d'une fraude ou d'une situation contraire à la conception française de l'ordre public international (CE, 23 décembre 2011, *Mme B... et A...*, n° 328213, p. 670).

Mais ce contrôle n'est pas toujours opéré : tout dépend de l'utilisation faite de la décision ou du jugement étranger et du point de savoir si on le prend comme un fait, ou comme une norme. La Cour de cassation juge ainsi qu'« *un jugement étranger produit en France des effets, en tant que fait juridique, indépendamment d'une vérification de sa régularité internationale par une procédure de reconnaissance ou d'exequatur* » et qu'il doit être pris en considération, dès lors que n'est pas invoquée l'autorité de chose jugée du jugement et qu'aucune mesure de contrainte ou d'exécution n'est sollicitée en France (Cass. Com. 4 oct. 2005, n° 02-18.201, Bull. 2005 IV n° 189 p. 205). Le professeur de Vareilles-Sommières relevait ainsi que « *la volonté de rester en prise avec la réalité (le jugement étranger, régulier ou non, existe et, s'il est permis de nier la régularité de la norme qu'il constitue, il serait vain de nier son existence de fait [...]) a conduit le juge français à tirer les conséquences de l'existence du fait juridictionnel étranger invoqué devant lui, chaque fois que son efficacité normative n'était pas en cause et ce, sans qu'il soit besoin ni d'exequatur ni de contrôle de régularité.* »

Dans ces conditions, y a-t-il lieu de réserver, en les excluant du champ de la règle de non-déduction posée au 2 de l'article 39 du code, les sanctions étrangères qui seraient regardées comme contraires à la conception française de l'ordre public international ?

Le choix d'une telle « clause de sauvegarde » ne serait pas sans attrait.

L'on pourrait en effet faire valoir qu'en posant une règle générale de non-déductibilité des sanctions et pénalités dans un objectif d'équité, et en retenant une acception morale de la notion de charges excluant que les sanctions infligées à une personne ayant contrevenu à ses obligations légales, par la diminution du revenu net imposable en France, voient leur poids financier partiellement et indirectement pris en charge par le Trésor public et la collectivité des contribuables, le législateur a adopté un prisme moral de la notion de charges, et qu'il ne saurait dès lors avoir pu viser lui-même des sanctions qui seraient elles-mêmes contraires à la « morale » juridique française la plus fondamentale.

L'on pourrait également estimer que l'application de l'article 39, 2 du CGI, en reconnaissant l'existence d'une sanction édictée par une autorité étrangère, revient à faire produire des effets juridiques à cette décision de sanction étrangère dans des conditions s'assimilant à une réception de cette sanction dans l'ordre juridique interne, justifiant d'en contrôler la régularité et l'absence de contrariété à la conception française de l'ordre public international.

Lorsqu'une sanction pécuniaire étrangère n'est contraire à la conception française de l'ordre public international qu'en raison du caractère excessif de son quantum, l'on pourrait, soit considérer que cette contrariété la fait sortir dans son ensemble du champ de la non-déductibilité, soit imaginer que seule la fraction raisonnable de la sanction tomberait sous le coup de la règle de non-déduction, tandis que l'excès, perdant son caractère de sanction au sens du 2 de l'article 39 du code, rejoindrait la masse des frais généraux déductibles. Des sanctions dont la cause même serait contraire à l'ordre public international français de fond, ou qui seraient prononcées au terme d'une procédure ayant méconnu les exigences les plus fondamentales des droits de la défense et du procès équitable, seraient quant à elles toujours entièrement déductibles.

Dès lors qu'on la justifierait pas l'économie très particulière et moralisante du 2 de l'article 39 et par son caractère dérogoire du droit commun, cette clause n'emporterait que des effets de bord limités et ne risquerait en principe pas de s'étendre à la prise en compte fiscale de faits juridiques étrangers pour la mise en œuvre d'autres dispositions.

Par ailleurs, vous n'êtes pas liés par l'approche exprimée par le juge judiciaire sur le contenu même de l'ordre public international. La notion même d'ordre public international étant relative et les auteurs s'accordant pour considérer que la portée de son invocation diffère selon la proximité de la situation avec l'ordre juridique du for, vous pourriez ainsi, sans qu'il en résulte la manifestation d'une divergence regrettable sur le cœur des principes essentiels du droit français, vous écarter de certaines solutions ou raisonnements retenus dans le cadre d'un contrôle de l'exequatur. En effet, dès lors qu'il ne s'agit, pour l'application de l'article 39, 2 du CGI, que de prendre en compte une sanction prononcée à l'étranger pour calculer le bénéfice fiscal imposable en France, l'on pourrait considérer n'y avoir lieu de retenir, pour les besoins de la loi fiscale, qu'un effet très atténué de l'ordre public international français et de n'exclure la non-déduction que dans des cas très exceptionnels – plus rares que ceux dont l'exequatur serait refusé.

Enfin, si l'on considère qu'une telle réserve est intrinsèque au dispositif de l'article 39,2 en ce que le législateur serait présumé n'avoir pas pu entendre refuser la déduction de sanctions iniques ou excessives, la difficulté de maniement de l'exception d'ordre public et l'imprécision de sa notion ne sauraient constituer un motif légitime de ne pas reconnaître l'existence de cette clause.

Mais encore faut-il être convaincu de la nécessité d'une telle réserve au vu de l'économie du dispositif. Or nous peinons, pour notre part, à nous en convaincre pleinement, comme nous hésitons à la regarder exempte de tout risque de débordement.

En premier lieu, la logique de la reconnaissance et de la réception ne nous paraît pas réellement transposable. En effet, refuser la déduction d'une sanction pécuniaire prononcée par une autorité étrangère pour le calcul du bénéfice fiscal imposable en France ne nous paraît pas – ou du moins, pas plus que son symétrique qu'est la déduction – constituer une modalité d'exécution de ce jugement ou une modalité de réception juridique de cette décision en droit interne et ne revient pas à l'invoquer en tant que norme juridique.

Rappelons, à cet égard, que l'objet de la disposition fiscale en cause n'est pas de contribuer au respect de la chose jugée et à l'efficacité de la répression des atteintes à la loi, et n'est pas d'instituer une sanction fiscale visant à réprimer le manquement du contribuable à ses obligations légales, mais de poser une règle d'assiette simple et générale quoique teintée de moralisme : les sanctions pécuniaires pour des manquements à des obligations légales ne sont plus des frais généraux déductibles.

L'article 39, 2 du CGI nous paraît se borner à saisir objectivement la sanction pécuniaire comme un fait, dont on ne peut nier l'existence : pour l'établissement de l'impôt, la somme dont le traitement doit être déterminé conformément aux prévisions de la loi fiscale française a été mise à la charge du contribuable à titre de sanction. Or si ce fait emporte des effets pour la mise en œuvre de la loi fiscale, accepter de déduire la somme correspondant à la sanction infligée au contribuable nous semblerait, tout autant que le refus de la déduire, tenir compte et tirer des conséquences du fait juridique que constitue la sanction : c'est en effet cette sanction qui constitue le titre justificatif de la dépense, et c'est par l'examen des causes et circonstances de son prononcé et des faits que la sanction réprime que s'observe le rattachement de cette sanction à l'activité de l'entreprise.

Au demeurant, si l'on devait considérer la prise en compte d'une sanction pécuniaire étrangère pour l'application de l'article 39, 2 du CGI comme relevant d'une logique s'apparentant à la reconnaissance et à l'exécution de ce jugement, la réponse ne devrait alors pas résider dans l'exercice d'un contrôle de la conformité à l'ordre public international français mais, dans le cas où cette sanction est prononcée par une juridiction pénale étrangère, dans le refus net de prise en compte de cette sanction, hors mécanisme de reconnaissance mutuelle en matière pénale. Pourtant, en acceptant la déduction, l'on faciliterait, d'une certaine façon, en allégeant son poids financier net, l'exécution par le contribuable de la sanction étrangère que l'on prétendrait pourtant disqualifier au titre de l'ordre public international français.

En deuxième lieu, l'argument tiré de la « morale dans la morale » - puisque le législateur aurait adopté une disposition moralisatrice, il conviendrait d'en exclure les sanctions elles-mêmes contraires à la morale - ne nous paraît pas en pleine adhérence avec l'objet de la mesure.

En effet, au plan de l'égalité et de l'équité – objectif affiché par le législateur dans les travaux préparatoires –, il pourrait sembler paradoxal de refuser la prise en compte des sanctions « raisonnables » mais en revanche, de faire supporter indirectement par la collectivité le poids financier de seules condamnations étrangères excessives ou iniques, faisant ainsi jouer lointainement au Trésor et à la collectivité des contribuables un rôle d'assureur fiscal partiel.

A cet égard, un contribuable faisant affaire avec l'étranger, ou concluant des transactions dans une devise étrangère, accepte l'ensemble des règles du jeu et des « obligations légales » de l'Etat étranger en cause – les règles inexistantes car non exprimées ne pouvant, quant à elles, être regardées comme des « obligations légales ». En faisant ce constat, nous n'entendons aucunement ressusciter la théorie de l'acte anormal de gestion par prise d'un risque manifestement excessif que nous avons au contraire, dans nos conclusions sur votre décision

Sté Monte Paschi Banque, appelé à abandonner, la présente affaire ne se posant pas, contrairement à ce que soutient la société requérante, en termes de loyauté de la symétrie ou de l'asymétrie entre non-déduction des pertes et imposition des profits illicites : vous êtes en effet ici face à l'application d'une règle d'assiette, certes sévère, mais posée par les textes et créant délibérément l'asymétrie : la règle de la non-déduction des sanctions est prévue par le CGI et s'applique à tous.

En troisième lieu, si le caractère imprécis et peu prévisible du contenu de l'ordre public international substantiel en droit français, qui rendrait son maniement délicat pour le juge et l'administration fiscales, ne saurait en soi vous arrêter, se livrer à un exercice de déductibilité partielle des sanctions manifestement excessives selon la conception française de l'ordre public international présenterait un écueil. En ce qu'il supposerait de déterminer précisément le seuil au-delà duquel le quantum de la sanction bascule dans le champ des sanctions inacceptables, il ne serait pas loin de s'approcher d'un périlleux exercice de révision au fond dans lequel l'administration fiscale, sous le contrôle du juge de l'impôt, substituerait sa propre appréciation de la légitimité de la loi étrangère, de la gravité du manquement et du quantum de peine approprié à celle de l'autorité étrangère.

Compte tenu de l'imprécision de cette notion, nous ne sommes par ailleurs pas entièrement certaine que l'exception de l'ordre public international français – que la requérante entend ici faire jouer à son profit, pour mettre en échec une disposition dérogatoire défavorable – ne risquerait pas, un jour, de déborder du périmètre auquel vous souhaiteriez la cantonner et de jouer, cette fois, dans un sens contraire au contribuable.

Nous relevons en effet qu'au-delà de la proportionnalité des sanctions elles-mêmes, la Cour de cassation a par exemple censuré une cour, qui était saisie d'une demande d'exequatur d'un jugement russe condamnant un emprunteur à rembourser à une banque russe le montant de trois prêts hypothécaires - en capital, intérêts et pénalités contractuelles - , pour avoir déclaré exécutoire ce jugement et avoir retenu que le taux d'usure français, par essence variable, ne peut être considéré en tant que tel comme d'ordre public, *« alors qu'il lui appartenait, pour exercer pleinement son contrôle au titre de l'exception d'ordre public, de rechercher si, concrètement, le taux appliqué par les décisions russes n'était pas contraire à l'ordre public international »* (Cass. Civ. 1^{ère}, 17 octobre 2018, n° 17-18.995, inédit). La Cour de cassation a également admis l'opérance d'un moyen tiré de l'éventuelle atteinte à l'ordre public international portée par le montant fixé en équité par une juridiction civile suisse condamnant une partie au paiement d'une indemnité au titre des honoraires de conseil exposés par la victime (Cass. Civ. 1^{ère}, 30 janvier 2019, n° 17-28.555, au Bull.).

Or si l'on devait considérer que la sauvegarde de la conception française de l'ordre public international privé s'oppose à ce que l'administration fiscale prenne une décision d'établissement de l'impôt qui repose sur un fait étranger révélant une situation contraire à l'ordre public international français, et juger que leur contrariété à cet ordre fait perdre à des décisions étrangères leur qualité de « sanctions » au sens des dispositions spéciales de l'article 39, nous craindrions que l'administration fiscale, par l'invocation d'une exception comparable, ne puisse un jour tenter, mais pour s'opposer à leur déduction en vertu d'autres dispositions, de disqualifier des sommes résultant de titres juridiques étrangers de leur nature

de frais de procédure ou d'intérêts en principe déductibles, au motif que leur montant, bien que ne procédant pas d'un acte anormal de gestion, serait excessif au vu des standards essentiels du droit français tels qu'interprétés par le juge judiciaire.

Bien sûr, vous pourrez développer votre propre approche, pour les besoins de la loi fiscale en cause, de l'exception de l'ordre public international, mais ce risque nous a néanmoins troublée.

Ajoutons que, réserve faite de l'Allemagne, une telle réserve ne semble pas avoir été expressément prévue d'autres Etats dont la législation, à l'instar par exemple de l'Australie, du Canada, des Etats-Unis, de l'Inde ou de l'Espagne, comporte des dispositions excluant la déduction des sanctions prononcées à raison de manquements à des lois étrangères.

Enfin, compte tenu de ce qu'on a dit, nous vous ne vous proposerons pas de réserver l'application de la règle de non-déduction aux sanctions prononcées par des autorités d'Etats avec lesquels existerait un mécanisme conventionnel ou européen de reconnaissance et d'exécution des décisions juridictionnelles. D'une part, une telle réserve reviendrait à voir dans le refus de déduction une forme d'exécution et de reconnaissance de la décision étrangère l'important dans l'ordre juridique interne : or pour les motifs indiqués à l'instant, conférer une telle portée à la règle fiscale d'assiette nous semblerait infondé. D'autre part, et surtout, il en résulterait une rupture d'égalité entre les contribuables, en fonction de la nature administrative ou judiciaire de la sanction étrangère ainsi que du réseau conventionnel français d'entraide judiciaire et de reconnaissance des décisions de justice, que rien, selon nous, ne saurait justifier au plan fiscal au vu de l'objet de la disposition en cause.

Par suite, la seule restriction à la règle générale de non-déductibilité des sanctions pécuniaires désormais posée par la loi nous paraît résider dans le fait que, les sanctions et pénalités « *mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* » étant seules visées, les sanctions prononcées à raison de manquements à des obligations purement contractuelles, d'une part, et les sommes mises à la charge d'un contribuable à titre de simple réparation civile et non de sanction, d'autre part, ne relèvent pas de la disposition expresse de non-déductibilité, et demeurent par suite déductibles pour autant qu'elles remplissent les conditions de droit commun de déduction des charges et ne procèdent pas d'un acte anormal de gestion.

Ayant précisé le périmètre des « obligations légales » concernées par le 2 de l'article 39, il vous restera encore à éclairer la notion de « sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature ». Par cette formulation, le législateur ne nous paraît pas avoir visé, contrairement à ce qui est soutenu, les seules sanctions et pénalités similaires à celles pouvant être, par leur forme, leurs modalités de prononcé et leur nature, infligées en droit français, et notamment les seules sanctions versées dans les caisses de personnes publiques.

En visant « les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature », la loi a selon nous institué une règle de non-déductibilité de toute somme répondant à la définition générique de la sanction ou pénalité, appréciée au vu des causes de son prononcé et des finalités répressives et dissuasives (rétribution et prévention d'actes ou agissements illégaux, contraires au droit) de

la mesure prononcée, et présentant un caractère pécuniaire, mais n'a pas visé les seules formes juridiques particulières de sanctions existant en droit français.

Aussi nous semble-t-il y avoir seulement lieu, en présence d'une charge étrangère, de rechercher si celle-ci répond, compte tenu de son objet et de ses finalités, à la définition générique française de la notion de sanction, mais non de rechercher, dans le cadre d'un raisonnement de type « *Sté Artémis* » (CE, Plénière, 24 novembre 2014, n° 363556, préc.) si, dans sa forme et ses conditions de prononcé, et dans le destinataire de son versement, elle serait assimilable à un type particulier de sanction pécuniaire existant en droit français.

En tout état de cause, les cas d'application de ces dispositions à des sanctions étrangères seront rares : cela suppose en effet que la sanction prononcée à l'étranger se rattache aux opérations imposables en France.

Ces précisions étant apportées, venons-en à la dernière question soulevée par la présente affaire : les « punitive damages » infligés aux Etats-Unis constituent-ils des sanctions pécuniaires au sens du 2 de l'article 39 du CGI?

Si les projets de réforme du droit français de la responsabilité tendant à s'en inspirer n'ont pas manqué depuis vingt ans et si le dispositif de l'amende civile n'est pas sans en présenter quelques traits, les punitive damages américains – parfois traduits par le vocable de « dommages-intérêts punitifs » ne reflétant toutefois qu'imparfaitement leur nature et pouvant alimenter la confusion, constituent en l'état, du point de vue du droit continental et notamment français, un objet juridique étrange et étranger.

Bien que leurs conditions formelles et substantielles de prononcé puissent, sur certains points, varier d'un Etat fédéré à un autre, selon qu'ils sont demeurés purement jurisprudentiels ou, comme au Kansas (Note : voir section 02 de l'article 37 du chapitre 60 des *Kansas Statutes*), ont désormais un encadrement statutaire, les punitive damages américains présentent tous des traits fondamentaux communs, puisant leur origine à la même source historique et soumis aux mêmes contraintes constitutionnelles par la jurisprudence de la Cour Suprême.

Parce qu'ils sont infligés par un jury ou un tribunal dans le cadre de litiges civils opposant des personnes défendant leurs intérêts privés et engagés, non par le ministère public, mais par la personne s'estimant victime d'un dommage ; parce qu'ils sont prononcés uniquement lorsque l'auteur du dommage a commis une faute inexcusable ou particulièrement grave, par exemple en ce qu'il a délibérément causé du tort à la victime pour lui nuire ou en retirer profit ou lui a fait encourir ce dommage en toute connaissance de cause ; et parce qu'ils sont en général versés à la victime par l'auteur du dommage - dans quelques Etats, toutefois, ils sont partagés entre la victime et des fonds publics –, ces punitive damages relèvent du droit de la responsabilité civile délictuelle ou quasi-délictuelle. Ainsi, ils ne peuvent pas être infligés à l'auteur d'un tort si la victime n'a subi aucun dommage, et leur prononcé ne saurait être justifié par l'invocation de dommages causés, non aux parties au procès civil, mais à des tiers (Cour Suprême des EU, 2007, *Philip Morris US c/ Williams*). D'où la première partie de leur intitulé français : « dommages-intérêts ».

Mais là où le droit continental de la responsabilité civile est souvent présenté – ce qui n’est pas toujours exact, ou l’est de moins en moins – comme reposant sur le mantra « tout le préjudice, mais rien que le préjudice », et où les systèmes juridiques continentaux laissent aux autorités publiques le monopole de la poursuite pénale entendue au sens large comme celle ayant pour objet, dans l’intérêt public, de punir les auteurs de manquements causant un tort à la société et de dissuader leur commission, les « *punitive damages* », bien que prononcés dans le cadre d’un litige civil pour la défense d’intérêts privés, n’ont pas pour objet de réparer le préjudice subi par la victime, mais de punir l’auteur d’un comportement délibérément dommageable et d’en dissuader la réitération. D’où l’adjectif qui les qualifie de « punitifs ».

Les *punitive damages* n’ont en effet, contrairement à l’un des principes guidant aujourd’hui le droit civil de la responsabilité en France, pas pour objet de réparer le préjudice subi par la victime. Cette dimension indemnitaire – entendue comme le fait de rétablir la victime dans la situation où elle se serait trouvée si elle était demeurée indemne, préservée du dommage – est assurée par l’attribution de *compensatory damages*, ou dommages-intérêts compensatoires. Les *punitive damages*, qui ne se confondent pas avec les *compensatory damages* et s’en distinguent clairement, donnant notamment lieu dans certains Etats à un « procès dans le procès » soumis à des règles procédurales, notamment de standard de preuve, plus strictes rapprochant le volet « punitive damages » du procès civil des formes pénales, ont ainsi une fonction de rétribution et de dissuasion. La Cour Suprême des Etats-Unis juge que les punitive damages « *poursuivent le même objectif que les sanctions pénales* » (*State Farm Mut Auto Ins Co. c/ Campbell*, 2003), et qu’ils « *ne constituent pas une compensation pour un dommage (mais) sont des peines d’amende privées prononcées par les jurys civils afin de sanctionner une conduite répréhensible et de prévenir leur réitération à l’avenir* » (*Gertz c/ R. Welch Inc.* 418 U.S. 323, 1974). S’ils sont prononcés dans le cadre d’un procès civil en raison de l’atteinte portée à des intérêts privés, la Cour suprême a relevé que les *punitive damages* dépassaient cette fonction étroitement privée, en relevant qu’ils « *peuvent être légitimement utilisés au service de l’intérêt légitime qu’a un Etat à punir des conduites illicites et à prévenir leur répétition* » (1996, *BMW of North America c/ Gore*). Comme le résumait la professeure C. Jauffret-Spinosi, les *punitive damages* « *forment une institution à part entière, entre le droit civil et le droit pénal* » (« Les dommages-intérêts punitifs dans les systèmes de droit étrangers », *LPA* 20 nov. 2002, n° PA200223202, p. 8). Par la volonté de revanche personnelle mais aussi la perspective d’un enrichissement via les *punitive damages* alléchés, les victimes se transforment ainsi en procureurs privés servant l’intérêt public tout en recherchant leur propre intérêt (sur l’approche instrumentale ou de justice interpersonnelle des PD, v. la stimulante étude de Marco Cappelletti à la *Revue des contrats* 4, décembre 2019, « Réflexions comparatives sur le rôle de la punition en droit de la responsabilité délictuelle »).

Ajoutons que la somme fixée par un jury au titre des *punitive damages* fait en droit américain l’objet d’un contrôle de proportionnalité, en ce qu’elle ne doit pas être grossièrement exagérée au regard du degré du caractère blâmable du comportement de l’auteur du dommage, de la comparaison entre le montant des *punitive damages* et le montant des dommages-intérêts compensatoires accordés (et donc, du préjudice subi par la partie victime du dommage), et de la comparaison avec les peines pénales prévues et prononcées dans des cas identiques dans

l'Etat considéré (cf. Cour Suprême, 1996, *BMW of North America c/ Gore*, ces exigences étant dégagées au titre du *due process of law*). Dans certains Etats fédérés, le montant des *punitive damages* pouvant être infligés est plafonné, à l'instar du Kansas où il ne peut dépasser le revenu annuel brut du défendeur ou 5 millions de dollars, limite portée à 1,5 fois le montant du profit retiré ou attendu du manquement lorsque ce dernier excède les plafonds de droit commun.

Compte tenu de leur finalité et leur objet, consistant non à réparer un préjudice, mais à punir la personne à laquelle ils sont infligés et dissuader la réitération du manquement, et eu égard à leur forme de peine d'argent infligée par une autorité judiciaire (jury ou tribunal), les *punitive damages* constituent une sanction pécuniaire ou pénalité de toute nature au sens du 2 de l'article 39 du code. A la différence des *compensatory damages*, ils ne sauraient donc être regardés comme des dommages-intérêts réparateurs qui pourraient se prévaloir, à la condition de ne pas procéder d'une gestion commerciale anormale, de votre jurisprudence *Epoux P...* du 7 janvier 2000 (n° 186108, préc.).

Or les *punitive damages* ne peuvent en principe être accordés en matière contractuelle – même si la règle est parfois contournée dans certains cas de rupture de contrat s'accompagnant d'un comportement frauduleux ou de la commission d'un délit indépendant (cf. C. Jauffret-Spinosi, LPA 20 nov. 2002 n° PA20022302 p. 8).

Dès lors qu'ils ne peuvent être infligés en cas de faute consistant en une méconnaissance d'une obligation contractuelle, mais seulement en cas de manquement à une obligation légale, ces *punitive damages* nous semblent donc bien, à l'instar de pénalités pour mauvaise foi, être au nombre des sanctions « infligées à des contrevenants à des obligations légales ».

La circonstance qu'ils ne soient prononcés qu'à la condition que cette méconnaissance d'une obligation légale ait par ailleurs causé un préjudice à la victime, et que la seule méconnaissance de la règle ne suffit pas à justifier le prononcé de ces *punitive damages* lesquels ne sont infligés que lorsque cette méconnaissance a procédé d'un comportement particulièrement grave et inexcusable, nous semblent à cet égard sans incidence. En effet, le législateur n'a pas visé les seules sanctions « *prononcées à raison* » d'un manquement à une obligation légale, mais toutes les sanctions et pénalités de toute nature « *infligées à des contrevenants* » à des obligations légales, conduisant ainsi à inclure dans le champ de la non-déductibilité des pénalités pour retard ou mauvaise foi sanctionnant un comportement ou une attitude spécifique de l'auteur du manquement à une obligation légale.

Enfin, la circonstance que les *punitive damages* soient versées à la victime et qu'ils soient, à l'instar des amendes civiles, prononcés dans le cadre d'un procès civil n'est pas de nature à infirmer leur qualité de sanctions pécuniaires infligées à des contrevenants à des obligations légales.

Par suite, les *punitive damages* américains tombent en principe sous le coup de la règle édictée au 2 de l'article 39 du CGI. Si vous adoptez la lecture sans réserve de ces dispositions que nous vous proposons, leur nature de sanctions infligées à un contrevenant à une obligation légale suffit à emporter leur non-déductibilité. Si, en revanche, vous réservez les décisions qui

révélerait une situation contraire à l'ordre public international français, il conviendrait en outre de vérifier, à tout le moins en présence d'une argumentation en ce sens du contribuable excipant de leur contrariété à cet ordre, de leur régularité et de l'admissibilité de leur cause et de leur quantum au vu des standards essentiels de cet ordre.

Le cadre juridique désormais clarifié, examinons enfin les faits de l'espèce.

La société française Ratier-Figeac, membre du groupe fiscalement intégré dont la société United Technologies Paris était la mère, a été condamnée par les tribunaux du Kansas à verser à la société Ice Corporation, dans le cadre d'un litige civil engagé par cette dernière pour détournement de secrets commerciaux délibérément transmis à un de ses concurrents en méconnaissance du *Kansas Uniform Trade Secrets Act* postérieurement à la rupture des liens commerciaux, à des dommages et intérêts compensatoires d'un montant de 4 795 300 dollars couvrant la totalité de la perte de profits ayant résulté pour la société Ice Corporation de ce détournement. Elle a par ailleurs été condamnée, au vu du caractère intentionnel et/ou délibérément nuisible de ce détournement, de la dissimulation de celui-ci, de la durée du manquement, du profit qu'elle en a retiré, de la nécessité de dissuader sa réitération et du montant des sanctions encourues au pénal dans le cadre de procédures criminelles pour espionnage économique, à verser à la société Ice Corporation une somme de 9 590 600 dollars de dommages-intérêts punitifs, ultérieurement ramenée à 5 000 000 dollars en vertu du plafond légal applicable au Kansas. La société Ratier-Figeac, avec la société Hamilton Sundstrand Corporation, a en outre été condamnée à verser plus de 1,1 million de dollars à la société Ice Corporation au titre des frais de justice. A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Ratier-Figeac, l'administration fiscale a remis en cause, au titre de l'exercice 2011, la déduction d'une charge de 3 726 338 euros et d'une provision de 3 421 225 euros, correspondant aux dommages-intérêts punitifs précités, emportant établissement, à l'encontre de la mère du groupe, d'un supplément d'IS et de contributions à cet impôt de plus de 2,5 millions d'euros.

La contribuable a obtenu gain de cause devant le TA. Saisie par le ministre, la cour administrative d'appel a confirmé la déductibilité de ces sommes. Elle a d'abord constaté, par une appréciation souveraine des caractéristiques du droit étranger non arguée de dénaturation, que « *Les « punitive damages » pratiqués par certains pays de common law, qui n'ont pas leur équivalent en droit français, peuvent être versés à la victime lorsque, le dommage ayant été causé par un comportement illégal intentionnel, d'une particulière mauvaise foi ou en méconnaissance d'une obligation de prudence, les dommages-intérêts compensatoires paraissent insuffisants* ». Elle a ensuite relevé que « *ces dommages et intérêts punitifs ou exemplaires sont prononcés dans le cadre de litiges civils ou commerciaux pour la satisfaction d'intérêts privés* » (cette dernière constatation étant exacte mais néanmoins réductrice, les *punitive damages* procédant aussi d'une logique instrumentale dans laquelle, en satisfaisant ses propres intérêts, la victime ayant poursuivi l'auteur du manquement sert l'intérêt de la société et dans laquelle les *punitive damages* ont une finalité essentielle de rétribution et de dissuasion). Puis la cour a constaté, sans dénaturation en ce qui concerne l'Etat du Kansas en cause ici, qu' « *ils ne sont pas perçus au profit d'une autorité publique, mais versés à la victime qui exerce les poursuites dans son seul intérêt* ».

Toutefois, la cour a déduit de ces constatations que les *punitive damages* doivent être regardés, non comme une sanction pécuniaire ou une pénalité au sens du 2 de l'article 39 du CGI, mais comme un complément d'indemnité accordé à la victime au regard des circonstances particulières dans lesquelles le dommage a été commis, et a jugé qu'alors même qu'elles résultent de la méconnaissance d'une obligation légale, qu'elles visent pour partie à dissuader la réitération des faits dommageables et qu'elles s'ajoutent à des dommages-intérêts compensatoires, les dommages-intérêts punitifs que la société Ratier-Figeac a été condamnée à verser à la société Ice Corporation ne pouvaient être exclus du droit à déduction en application du 2 de l'article 39 du CGI.

Le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit, dont il est résulté une erreur de qualification, en se fondant ainsi sur la qualité du bénéficiaire des *punitive damages*, leur prononcé dans le cadre d'un litige civil et la satisfaction d'intérêts privés, pour en conclure que les *punitive damages* prononcés étaient hors du champ du 2 de l'article 39 du CGI. Il résulte de ce que nous avons dit ci-dessus que ce moyen est, si vous nous suivez, fondé.

Par suite, vous annulerez l'arrêt de la cour en tant qu'il rejette les conclusions de la requête du ministre tendant à ce que la somme de 2 736 791 euros soit remise à la charge de la société.

Si vous réservez l'exception de l'ordre public international français, ou toute autre exception visant à restreindre le champ des sanctions étrangères relevant de l'article 39, 2 du code, vous devrez renvoyer les parties devant le juge d'appel, pour permettre à un débat de se tenir sur l'application d'une telle réserve.

Si, en revanche, vous nous suivez dans notre lecture du texte, vous pourrez régler l'affaire au fond et faire droit à l'appel du ministre, en constatant que les dommages-intérêts punitifs n'étaient pas déductibles sur le terrain de la loi fiscale.

Par ailleurs, vous ne regarderez pas la simple citation du BOI-BIC-CHG-60-20-30 n° 1 et 40 du 12 septembre 2012 comme opérée sur le terrain de l'article L. 80 A du LPF, en l'absence de citation de cet article qui nous conduit à ne pas identifier de moyen autonome sur le terrain de la doctrine.

Quant à l'observation tirée de ce que la société subirait une double imposition au titre d'un exercice ultérieur, compte tenu d'impositions acquittées par ailleurs au titre de l'exercice 2013, elle ne constitue qu'un élément de contexte, et non un moyen de droit opérant à l'encontre des impositions en litige établies au titre de l'exercice 2011 et auquel vous devriez répondre.

Par suite, vous constaterez que c'est à tort que le TA a déchargé la société de la somme en litige.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation des articles 3 et 4 de l'arrêt du 5 octobre 2021 de la cour administrative d'appel de Versailles ;

- à l'annulation du jugement du 12 septembre 2019 du TA de Montreuil en tant qu'il décharge la société United Technologies Paris, aux droits de laquelle est venue la société Alder Paris Holdings, de la somme de 2 736 791 euros et lui accorde 1500 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- à ce que la somme de 2 736 791 euros soit remise à la charge de la société Alder Paris Holdings ;
- et au rejet de la demande présentée par cette société devant ce tribunal, ainsi que de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du CJA.