

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

**Séance du 5 février 2024
Lecture du 19 février 2024**

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

Le concept du crédit d'impôt fictif a été conçu, au milieu du siècle dernier, par le Royaume-Uni comme un moyen d'aider les investissements britanniques à l'étranger, avant de faire apparition dans la convention signée en 1957 entre les Etats-Unis et le Pakistan, que le Congrès a refusé de ratifier, mais qui a inspiré les clauses de crédit d'impôt fictif que l'on retrouve dans un certain nombre de conventions signées au cours des années 1960 et 1970¹.

De quoi s'agit-il ?

A cette époque, il était fréquent que les pays alors dits « en voie de développement » accordent aux investisseurs des avantages fiscaux, sous forme de réduction d'impôt ou d'exonération, afin d'encourager l'implantation d'activités économiques sur leur territoire ou le transfert de savoir-faire. L'investisseur étranger conserve l'intégralité de cet avantage si son Etat de résidence renonce, en application de la convention bilatérale liant les deux pays, à imposer le revenu correspondant (méthode de l'exemption). En revanche, si la convention prévoit que l'impôt dû par l'investisseur étranger dans son Etat de résidence est calculé sur la base de la totalité de ses revenus, sous la seule déduction de l'impôt payé dans l'Etat de source (méthode de l'imputation), l'avantage fiscal accordé par celui-ci se trouvera perdu pour le contribuable.

Afin de conserver l'incitation fiscale pour les investisseurs et d'éviter que les pays économiquement développés ne récupèrent à leur profit l'effort financier consenti par les pays les moins avancés, certaines conventions fiscales bilatérales ont prévu un crédit d'impôt à raison des revenus que les contribuables résidant dans l'Etat le plus avancé retirent de leurs investissements dans l'autre Etat, sans pour autant y avoir payé l'impôt correspondant. En d'autres termes, l'Etat de résidence déduit de l'impôt qui lui est dû un impôt étranger « fictif ».

¹ OCDE, « Les crédits d'impôt fictif, Un réexamen de la question », 1998.

Si cette technique n'est, aujourd'hui, plus recommandée par l'OCDE, du fait de l'évolution du cadre économique mondial, de certains effets pervers et du constat de sa faible efficacité², la France reste liée par un certain nombre de conventions anciennes comportant une clause de crédit d'impôt fictif ou forfaitaire³. C'est le cas de la convention signée avec la Tunisie le 28 mai 1973, qu'il vous est demandé d'interpréter aujourd'hui.

L'article 19 de cette convention prévoit que les redevances sont imposables dans l'Etat de résidence de la personne qui les perçoit, mais qu'elles peuvent également être imposées dans l'Etat de la source, dans la limite d'un taux variant selon leur nature, et fixé, s'agissant des redevances provenant de la concession de licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés visés au paragraphe 2 b), à 15 % de leur montant brut.

Par ailleurs, l'article 29 de cette convention, qui règle les modalités d'élimination de la double imposition, prévoit, au b) de son paragraphe 1, que la France peut comprendre les redevances visées à l'article 19 dans la base de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés pour leur montant brut, mais qu'elle « *accorde sur le montant des impôts afférents à ces revenus une réduction correspondant au montant des impôts prélevés en Tunisie sur ces mêmes revenus* ». En d'autres termes, l'imputation de l'impôt étranger n'est permise qu'à hauteur de l'impôt français correspondant aux revenus en cause – c'est la règle du butoir.

Le même paragraphe 1 comprend aussi un d) qui prévoit que « *les redevances imposées en Tunisie au titre de l'article 19, paragraphe 2 b ouvrent droit à un crédit égal à 20 % de leur montant brut* ». Il s'agit d'une clause de crédit d'impôt forfaitaire, puisqu'elle s'applique quel que soit le montant de l'impôt effectivement acquitté en Tunisie, lequel, au demeurant, ne peut excéder 15% en vertu de l'article 19, paragraphe 2 b).

La question posée par la présente affaire est la suivante : cette clause de crédit d'impôt forfaitaire, applicable aux redevances de concession de brevets, s'applique-t-elle de manière autonome, ou doit-elle être combinée avec la règle d'imputation dans la limite du butoir, qui s'applique à la généralité des redevances ?

Les faits sont simples.

La société anonyme Somfy est la société mère d'un groupe fiscal intégré auquel appartient la société par actions simplifiée Somfy. Cette dernière a perçu des redevances d'origine

² Id.

³ La jurisprudence du Conseil d'Etat distingue entre le crédit d'impôt fictif, qui s'applique même lorsque le revenu de source étrangère est entièrement exonéré d'impôt dans l'Etat de la source, et le crédit d'impôt forfaitaire, qui ne s'applique que si un impôt est payé à l'étranger.

Cette distinction terminologique n'existe pas dans le lexique de l'OCDE qui emploie le terme général de *credit matching* (traduit par « imputation pour dégrèvement d'impôt » dans le commentaire de la version de 1963) ou « crédit d'impôt fictif » (rapport *supra*) pour désigner ce type de techniques (l'exigence qu'un impôt minimum soit payé dans l'Etat de la source n'étant qu'une condition, parmi d'autres possibles, pouvant être prévue par la convention bilatérale pour la mise en œuvre du mécanisme).

tunisienne au titre de la concession de licences d'exploitation de brevets au cours des exercices clos en 2014, 2015 et 2016. Ces redevances ont été soumises en France à l'impôt sur les sociétés au taux de 15 % en application des dispositions de l'article 39 *terdecies* du code général des impôts, et en Tunisie à une retenue à la source de 15 %.

Afin d'éliminer cette double imposition, la société Somfy a, initialement, fait application de la règle prévue au b) du paragraphe 1 de l'article 29, et imputé le crédit d'impôt d'origine tunisienne sur l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable à hauteur du montant de l'impôt français afférent à ces redevances. Estimant ensuite qu'elle avait appliqué à tort la règle du butoir, elle a déposé une réclamation en faisant valoir qu'elle avait droit, en vertu du d), à l'imputation intégrale du crédit d'impôt, à hauteur de 20% du montant brut des redevances.

L'administration a rejeté sa réclamation, mais elle a obtenu gain de cause auprès du tribunal administratif de Montreuil. La cour administrative d'appel de Versailles a confirmé la solution par un arrêt classé C+ dont le ministre vous demande l'annulation.

Après avoir rappelé, conformément à votre jurisprudence (31 mai 2022, Société HSBC Bank PLC Paris Branch, n° 461519, aux tables, RJF 8-9/22 n° 772), qu'il appartient au juge, pour la mise en œuvre des stipulations d'une convention qui sont relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux Etats parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions, de faire application directement de ces stipulations, la cour a jugé que le d) de l'article 29, paragraphe 1 de la convention franco-tunisienne prévoit un avantage de nature différente que celui du b), à savoir un crédit d'impôt et non une réduction, et institue ainsi une dérogation à la règle générale du b) qui n'autorise l'imputation que dans la limite du butoir.

Le ministre soutient que cette interprétation est entachée d'erreur de droit, les deux clauses devant, au contraire, recevoir une application combinée. Il soutient en outre qu'elle est contraire à l'objet principal d'élimination de la double imposition poursuivi par la convention.

Comme il le relève, la cour a sans doute accordé une importance excessive à la différence entre les termes employés au b) de l'article 29, paragraphe 1, qui mentionne une « réduction d'impôt » et au d), qui mentionne un « crédit d'impôt », pour en déduire qu'il s'agissait nécessairement de mécanismes différents d'élimination de la double imposition.

La plupart des conventions signées par la France prévoyant l'élimination de la double imposition selon la méthode de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt dû en France emploient le terme de « crédit d'impôt », en ajoutant immédiatement que ce crédit n'est imputable que dans la limite de l'impôt français correspondant aux revenus imposés par l'autre Etat. L'article 23 B du modèle de l'OCDE emploie, pour sa part, le terme de « déduction », opérée, là encore, dans la limite du butoir. Et, dans une décision *Société Faurecia* du 27 juin 2016 (n° 388984 et 392534, aux tables, RJF 10/16 n° 871), vous avez accordé aux mentions d'une « réduction » ou d'une « déduction » dans les conventions conclues par la France avec le Maroc, la Tunisie⁴ et la Turquie, un effet équivalent à celui d'un crédit d'impôt conventionnel classique.

Ce qu'il importe de relever, en revanche, c'est que, quel que soit le terme employé, ces clauses énoncent, en principe, expressément la règle du butoir, comme c'est le cas, ici, du b) de l'article 29, paragraphe 1 de la convention franco-tunisienne, qui, s'il emploie le terme de « réduction », n'en précise pas moins que celle-ci est accordée « *sur le montant des impôts [français] afférents [aux] revenus* » concernés. Or, dans le cas du d) de l'article 29 paragraphe 1, cette précision n'est pas faite. Par ailleurs, même s'il n'est certainement pas décisif, l'emploi de termes différents, au sein d'un même article, n'est pas non plus complètement neutre pour l'interprétation de cette convention.

Cette différence terminologique n'étant pas déterminante, comment convient-il d'interpréter les stipulations en cause ?

Vous le savez, les clauses d'une convention fiscale bilatérale doivent, en principe, faire l'objet d'une interprétation littérale (24 mai 2000, CRCAM normand, n° 209699 et 209891, aux tables, RJF 7-8/00 n° 974), et ce n'est que lorsque ses termes sont ambigus que vous vous réservez la possibilité de prendre en considération l'objet et le but des conventions (Plén., 11 avril 2014, n° 362237, Giorgis, au rec., RJF 7/14 n° 718 ; 24 novembre 2014, min. c/ Société Lufthansa, n°368935, au rec., RJF 2/15, n° 120).

Or il faut bien avouer, ici, que l'interprétation proposée par le ministre n'est pas la lecture la plus naturelle du texte. Certes, le b) de l'article 29 paragraphe 1 s'applique, selon ses termes, aux redevances visées à l'article 19 – de même qu'il s'applique aux intérêts visés à l'article 18, aux tantièmes visés à l'article 23 et aux revenus des artistes et des sportifs de l'article 24. Mais, en énonçant une règle spécifique à une catégorie de redevances, à savoir celles, visées à l'article 19, paragraphe 2 b), qui proviennent de la concession de licences d'exploitation de brevets, dessins et modèles, plans, formules ou procédés, le d) institue, à notre sens, une règle spéciale dérogeant à la règle générale, qui doit recevoir une application autonome.

La rédaction de l'article 29 de la convention franco-tunisienne est très différente de celle de l'article 22 de la convention franco-brésilienne, pour lequel vous avez retenu, dans une décision *Société Natexis Banques Populaires* du 26 juillet 2006 (n° 284930, aux tables, RJF 11/06 n° 1421), une lecture combinée de la clause de crédit d'impôt forfaitaire⁵ avec la clause générale prévoyant l'élimination de la double imposition par imputation dans la limite du butoir⁶. En effet, cette clause de crédit d'impôt forfaitaire, qui semble être de facture bien plus classique au regard des autres conventions signées par la France prévoyant un tel mécanisme⁷, se bornait à fixer le montant de l'impôt fictif réputé perçu au Brésil. Elle ne pouvait, par construction, recevoir d'application autonome mais permettait uniquement de fixer le montant de l'impôt brésilien susceptible d'être imputé sur l'impôt français, selon la

⁴ Pour l'application de son article 29, paragraphe 1 b).

⁵ Prévue au d) de l'article 22, §2 de cette convention.

⁶ Prévue au c) du même article.

⁷ V., par ex., l'article 23 de la convention conclue avec la Turquie, l'article 25 de la convention conclue avec le Maroc, l'article 22 de la convention conclue avec la Chine ou encore l'article 24 de la convention conclue avec l'Argentine.

méthode d'élimination de la double imposition prévue par la convention pour ce type de revenus⁸.

Au contraire, pour appliquer le d) de l'article 29, paragraphe 1, de la convention franco-tunisienne, il n'est pas besoin de se reporter à la règle générale énoncée par le b). Les termes sont concis, mais l'instauration d'un crédit d'impôt se suffit à elle-même, car il va de soi qu'un tel crédit d'impôt est imputable sur l'impôt sur les revenus correspondants dû en France. D'ailleurs, le c) du même paragraphe – qui sépare les deux stipulations en cause – instaure, en des termes tout aussi concis que ceux du d), un autre crédit d'impôt forfaitaire, pour ce qui concerne les dividendes visés par les articles 14 et 15 de la convention, dont l'application est, par construction, indépendante de la règle d'imputation énoncée au b), qui ne vise pas ce type de revenus, et qui n'est donc pas limité par le butoir de l'impôt français.

Certes, l'article 29 aurait pu être mieux rédigé parce que le d) – qui concerne une catégorie spécifique de redevances – ne prévoit pas sa coordination avec le b) – qui concerne toutes les redevances. Mais même s'il ne précise pas expressément qu'il y déroge, cela nous semble découler nécessairement du principe général d'interprétation des normes selon lequel la loi spéciale déroge à la loi générale.

Nous excluons, par ailleurs, de lire une quelconque règle implicite de butoir dans les clauses de crédit d'impôt fictif ou forfaitaire, au regard de leur objet.

Il est vrai que l'absence de butoir n'est pas intuitive : si l'on comprend facilement que l'Etat de résidence qui consent une telle clause admette, pour préserver l'efficacité de l'incitation fiscale étrangère, de diminuer son propre impôt, dans la limite du forfait prévu par la convention, à hauteur, non seulement de l'impôt payé (le cas échéant) dans l'Etat de la source mais aussi du montant de la réduction accordée par celui-ci, l'on comprend moins bien qu'il permette au contribuable, grâce au montant du crédit d'impôt fictif qui excède l'impôt français calculé à raison des revenus auquel il est attaché, de diminuer l'impôt dû dans en France à raison d'autres revenus. Cela revient à ajouter, à l'incitation fiscale à l'investissement décidée par l'Etat de la source, une incitation fiscale propre à l'Etat de résidence.

Mais il n'est guère possible, en la matière, d'identifier une sorte de principe général de droit conventionnel qui permettrait de surmonter l'absence de clause expresse de butoir⁹. Si les commentaires du modèle de l'OCDE privilégient, dans un but d'unification, l'application du butoir pour la mise en œuvre du principe d'imputation¹⁰, les Etats restent libres de négocier des clauses d'imputation intégrale. On relèvera d'ailleurs que, dans leur version relative au modèle de 1963, ces commentaires réservent expressément, pour la rédaction de clauses de

⁸ Dans ce précédent, il s'agissait d'apprécier la nature – fictive ou forfaitaire – du crédit d'impôt en cause, mais la solution vaut pour l'application de la règle du butoir.

⁹ Ce, qui est, de manière générale, d'autant plus difficile en matière conventionnelle que les stipulations d'un traité doivent, en principe faire l'objet d'une interprétation littérale. La décision précitée *Natexis* consacre ainsi la règle suivant laquelle il ne peut exister de crédit d'impôt fictif sans clause expresse.

¹⁰ § 30 des commentaires de la version de 1963 du modèle de convention de l'OCDE, actuel § 29.

crédit d'impôt fictif, la faculté de prévoir des dérogations à la règle de l'imputation dans la limite du butoir (« imputation ordinaire ») et, dans l'affirmative, « la forme que les dérogations doivent revêtir et les conditions préalables qui devraient être remplies »¹¹. Ces commentaires sont à mettre en miroir avec la position exprimée par la Tunisie en tant qu'Etat non-membre de l'OCDE, qui se réservait le droit de proposer des clauses de déduction d'impôt fictif au regard des avantages prévus dans sa législation. Quant au rapport établi par l'OCDE sur les crédits d'impôt fictif, il est muet sur la question – même si l'on comprend, qu'en pratique, la rédaction classique des clauses de crédit d'impôt fictif prévoyait, expressément, l'application du butoir¹².

Par ailleurs, et surtout, si les clauses de crédit d'impôt fictif s'analysaient, avant tout, comme des outils d'aide au développement en faveur des pays les moins avancés, elles pouvaient aussi être utilisées, par les pays développés, comme un moyen de favoriser leurs entreprises investissant à l'étranger. Pour quelque dérogatoire qu'elle apparaisse, il n'y a donc rien de choquant à penser qu'en signant la clause en litige, la France ait entendu, en 1973, non seulement accompagner l'effort fiscal consenti par la Tunisie, mais aussi, avantager les entreprises françaises cherchant à exporter leur savoir-faire par rapport à leurs concurrentes.

On relèvera qu'à l'époque de la signature de la convention, la France appliquait¹³ un taux d'imposition de 10% pour une large part des produits de concession de redevances de brevet, porté à 15% par la loi de finances pour 1974¹⁴. La clause de crédit d'impôt fictif de 20% aurait ainsi été vidée, dès l'origine, d'une partie de sa portée si la France avait entendu appliquer la règle du butoir, ce qui ne semble guère conforme à l'idée que l'on se peut se faire d'une négociation de bonne foi entre deux Etats. Cet argument doit, toutefois, être relativisé puisque l'application de ce taux réduit, par rapport au taux normal de l'impôt sur les sociétés – qui était alors de 50% - était réservée aux seules redevances tirées des concessions de licences exclusives d'exploitation, ou par lesquelles le titulaire se dessaisissait pour un secteur géographique déterminé ou pour une application particulière – condition qui ne figure pas dans l'article conventionnel. Et vous aviez par ailleurs interprété très restrictivement cette condition, quelques mois à peine avant la signature de la convention franco-tunisienne (21 février 1973, Ministre de l'Economie et des Finances, n° 81757, au rec., solution ultérieurement abandonnée par Plénière, 30 avril 1980, Sté X., n°17850, au rec.).

Si vous nous suivez, vous confirmerez donc la solution de la cour, qui nous paraît commandée par la lettre de la convention, et, qui, au demeurant, n'est contraire ni à l'objet ni au but de cette convention.

¹¹ § 51 des commentaires de la version de 1963.

¹² Ces clauses se bornant, comme dans les exemples cités plus haut, à prévoir forfaitairement le montant de l'impôt réputé payé dans l'Etat de la source et s'appliquant donc par combinaison avec la règle générale de l'imputation ordinaire dans la limite du butoir (en ajoutant, éventuellement, des conditions supplémentaires d'exercice).

¹³ L'article 39 *terdecies* du CGI, issu de l'article 10 de la loi du 12 juillet 1965, prévoyait l'application du régime des plus-values de long terme pour ce type de revenus.

¹⁴ Article 7 de la loi n° 73-1150.

PCMNC au rejet de la requête.