

SOURCES - PRINCIPES MÉTHODES

Chronique d'actualité



Alexandre MAITROT DE LA MOTTE

Professeur à l'Université Paris Est - Créteil,
Directeur du Master Droit Fiscal,
spécialité fiscalité appliquée,
Premier Vice-Président de la ComUE
Université Paris Est

Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON

Maître des requêtes au Conseil d'État



Romain VICTOR

Maître des requêtes au
Conseil d'État

Sources

> **Droit interne - Constitution** - Le Conseil constitutionnel déclare conforme à la Constitution le plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie, sous réserve que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5% de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices (V. § 1).

> **Retenue à la source (CGI, art. 182 B)** - Rémunération de prestations fournies ou utilisées en France payées à un bénéficiaire étranger - Notion de prestations utilisées en France - Invocabilité de la doctrine administrative - Après avoir acté la conformité de la retenue à la source de l'article 182 B à la Constitution, le Conseil d'État juge que doivent être soumises à cette retenue à la source des sommes versées par une société française à une société établie à Hong Kong en rémunération de prestations de conseil, de suivi et de surveillance des opérations de production ainsi que de prestations de contrôle des fournisseurs chinois de la

société française, de la conformité de la marchandise produite en Chine et de son conditionnement avant son expédition vers la France, dès lors que ces prestations ont été effectivement utilisées par la société française pour opérer en France des choix de gestion relatifs, d'une part, à la phase de mise en production des produits qu'elle avait conçus et, d'autre part, à la phase de commercialisation de ces biens produits en Chine conformément à ses prescriptions. En outre, le Conseil juge suffisamment précise et opposable la doctrine administrative selon laquelle « les commissions versées à des personnes non domiciliées en France, en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger, ne sont pas considérées comme des prestations utilisées en France » (V. § 10).

> **Droit international** - La convention franco-saoudienne du 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions est prorogée pour une durée de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2019 (V. § 13).

...

> La nouvelle convention entre la France et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune est publiée au Journal officiel (V. § 15).

Méthodes d'élimination de la double imposition

> Le TA de Cergy-Pontoise saisit le Conseil d'État pour avis sur la question de savoir s'il est possible pour des résidents français d'imputer le crédit d'impôt prévu par l'article 24 de la convention franco-britannique de 2008 sur les prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis à raison de revenus de source britannique (V. § 19).

> Le Conseil d'État se prononce sur l'interprétation de l'article 20 de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959, dans sa version antérieure à l'avenant du 31 mars 2015, qui prévoit que les revenus dont l'imposition est réservée à l'Allemagne par l'article 3

sont inclus dans le revenu global français et génèrent un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à cet élément de revenu. Le Conseil juge que les mots « bénéfiques et autres revenus positifs » excluent les déficits. Il s'en déduit que lorsque le revenu de source allemande est un déficit foncier, il n'est pas imputable sur le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu en France (V. § 21).

> Dans le prolongement de sa décision jugeant contraire à l'article 1P1 de la Convention EDH la suppression, en cours d'exercice 2011, du régime du bénéfice mondial consolidé (BMC) alors qu'un agrément courait jusqu'au 31 décembre 2011, 1^{er} Conseil d'État juge que postérieurement à la période d'agrément, une société est encore en droit d'imputer, sur son impôt sur les sociétés, des montants de crédits d'impôts étrangers reportables nés du temps où elle bénéficiait de l'agrément (V. § 28).

Sources

Droit interne

1. Constitution - Principe d'égalité devant les charges publiques - Le Conseil constitutionnel déclare conforme à la Constitution le plafonnement de la déductibilité fiscale des frais généraux des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie, sous réserve que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices.

CC, 7 janv. 2020, n° 2019-819 QPC, Sté Casden Banque populaire. - CE, 10^e et 9^e ch., 4 oct. 2019, n° 432615, Sté Casden Banque Populaire SA, concl. A. Iljic (V. annexe 1)

2. Par décision du 4 octobre 2019, le Conseil d'État a renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de l'article 1^{er} de la loi du pays du 18 décembre 2015. Au prix d'une réserve d'interprétation, ce texte, qui instaure un dispositif de plafonnement (à hauteur de 5 % du montant des services extérieurs) de la déductibilité des frais généraux afférents à leur siège social lorsqu'ils sont supportés par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie, a été jugé conforme à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020.

3. La société Casden Banque populaire SA, qui dispose en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable, remettait en cause la conformité de ce texte à la Constitution dans le cadre de la contestation du montant de deux impositions calédoniennes auxquelles elle avait été soumise : la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur

le revenu des valeurs mobilières. Ces impositions sont régies par le code des impôts de la Nouvelle-Calédonie qui codifie les « lois du pays » de ce territoire¹, dont il faut savoir qu'elles peuvent faire l'objet d'un contrôle de constitutionnalité par le Conseil constitutionnel français. En d'autres termes, sous réserve de cette dernière précision, le droit fiscal calédonien présente une autonomie technique et une exclusivité d'application qui, pour reprendre la notion très justement employée par Madame Iljic dans ses conclusions sous la décision de renvoi du Conseil d'État (reproduites en annexe), conduisent à considérer que ce territoire est doté de la souveraineté fiscale². En témoigne la circonstance qu'aux fins d'éviter les doubles impositions, la Nouvelle-Calédonie et la France sont liées depuis 1983 par une convention fiscale bilatérale prise sur le modèle de l'OCDE.

4. Au soutien de ses contestations des impositions susmentionnées, la société Casden Banque populaire SA a principalement fait valoir, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité transmise par le Tribunal administratif de Nouvelle-Calédonie au Conseil d'État, que le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie, dans sa rédaction issue de l'article 1^{er} de la loi du pays du 18 décembre 2015, porte atteinte au principe constitutionnel d'égalité dès lors que la déductibilité des frais généraux afférents au siège social des entreprises est plafonnée lorsqu'ils sont supportés par les entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en dehors de la Nouvelle-Calédonie (y compris donc en France métropolitaine), alors qu'elle ne l'est pas lorsque ces frais sont supportés par des entreprises ayant leur siège social ou leur direction effective en Nouvelle-Calédonie. La question de savoir si cette différence de traitement est conforme à l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen semblait sérieuse au Conseil d'État, ce dernier l'a, par décision du 4 octobre 2019, renvoyée au Conseil constitutionnel.

5. Devant le Conseil d'État puis devant le Conseil constitutionnel, la société Casden Banque populaire SA a par ailleurs présenté d'autres moyens résultant de ce que l'article 2 de la loi du pays contestée intègre les frais généraux non déductibles dans l'assiette de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, et de ce que son article 6 renvoie à des arrêtés du gouvernement le soin de préciser les services

extérieurs devant être pris en compte pour l'application du plafonnement. Se référant à l'article 2, la société Casden Banque populaire SA entendait faire juger par le Conseil constitutionnel que la réintégration, dans le résultat imposable en Nouvelle-Calédonie, de la part non déductible des frais généraux conduit à une triple imposition présentant un caractère confiscatoire dès lors que ce résultat est soumis à l'impôt sur les sociétés et activités métallurgiques ou minières, à la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués, et à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Et se référant à l'article 6, elle estimait que la loi du pays du 18 décembre 2015 était entachée d'incompétence négative dès lors qu'elle renvoie à un arrêté le soin de définir la notion de « services extérieurs ». Enfin, la société requérante a fait valoir que l'entrée en vigueur de la loi du pays était rétroactive et donc contraire à la Constitution.

6. Dans la décision n° 2019-819 QPC du 7 janvier 2020, le **Conseil constitutionnel a rejeté l'ensemble de ces griefs présentés par la société Casden Banque populaire SA, sous une réserve d'interprétation s'agissant du grief principal tiré de la rupture d'égalité devant la loi.**

Au § 17 de cette décision, le Conseil constitutionnel a en effet considéré qu'en « *plafonnant ainsi la déductibilité des frais généraux, les dispositions contestées instituent une différence de traitement entre les entreprises, pour la déductibilité de leurs frais généraux, selon que le siège social, la direction ou l'entreprise à laquelle elles sont liées, auquel ces frais ont été payés, est situé ou non hors du territoire de la Nouvelle-Calédonie* ». Sauf à être justifiée « *par une différence de situation ou par une raison d'intérêt général, pourvu que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* »³, la constatation de cette différence de traitement devait donc entraîner l'inconstitutionnalité du V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de l'article 1^{er} de la loi du pays du 18 décembre 2015.

Or il est apparu au Conseil constitutionnel que cette **différence de traitement est justifiée par la nécessité de lutter contre les transferts indirects de bénéfices résultant de la surévaluation du montant des frais généraux déclarés par les entreprises établies en Nouvelle-Calédonie lorsqu'elles dépendent d'entreprises situées hors de ce territoire avec lesquelles elles entretiennent des liens**, et qu'elle poursuit ainsi **l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**. Il est en effet de jurisprudence constante que différentes raisons d'intérêt général découlant du principe constitutionnel de nécessité de l'impôt peuvent justifier des atteintes au principe d'égalité, à l'instar de la lutte contre la fraude

1 Sur le système fiscal des collectivités d'outre-mer et leur insertion au sein du système fiscal international, v. A. Maitrot de la Motte, *The Overseas Countries and Territories (OCT) of France, as defined in Annex II (TFEU), and the relations of France with these OCTs*, in *European Parliamentary Research Service, Tax evasion, money laundering and tax transparency in the EU Overseas Countries and Territories, Annex I* : Parlement Européen, Commission PANA, avr. 2017.

2 L'autonomie technique et l'exclusivité d'application sont, pour les Professeurs Gilbert Tixier et Guy Gest, les critères de la souveraineté fiscale (G. Tixier et G. Gest, *Droit fiscal international* : PUF, coll. *Droit Fondamental*, 2^e éd., 1990, p. 16). Nous estimons pour notre part que l'entité qui dispose d'une compétence fiscale et d'un pouvoir fiscal est dotée de la souveraineté fiscale (ce qui est donc le cas de la Nouvelle-Calédonie) : v. A. Maitrot de la Motte, *Droit fiscal de l'Union européenne* : Bruylant, coll. *Droit de l'Union européenne – Traités*, 2^e éd., 2016, n° 1, note 1.

3 V. le § 14 de la décision, qui reprend la formule habituelle du Conseil constitutionnel pour l'application de l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

fiscale⁴, de la lutte contre la fraude et l'évasion et l'évasion fiscales⁵, et, de manière plus contestable, de la lutte contre l'optimisation fiscale⁶ et de la lutte contre le cumul des avantages fiscaux⁷.

Comme le Conseil constitutionnel l'a indiqué au § 19 de la décision du 7 janvier 2020, **cette lutte peut être mise en œuvre au moyen d'une présomption** selon laquelle « *la part des frais généraux excédant 5 % du montant des services extérieurs, payés par une entreprise établie en Nouvelle-Calédonie à des entreprises situées en dehors de la Nouvelle-Calédonie et avec lesquelles elle est liée, constitue un transfert indirect de bénéfices* », dès lors que dans cette dernière hypothèse, le Conseil constitutionnel estime que « *l'administration ne dispose pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie* » (§ 20).

Ceci étant, si le législateur peut instituer des présomptions, **celles-ci doivent ne pas être irréfragables**⁸. C'est pourquoi le Conseil constitutionnel a jugé que ce n'est que sous réserve « *que l'entreprise soit autorisée à apporter la preuve que la part de ses frais généraux qui excède le montant de 5 % de ses services extérieurs ne correspond pas à un transfert indirect de bénéfices* » (§ 21) que le V de l'article 21 du code des impôts de la Nouvelle-Calédonie dans sa rédaction issue de l'article 1^{er} de la loi du pays du 18 décembre 2015 est conforme à la Constitution.

7. S'il faut **se féliciter de cette réserve** dès lors qu'il est nécessaire que les présomptions d'évasion fiscale soient simples et non irréfragables, il faut de nouveau⁹ **regretter que le Conseil constitutionnel ne protège pas mieux les droits et libertés des contribuables**. En procédant ainsi, il leur accorde en effet une protection minimale plutôt qu'une protection optimale inspirée, par exemple, de celle qui est conférée par la Cour de justice dans des circonstances analogues. Dans de telles circonstances, la Cour se demande en effet si, quand bien même elle est justifiée, une restriction aux libertés n'est pas **concrètement** disproportionnée, en raison par exemple de la possibilité de mettre en œuvre des moyens moins contraignants au regard de l'objectif à atteindre¹⁰. Ceci peut conduire la Cour à juger que la simple exigence que soient produits des documents comptables est moins contraignante qu'une discrimination¹¹. De même, lorsque sont en cause des contrôles fiscaux portant sur des opérations internationales, la Cour examine au cas par cas les modalités de coopération des administrations¹², au point qu'elle ne jugerait jamais, contrairement au Conseil constitutionnel, que la différence de traitement en litige dans l'affaire commentée est justifiée par le fait que « *l'administration ne dispose pas des mêmes pouvoirs de vérification et de contrôle que sur les entreprises situées en Nouvelle-Calédonie* »¹³.

8. De même, il faut **regretter que la décision du 7 janvier 2020 ne statue pas véritablement sur le caractère confiscatoire de la triple imposition résultant de la combinaison des articles 1 et 2 de la loi du pays du 18 décembre 2015**. Sur ce point, il sera relevé que la décision du Conseil constitutionnel précise seulement, pour l'interprétation de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, qu'« *En particulier, pour assurer le respect du principe d'égalité, il doit fonder son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose. Cette appréciation ne doit cependant pas entraîner de rupture caractérisée de l'égalité devant les charges publiques* » (§ 15), et qu'elle ne rappelle en revanche point, en reprenant la formule habituelle, que l'exigence de prise en charge des facultés contributives « *ne serait pas respectée si l'impôt revêtait un caractère confiscatoire ou faisait peser sur une catégorie de contribuables une charge*

4 CC, 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, Mme Danièle B. [Évaluation du train de vie] : Dr. fisc. 2011, n° 7-8, comm. 719, note M. Pelletier ; RJF 4/2011, n° 482. – CC, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. Française des entreprises privées (AFEP) et a : Dr. fisc. 2015, n° 12, comm. 223, note P. Kouraleva-Cazals. – ou CC, 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, Sté Eurofrance [Retenue à la source de l'impôt sur les revenus appliquée aux produits distribués dans un État ou territoire non coopératif] : RJF 2/2017, n° 160.

5 CC, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié] : Cah. CC 2017, p. 10 ; Dr. sociétés 2017, comm. 93, note J.-P. Pierre ; D. 2017, p. 509 ; BMIS 2017, n° 7, p. 475, chron. D. Gutmann, L. Chetcuti, P. Gour, A. Périn-Dureau et M. Sadowsky ; Option fin. 2017, p. 56, note É. Ginter et J. Bellet ; Option fin. 2017, p. 36, note D. Dedieu et C. Roux ; M. Pelletier, Principe d'égalité devant les charges publiques et article 123 bis du CGI : *Magazine des présomptions irréfragables* : Dr. fisc. 2017, n° 11, act. 165 ; C. Acard, Fiscalité financière : Dr. fisc. 2017, n° 21, étude 318, spéc. n° 20. – CC, 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, Époux N. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié II]. – ou encore CC, 15 déc. 2017, n° 2017-679 QPC, M. Jean-Philippe C. [Assujettissement du constituant d'un trust à l'impôt de solidarité sur la fortune] : Dr. fisc. 2018, n° 10, comm. 212, note S. de Monès, J.-F. Mandelbaum et P.-M. Roch ; J. Turot, Trust et imposition de la fortune : à la recherche de la capacité contributive : Dr. fisc. 2018, n° 10, étude 208.

6 CC, 26 juin 2015, n° 2015-473 QPC, Palhon : Dr. fisc. 2016, n° 3, comm. 81, note P. Giraud.

7 CC, 20 avr. 2018, n° 2018-701 QPC, Mi Développement 2 : Dr. fisc. 2018, n° 39, comm. 410, note A. Maitrot de la Motte ; RJF 2018, n° 782.

8 CC, 21 janv. 2011, n° 2010-88 QPC, Danièle B, préc. – CC, 20 janv. 2015, n° 2014-437 QPC, Assoc. française des entreprises privées (AFEP) et a., préc. – CC, 25 nov. 2016, n° 2016-598 QPC, Sté Eurofrance, préc. – CC, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, Dominique L, préc. – CC, 6 oct. 2017, n° 2017-659 QPC, Époux N. – Ou encore CC, 15 déc. 2017, n° 2017-679 QPC, Jean-Philippe C., préc.

9 V. Alexandre Maitrot de la Motte, « Les retenues à la source et le principe constitutionnel d'égalité : remarques sur la conformité contestable du c du paragraphe I de l'article 182 B du CGI aux droits et libertés que la Constitution garantit », *Revue de Droit Fiscal*, 2019, n° 42, comm. 409.

10 V. not. CJCE, 11 juin 2009, C-155/08, X et C-157/08, E. H. A. Passenheim-van Schoot : Rec. CJUE, I, p. 5093 ; Dr. fisc. 2009, n° 29, comm. 424, note E. J. Van Brustem ; Europe 2009, comm. 328, note A.-L. Mosbrucker.

11 V. en ce sens CJCE, 15 mai 1997, C-250/95, Futura Participations SA et Singer : Rec. CJCE 1997, I, p. 2471 ; RJF 2/1997, n° 757.

12 V. en ce sens, par ex. CJUE, 10 avr. 2014, C-190/12, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, et la relecture conforme à nos critiques que cet arrêt permet de faire de l'arrêt *Établissements Rimbaud* (CJUE, 28 oct. 2010, C-72/09, Éts Rimbaud SA : Dr. fisc. 2010, n° 49, comm. 588, note A. Maitrot de la Motte et É. Dubout ; RJF 1/2011, n° 128). Sur ce point, v. A. Maitrot de la Motte, Les libertés européennes de circulation et les « pays tiers » : Dr. fisc. 2014, n° 25, étude 384).

13 § 20. – *Comp. CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium, § 8 : Dr. fisc. 2019, n° 42, comm. 409, note A. Maitrot de la Motte ; FI 3-2019, n° 7, comm. L. Chesneau.*

excessive au regard de leurs facultés contributives. En vertu de l'article 34 de la Constitution, il appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives »¹⁴. Au regard de cette exigence, la question de savoir si la triple imposition invoquée était excessive ou confiscatoire aurait pourtant dû être attentivement examinée.

9. Pour leur part, les **deux derniers griefs dont se prévalait la société Casden Banque populaire SA n'étaient sans doute pas fondés**. S'agissant de la rétroactivité, c'est en application d'une jurisprudence constante (justifiée juridiquement, mais contestable économiquement) que le Conseil constitutionnel a décidé que « l'application des dispositions contestées aux exercices comptables qui n'étaient pas encore clos à la date de leur entrée en vigueur n'affecte pas des situations légalement acquises et ne remet en cause aucun effet qui pouvait légitimement être attendu de situations nées sous l'empire de textes antérieurs » (§ 23). Et s'agissant de l'incompétence négative, il ne fallait pas s'attendre à ce qu'elle fût sanctionnée dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité dès lors qu'aucun droit ou liberté que la Constitution garantit n'était affecté¹⁵.

A. MAITROT DE LA MOTTE ■

10. Retenue à la source (CGI, art. 182 B) - Rémunération de prestations fournies ou utilisées en France payées à un bénéficiaire étranger - Notion de prestations utilisées en France - Invocabilité de la doctrine administrative - Après avoir acté la conformité de la retenue à la source de l'article 182 B à la Constitution, le Conseil d'État juge que doivent être soumises à cette retenue à la source des sommes

14 V. CC, 29 déc. 2005, n° 2005-530 DC, Loi de finances pour 2006, consid. 65. - CC, 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, M. Pierre-Yves M. [Lutte contre l'évasion fiscale]. - CC, 11 févr. 2011, n° 2010-99 QPC, Mme Laurence N. [Impôt de solidarité sur la fortune - Plafonnement]. - CC, 29 déc. 2014, n° 2014-708 DC, Loi de finances rectificative pour 2014. - CC, 26 juin 2015, n° 2015-473 QPC, Palhon, préc. - CC, 26 juin 2015, n° 2015-474 QPC, Sté ICADE [Imposition des plus-values latentes afférentes à des actifs éligibles à l'exonération postérieurement à l'option pour le régime des SIIC]. - CC, 17 juill. 2015, n° 2015-475 QPC, Sté Crédit Agricole SA [Règles de déduction des moins-values de cession de titres de participation - Modalités d'application]. - CC, 14 janv. 2016, n° 2015-515 QPC, M. Marc François-Xavier M.-M. [Exclusion de certains compléments de prix du bénéfice de l'abattement pour durée de détention en matière de plus-value mobilière]. - CC, 3 févr. 2016, n° 2015-520 QPC, Sté Metro Holding SA venant aux droits de la société CRFP Cash : Dr. fisc. 2016, n° 12, comm. 241, note E. Meier et M. Valetteau. - CC, 22 avr. 2016, n° 2016-538 QPC, Époux M. D. [Exclusion des plus-values mobilières placées en report d'imposition de l'abattement pour durée de détention]. - CC, 30 sept. 2016, n° 2016-571 QPC, Sté Layher SAS : Dr. fisc. 2016, n° 46, comm. 592, note G. Blanluet ; RJF 2016, n° 1108. - CC, 22 déc. 2016, n° 2016-742 DC, Loi de financement de la sécurité sociale pour 2017. - CC, 1^{er} mars 2017, n° 2016-614 QPC, M. Dominique L. [Imposition des revenus réalisés par l'intermédiaire de structures établies hors de France et soumises à un régime fiscal privilégié]. - CC, 17 juill. 2017, n° 2017-642 QPC, M. Alain C. [Exclusion de certaines plus-values mobilières de l'abattement pour durée de détention]. - ou CC, 24 mai 2019, n° 2019-784 QPC, Sté Cosfibel Premium, préc.

15 CC, 18 juin 2010, n° 2010-5 QPC, SNC Kimberly Clark.

versées par une société française à une société établie à Hong Kong en rémunération de prestations de conseil, de suivi et de surveillance des opérations de production ainsi que de prestations de contrôle des fournisseurs chinois de la société française, de la conformité de la marchandise produite en Chine et de son conditionnement avant son expédition vers la France, dès lors que ces prestations ont été effectivement utilisées par la société française pour opérer en France des choix de gestion relatifs, d'une part, à la phase de mise en production des produits qu'elle avait conçus et, d'autre part, à la phase de commercialisation de ces biens produits en Chine conformément à ses prescriptions. En outre, le Conseil juge suffisamment précise et opposable la doctrine administrative selon laquelle « les commissions versées à des personnes non domiciliées en France, en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger, ne sont pas considérées comme des prestations utilisées en France ».

CE, 9^e et 10^e ch., 4 déc. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 2)

11. Cette décision constitue l'épilogue d'un contentieux qui, au passage, aura donné l'occasion au Conseil constitutionnel de valider la conformité à la Constitution de la retenue à la source prévue par le c du I de l'article 182 B du CGI, que tout débiteur exerçant une activité en France est tenu de prélever sur les sommes qu'il verse à un bénéficiaire étranger en rémunération de prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

Anciennement dénommée Mandalay Prestige, la société Cosfibel Premium a pour objet de concevoir et commercialiser pour le compte de ses clients des coffrets promotionnels destinés au conditionnement d'articles de parfumerie et bijouterie ou de spiritueux, sur un positionnement de marché « haut de gamme ». Elle sous-traite la production des coffrets qu'elle dessine et vend à des entreprises industrielles situées à l'étranger, notamment en Chine.

À l'issue d'un contrôle, la société a été assujettie à des rappels de retenue à la source de l'article 182 B, au taux alors en vigueur de 33,1/3%¹⁶, assortis de sanctions fiscales. L'administration a considéré qu'elle avait utilisé en France les services qui lui étaient fournis par une société établie à Hong Kong, ayant consisté à lui conseiller le choix de certains fabricants locaux, à suivre le bon déroulement des opérations de production des emballages et à contrôler leur qualité avant leur exportation. Les sommes versées à ce prestataire à titre de rémunération étaient importantes et dépassaient, pour la période triennale en litige, la somme de 800 000 €.

16 En application du II de l'article 182 B qui renvoie au taux normal de l'impôt sur les sociétés tel qu'il est prévu au deuxième alinéa du I de l'article 219 du CGI.

Ses demandes de décharge ayant été rejetées par les juridictions du fond, la société s'est pourvue en cassation en soulevant une question prioritaire de constitutionnalité tirée de ce que le c du I de l'article 182 B méconnaît les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques. Deux modalités particulières de calcul de la retenue à la source étaient dans le viseur de la requérante : d'une part, la circonstance que la retenue est assise sur une assiette brute ne tenant aucun compte des charges du prestataire fournissant les services utilisés en France ; d'autre part, la circonstance que, conformément à la solution retenue par les formations consultatives et contentieuses du Conseil d'État¹⁷, la retenue soit calculée « en dehors », c'est-à-dire sur une assiette majorée du montant de la prise en charge de la retenue à la source par le débiteur de la rémunération, représentant l'avantage consenti au créancier de cette rémunération.

Saisi par le Conseil d'État¹⁸ de cette **question sérieuse**, dont la résolution n'appelait aucune réponse d'évidence, le Conseil constitutionnel a écarté ces griefs par une décision du 24 mai 2019¹⁹ en relevant, s'agissant du premier, que l'administration ne disposait pas du pouvoir de contrôler la réalité des charges déductibles éventuellement engagées par le prestataire établi à l'étranger, ce qui justifiait de retenir une base brute et sur le second, que l'intégration, dans le montant de l'assiette de la retenue, de l'avantage résultant, pour le créancier, de la prise en charge de la retenue par le débiteur, avait pour objet de reconstituer la rémunération brute réellement perçue par le prestataire et d'empêcher ainsi des ententes de nature à minorer le montant de l'impôt.

12. L'hypothèque constitutionnelle étant levée, il restait pour le Conseil d'État à vérifier que la cour administrative d'appel avait bien jugé en validant les rappels de retenue à la source assignés à la société Cosfibel Premium. Sur ce plan, l'apport de la décision est double, à la fois sur l'application de la loi fiscale et sur le terrain de la doctrine administrative.

> En premier lieu, il constitue une **nouvelle illustration de l'application du c du I de l'article 182 B** à des prestations de services qui, sans avoir été « fournies » matériellement en France (ce qui correspond au premier cas de figure prévu par ces dispositions), ont néanmoins été « utilisées » en France par le preneur pour les besoins de son activité (ce qui correspond au second cas de figure). Comme il l'avait fait dans une décision *Sté Sud Trading Company*²⁰ dans une configuration assez proche, le Conseil d'État regarde la prestation exécutée en Asie par la société hongkongaise comme ayant mis la société française en situation de prendre, depuis ses bureaux en France, des « choix de gestion » se rattachant aussi bien

à la mise en production (à qui vendre ? selon quelles modalités techniques et financières ?) qu'à la commercialisation (le produit fini répond-il à la commande ? les normes de qualité sont-elles respectées ?). Il y avait donc utilisation en France d'une prestation pourtant intégralement accomplie à l'étranger, ce qui éclaire le **champ d'application, très large, du mécanisme de retenue à la source** en cause.

> En second lieu, la décision commentée donne tort à l'arrêt attaqué de s'être fondé, pour écarter le moyen tiré de l'invocation par la société Cosfibel de la doctrine administrative sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, sur le motif que les commentaires invoqués²¹ étaient trop imprécis pour être regardés comme comportant une interprétation formelle de la loi fiscale susceptible d'être invoquée par les contribuables. Le paragraphe litigieux des commentaires énonçait que « **les commissions versées à des personnes non domiciliées en France, en rémunération de démarches et diligences diverses effectuées à l'étranger, ne sont pas considérées comme des prestations utilisées en France** ». Le Conseil d'État reconnaît (ce qui n'est pas sans utilité pour les contribuables) qu'il s'agit bien là d'une doctrine, de contenu suffisamment précis, invocable sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. La décision pointe pour ce motif une erreur de droit commise par la cour, ce qui est bien le degré de contrôle exercé en cassation sur la portée prêtée à une instruction par les juges du fond²². Mais le Conseil relève aussitôt, dans le cadre d'une **substitution de motifs en cassation**, dont les conditions étaient remplies, que la société Cosfibel ne pouvait opposer cette interprétation formelle pour échapper à l'application de la loi fiscale, faute qu'elle entrât dans le champ du paragraphe litigieux qui ne concerne - selon ses termes mêmes - que les « *commissions versées [...] en rémunération de démarches et diligences diverses* », lesquelles semblent ne devoir désigner que la rémunération versée à un mandataire²³. Or la société hongkongaise n'avait pas été mandatée par la société Cosfibel pour accomplir des actes juridiques ou des démarches en son nom, mais bien pour réaliser de véritables prestations de services au sens de l'article 182 B (choisir des fabricants, surveiller la production, contrôler la qualité).

R. VICTOR ■

17 CE, 13 mars 1996, n° 148038, Min. c/ Clappier : RJF 1996 n° 386 ; BDCF 1996 p. 46, concl. J. Arrighi de Casanova.

18 CE, 25 févr. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, concl. E. Bokdam-Tognetti : FI 2-2019, n° 2, § 1.

19 CC, 24 mai 2019, n° 2019-874 QPC, Sté Cosfibel Premium : FI 3-2019, n° 7.

20 CE, 22 oct. 2018, n° 406576, Sté Sud Trading Company, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T., p. 659 ; FI 1-2019, n° 7, § 1 ; RJF 2019 n° 20.

21 DB 5 B-7111, 1^{er} août 2001, § 20, 23 et 24, repris au § 230 du BOI-IR-DOMIC-10-10 dans ses différentes versions publiées jusqu'ici (la dernière étant datée du 27 février 2019).

22 CE, 12 févr. 1995, n° 139060, Min. c/ SA Solving : Rec. Lebon, p. 72 ; RJF 1995 n° 461.

23 V. en ce sens la définition des commissions donnée par G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, 2^e éd. : « toute rémunération versée à un mandataire ou à un intermédiaire de commerce pour l'accomplissement de sa mission ». Le mandataire est quant à lui défini comme celui qui « reçoit du mandant pouvoir et mission d'agir au nom de ce dernier ».

Droit international

13. Convention internationale - Arabie saoudite - Reconduction - La convention franco-saoudienne du 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions est prorogée pour une durée de cinq ans à compter du 1^{er} janvier 2019.

D. n° 2019-1224, 25 nov. 2019 : JO 27 nov. 2019, texte n° 3 (V. annexe 3)

BOI-INT-CVB-SAU, 22 janv. 2020

14. Ce décret porte publication de l'accord sous forme d'échange de lettres entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume d'Arabie saoudite relatif à la reconduction de la convention du 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions. La convention est prorogée pour une durée de cinq ans, à compter du 1^{er} janvier 2019 : elle couvrira donc la période 2019-2024.

L'administration fiscale a mis à jour le BOFiP en conséquence, sans apporter de précision technique particulière.

15. Convention internationale - Luxembourg - Publication - La nouvelle convention entre la France et le Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune est publiée au Journal officiel.

D. n° 2019-1274, 2 déc. 2019 : JO 4 déc. 2019, texte n° 2 (V. annexe 4)

16. Ce décret porte publication de la nouvelle convention qui, entrée en vigueur le 19 août 2019, s'appliquera aux revenus 2020.

Une analyse d'ensemble a été publiée dans le numéro précédent²⁴. Une analyse de la clause de sauvegarde incluse à la fin de l'article 1(2) est publiée dans le présent numéro²⁵.

17. À NOTER

> OCDE - Lutte contre les pratiques fiscales dommageables (BEPS, action 5) - Le Cadre inclusif fixe les modalités pratiques de mise en œuvre des obligations en matière d'échange de renseignements à la charge des juridictions qui ne prélèvent qu'un impôt insignifiant voire aucun impôt.

OCDE, Activité substantielle pour les juridictions qui ne prélèvent pas d'impôt sur les bénéfices des sociétés ou qui

prélèvent un impôt insignifiant : conseils pour l'échange spontané de renseignements, 31 oct. 2019

Dans le cadre de l'action 5 du BEPS visant à lutter contre les pratiques fiscales dommageables, le Cadre inclusif a convenu en novembre 2018 de recommencer à appliquer le facteur d'activité substantielle aux juridictions qui ne prélèvent qu'un impôt insignifiant voire aucun impôt²⁶. Il en est résulté une norme qui impose à ces juridictions l'obligation d'échanger de manière spontanée des renseignements dans des situations spécifiques. Cette norme prévoit les circonstances donnant lieu à échange, les données visées par l'échange et les juridictions avec lesquelles l'échange doit avoir lieu.

Aux fins d'une mise en œuvre efficace et coordonnée de ces échanges spontanés de renseignements, lesquels devraient débiter en 2020, l'OCDE publie un document complémentaire fixant les modalités pratiques de mise en œuvre des obligations en matière d'échange de renseignements prévues par la norme. La première partie contient des orientations sur les **délais à respecter**, le **cadre légal international** et des clarifications sur les **définitions clés**. La seconde contient le **format à utiliser** pour les échanges.

Droit de l'Union européenne

Libertés de circulation

18. À NOTER

> Droit de l'Union européenne - Liberté d'établissement - Déduction pour capital à risque accordée à une société soumise à l'IS en Belgique - Établissement stable dans un autre État membre - La CJUE juge que l'article 49 TFUE relatif à la liberté d'établissement ne s'oppose pas à une législation nationale en vertu de laquelle, pour le calcul d'une déduction accordée à une société assujettie intégralement à l'impôt dans un État membre et disposant d'un établissement stable dans un autre État membre dont les revenus sont exonérés dans le premier État membre en vertu d'une convention préventive de la double imposition, la valeur nette des actifs d'un tel établissement stable est prise en compte, dans un premier temps, dans le calcul de la déduction pour capital à risque accordée à la société résidente, mais, dans un second temps, le montant de la déduction est réduit du plus petit des montants suivants, à savoir la partie de la déduction pour capital à risque qui se rapporte à l'établissement stable ou le résultat positif généré par cet établissement stable, alors qu'une telle diminution n'est pas appliquée dans le cas d'un établissement stable situé dans le premier État membre.

CJUE, 7^e ch., 17 oct. 2019, C-459/18, Argenta Spaarbank NV (V. annexe 5)

²⁴ B. Gibert et F. Roux, Nouvelle convention fiscale franco-luxembourgeoise : analyse du point de vue de la France : FI 4-2019, n° 2.1.3.

²⁵ J. Monsenego, La clause de sauvegarde conventionnelle, Analyse à la lumière du modèle OCDE et de la convention fiscale franco-luxembourgeoise : FI 1-2020, n° 2.1.3.

²⁶ FI 1-2019, n° 2, § 7.

Méthodes d'élimination de la double imposition

19. Élimination de la double imposition - Convention franco-britannique - Crédit d'impôt - Prélèvements sociaux - Le TA de Cergy-Pontoise saisit le Conseil d'État pour avis sur la question de savoir s'il est possible pour des résidents français d'imputer le crédit d'impôt prévu par l'article 24 de la convention franco-britannique de 2008 sur les prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis à raison de revenus de source britannique.

TA Cergy-Pontoise, 2^e ch., 12 nov. 2019, n° 1703279, Delpont (V. annexe 6)

20. Les requérants, résidents français, ont été assujettis aux contributions sociales à raison de revenus de source britannique et ont demandé au Tribunal administratif de Cergy-Pontoise de prononcer l'imputation sur ces contributions du crédit d'impôt prévu par l'article 24 de la convention franco-britannique de 2008. Devant le tribunal, l'administration rejetait cette demande au motif que les intéressés n'ont pas été imposés au Royaume-Uni, à raison des revenus litigieux, à des impositions comparables aux contributions sociales.

En vertu de l'article 2 de la convention bilatérale, la CSG et la CRDS sont incluses dans le champ d'application de la convention. S'agissant des modalités d'élimination de la double imposition, l'article 24 de cette convention subordonne le bénéfice du crédit d'impôt à la condition que le résident français ait été soumis à l'impôt au Royaume-Uni à raison de ces revenus. Le litige nécessitait donc de préciser les conditions d'application du crédit d'impôt aux contributions sociales et notamment de déterminer si cette application est conditionnée par l'assujettissement des revenus provenant du Royaume-Uni à un impôt équivalent aux contributions sociales dans cet État. Le Tribunal de Cergy-Pontoise décide donc de saisir le Conseil d'État pour avis de six questions concernant la faculté d'une telle imputation ainsi que, le cas échéant, ses conditions d'application. En vertu de l'article L. 113-1 du code de justice administrative, le Conseil d'État examinera la question dans le délai de trois mois.

Soulignons que si la doctrine administrative a posé le principe selon lequel au regard des conventions fiscales internationales et notamment des mécanismes d'élimination de la double imposition, les contributions sociales sont assimilables à l'impôt sur le revenu²⁷, elle n'a pas pris parti sur les questions soulevées par le tribunal.

21. Élimination de la double imposition - Convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 - Crédit d'impôt - Notion de « bénéfiques et autres revenus positifs » - Prise en compte par l'État

²⁷ BOI-INT-DG-20-20-100, 3 juin 2016, § 100 à 130.

de la résidence d'un déficit foncier né dans l'État de la situation de l'immeuble - Le Conseil d'État se prononce sur l'interprétation de l'article 20 de la convention franco-allemande du 21 juillet 1959, dans sa version antérieure à l'avenant du 31 mars 2015, qui prévoit que les revenus dont l'imposition est réservée à l'Allemagne par l'article 3 sont inclus dans le revenu global français et génèrent un crédit d'impôt égal au montant de l'impôt français correspondant à cet élément de revenu. Le Conseil juge que les mots « *bénéfiques et autres revenus positifs* » excluent les déficits. Il s'en déduit que lorsque le revenu de source allemande est un déficit foncier, il n'est pas imputable sur le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu en France.

CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 428443, Min. c/ Lindner, concl. R. Victor (V. annexe 7)

22. La question que soulevait le pourvoi du ministre dans cette affaire était très pure et d'un intérêt pratique certain : un résident fiscal de France propriétaire d'un immeuble en Allemagne est-il fondé à déduire le déficit foncier afférent à ce bien de ses revenus imposables en France ? Y répondre impliquait d'analyser la portée exacte mais aussi la combinaison de deux articles de la convention fiscale internationale conclue le 21 juillet 1959 entre la France et la République fédérale d'Allemagne : l'article 3 relatif aux revenus des biens immobiliers et l'article 20 relatif à la méthode pour éviter la double imposition.

23. Les faits à l'origine du litige étaient simples. M. et Mme Lindner, qui avaient leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI, étaient propriétaires de plusieurs immeubles situés en Allemagne qu'ils donnaient en location. Ces biens avaient généré un déficit foncier au titre de l'année 2010. Dans leur déclaration d'ensemble souscrite en France au titre des revenus de l'année 2010, les contribuables avaient mentionné ce déficit - comme s'il s'agissait d'un déficit foncier de source française - et obtenu par suite la déduction d'une somme plafonnée à 10 700 € au titre des revenus de 2010, le surplus du déficit foncier ayant été reporté sur les revenus fonciers déclarés au titre des années 2011 et 2012. À l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale leur avait toutefois notifié une proposition de rectification au titre de ces trois années en se prévalant de ce que, en vertu de la convention fiscale internationale conclue entre la France et l'Allemagne, **seuls les bénéfiques et autres revenus positifs étaient à prendre en compte pour le calcul des revenus taxables en France**. L'arrêt commenté, qui accueille le recours en cassation du ministre de l'action et des comptes publics, approuve le motif du redressement.

24. Si n'avait été en cause que l'application du droit interne, il est bien évident que M. et Mme Lindner, qui

étaient assujettis à une **obligation fiscale illimitée en France**, auraient été fondés à déduire le déficit foncier de leur revenu global au titre de l'année de naissance du déficit en reportant la fraction excédant la limite des 10 700 € sur les revenus fonciers des dix années suivantes, conformément au 3^e du I de l'article 156 du CGI. En effet, en l'absence de convention fiscale, la seule circonstance que la source du déficit foncier était allemande n'aurait pu y faire obstacle. On peut d'ailleurs signaler que les contribuables se prévalaient devant l'administration - à mauvais escient en ce qui les concerne - d'un arrêt *Grundstücksgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez* de la Cour de justice de l'Union européenne du 15 octobre 2009²⁸ ayant jugé que l'article 63 du TFUE (ex-article 56 TCE) relatif à la libre circulation des capitaux s'oppose à la législation d'un État membre relative à l'impôt sur le revenu qui subordonne le droit des personnes physiques résidentes et intégralement assujetties à l'impôt de bénéficier de la déduction de la base imposable des pertes provenant de la location d'un bien immeuble dans l'année de la survenance de celles-ci à la condition que le bien en question soit situé sur le territoire de cet État membre.

25. Toutefois, en l'espèce, il fallait tenir compte de l'article 3 de la convention fiscale franco-allemande du 21 juillet 1959 dont le paragraphe 1 énonce que « *Les revenus provenant des biens immobiliers [...] ne sont imposables que dans l'État contractant où ces biens sont situés* ». Compte tenu de leur rédaction (« ne... que... »), **ces stipulations doivent être lues comme attribuant à l'État de la situation de l'immeuble - l'Allemagne en l'occurrence - le droit exclusif de prélever un impôt sur les revenus tirés de location de l'immeuble.** Or dans une configuration voisine, le Conseil d'État avait déjà jugé, par une décision *Sté BNP Paribas*²⁹, qu'une convention qui retire à la France tout pouvoir d'imposer un gain de cession de titres de participation³⁰ fait obstacle à ce qu'une moins-value de cession soit prise en compte pour déterminer le montant net des plus-values ou moins-values de même nature entrant dans l'assiette de l'impôt en France. Autrement dit, **l'attribution par une convention bilatérale d'un droit exclusif d'imposer à l'un des deux États contractants est interprétée comme évinçant radicalement l'application du droit interne de l'autre État.**

26. Le débat contentieux invitait néanmoins le Conseil d'État à se prononcer sur l'incidence de l'article 20 de la convention qui laissait penser aux contribuables que la France disposait d'un pouvoir concurrent de celui de l'Allemagne et que la convention organisait ainsi un partage du droit d'imposer. Le paragraphe 2 de l'article 20, **dans sa rédaction applicable**³¹, stipulait, « *[e]n ce qui concerne les résidents de France* », que « *la double imposition est évitée de la manière suivante : / a) les bénéfiques et autres revenus positifs qui*

proviennent de la République fédérale et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la [...] Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt allemand 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 dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit d'impôt est égal à : / [...] cc) pour tous les autres revenus, au montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Cette disposition est notamment également applicable aux revenus visés aux articles 3 [...] ».

Il faut d'abord souligner que, contrairement à la lecture qu'en faisaient les requérants, **ce texte ne peut être interprété comme attribuant à la France un quelconque droit d'imposer les revenus fonciers de source allemande** qui ne sont imposables qu'en Allemagne en vertu de l'article 3, paragraphe 1 de la convention. L'article 20, qui est une clause d'élimination de la double imposition, a pour seul objet, s'agissant d'un revenu dont l'imposition est exclusivement attribuée à l'Allemagne, de **fixer les modalités selon lesquelles l'administration fiscale française peut tenir compte de l'existence du revenu qu'elle n'est pas en droit d'imposer pour le calcul de l'impôt qu'elle est en droit de prélever sur les revenus imposables en France.** En l'occurrence, c'est la méthode dite du « crédit d'impôt généralisé »³² que retenait la convention : selon cette méthode, le revenu allemand est pris en compte dans la base de calcul de l'impôt français mais le contribuable a droit à un crédit d'impôt, imputable sur l'impôt français, et correspondant au montant de l'impôt qui serait dû en France.

Toutefois, dans sa rédaction applicable au cours des années 2010 à 2012 en litige, l'article 20, paragraphe 2 prévoyait la prise en compte par la France, pour le calcul de l'imposition des résidents fiscaux français, des « *bénéfiques et autres revenus positifs* » imposables en Allemagne, un déficit foncier n'entrant pas, de toute évidence, dans cette catégorie, eu égard au sens ordinaire à attribuer à ces termes. Contrairement à ce que soutenaient les requérants, et contrairement à ce qu'avait retenu la cour administrative d'appel³³ au prix d'un effort d'interprétation l'ayant conduite à s'écarter de la lettre de la convention, **la notion de revenus positifs n'était donc pas identique à celle de revenus nets.** Il en résulte qu'un déficit foncier d'origine allemande n'était pas exportable en France et que les époux Lindner ne pouvaient prétendre en tirer avantage sur le calcul de leur revenu global de l'année du déficit et sur les revenus fonciers des années suivantes.

L'hésitation était d'autant moins permise que, par avenant du 31 mars 2015, la France et l'Allemagne se sont entendues pour modifier cette **stipulation qui mentionne désormais les « revenus » et non plus les seuls « revenus positifs ».** Il sera observé, sur ce point, que l'extension du champ de la stipulation par cet avenant, dont les motifs exacts nous sont inconnus, soulève une interrogation théorique et pratique assez grande sur l'objet et les modalités de mise en œuvre

28 CJUE, 15 oct. 2009, C-35/08, *Grundstücksgemeinschaft Busley et Cibrian Fernandez c/ Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* : RJF 2010 n° 190.

29 CE, 12 juin 2013, n° 251702 : Rec. Lebon, p. 155 ; RJF 2013 n° 911.

30 Il s'agissait de la convention franco-canadienne du 2 mai 1975.

31 Qui résultait de l'avenant du 28 septembre 1989.

32 Cf. B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Ed. Francis Lefebvre, 12^e éd. n° 8160.

33 CAA Lyon, 8 janv. 2019, n° 17LY02151, *Min. c/ Lindner*, concl. J.-P. Vallecchia : FI 2-2019, n° 8, § 14, comm. A. Périn-Dureau.

d'un texte qui impliquerait de calculer un **crédit d'impôt** imputable sur l'impôt français... à partir d'un **déficit** de source allemande.

27. Enfin, on suivra avec intérêt la décision qui sera rendue par la Cour administrative d'appel de Versailles dans le cadre du renvoi de l'affaire après cassation. Il lui reviendra en effet de prendre position sur l'argumentation des contribuables tirée de **l'incompatibilité avec la libre circulation des capitaux de l'article 20 de la convention franco-allemande**, dans sa rédaction applicable au litige. Si les juges du Tribunal administratif de Montreuil se sont prononcés en faveur d'une telle incompatibilité, on peut hésiter à partager leur point de vue : outre que la Cour de justice reconnaît une certaine marge aux États pour définir conventionnellement les critères de répartition de leur pouvoir de taxation et d'élimination des doubles impositions, elle a déjà admis que des stipulations d'une convention bilatérale se donnent pour objet de sauvegarder la **symétrie entre droit d'imposer et déduction des pertes**³⁴.

R. VICTOR ■

28. **Élimination de la double imposition - Crédit d'impôt étranger - Régime du bénéfice mondial consolidé (BMC) - Agrément** - Dans le prolongement de sa décision jugeant contraire à l'article 1P1 de la Convention EDH la suppression, en cours d'exercice 2011, du régime du bénéfice mondial consolidé (BMC) alors qu'un agrément courait jusqu'au 31 décembre 2011, 1^{er} Conseil d'État juge que postérieurement à la période d'agrément, une société est encore en droit d'imputer, sur son impôt sur les sociétés, des montants de crédits d'impôts étrangers reportables nés du temps où elle bénéficiait de l'agrément.

CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 426730, SA Vivendi, concl. R. Victor (V. annexe 8)

29. Le régime du bénéfice mondial consolidé aura connu une riche vie contentieuse après sa disparition prématurée, scellée par la loi de finances rectificative pour 2011³⁵ à compter des exercices clos à partir du 6 septembre 2011.

30. La société Vivendi, bénéficiaire d'un agrément ministériel triennal l'autorisant à appliquer ce régime dérogatoire jusqu'à l'exercice 2011 inclus, avait gagné le **premier round** de son combat contre l'administration fiscale pour en obtenir l'application au titre de son exercice s'achevant le 31 décembre 2011 en dépit de cette intervention du législateur, grâce à une décision du Conseil d'État rendue en formation de plénière fiscale le 25 octobre 2017³⁶.

S'inscrivant dans le sillage la décision de plénière *Sté EPI*

du 9 mai 2012³⁷, ce premier arrêt avait jugé que, compte tenu des contreparties importantes en termes de créations d'emploi et d'investissements sur le territoire national consenties par la société Vivendi en échange de l'octroi de l'agrément, et du fait qu'elle ne pouvait se dédire de ses engagements ni sortir du régime dérogatoire pendant toute la durée de l'agrément, la société disposait d'une espérance légitime d'obtenir le gain fiscal promis jusqu'au terme de l'agrément, constitutive d'un bien protégé par l'article 1^{er} du premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH), et qu'aucun motif d'intérêt général ne justifiait l'atteinte qu'avait porté le législateur à ses droits patrimoniaux en supprimant brutalement le dispositif alors que son agrément était en cours de validité.

31. La société vient de remporter le **second round** : par la décision commentée du 19 décembre 2019, le Conseil d'État a reconnu ses droits sur l'héritage post-mortem du bénéfice mondial consolidé.

L'on sait que ce dispositif, régi par l'article 209 quinquies du CGI, avait été créé en 1965 pour favoriser le développement international des entreprises. Par dérogation aux règles de territorialité de l'impôt sur les sociétés énoncées à l'article 209 de ce code, il permettait aux sociétés titulaires d'un agrément délivré par le ministre de l'économie et des finances pour une période initiale de cinq ans, renouvelable par période de trois ans, de retenir l'ensemble des résultats de leurs exploitations directes et indirectes, qu'elles soient situées en France ou à l'étranger, pour déterminer leur résultat imposable en France. Les sociétés concernées pouvaient ainsi imputer des pertes subies à l'étranger sur les bénéfices réalisés en France.

Ce régime, fonctionnant comme une intégration fiscale à l'échelle mondiale, comportait aussi un système d'élimination des doubles impositions. Les articles 122 et 122 bis de l'annexe II au CGI autorisaient ainsi la société agréée à imputer sur le montant de son impôt sur les sociétés, au titre d'un exercice donné, les impôts prélevés à l'étranger sur les bénéfices de ses exploitations directes et indirectes au titre du même exercice, dans la limite de l'impôt français qui frapperait ce résultat. Un mécanisme de « report en avant » des prélèvements étrangers excédentaires était prévu : lorsque le montant de l'impôt sur les sociétés dû par la société tête de groupe à raison du résultat consolidé était insuffisant pour permettre la déduction des impôts étrangers imputables, la partie de ces impôts qui n'avait pu être déduite était ajoutée successivement au montant des impôts étrangers imputables au titre des exercices suivants, jusqu'au cinquième exercice inclus. L'article 122 bis précisait l'ordre d'imputation : ce report devait être effectué après imputation des impôts étrangers afférents à l'exercice concerné, et en retenant en priorité, selon une règle de « *first in, first out* », les reliquats d'impôts étrangers relatifs aux exercices les plus anciens.

Or, après sa sortie du régime du bénéfice mondial

34 CJUE, 7 nov. 2013, C-322/11, K., pts 50 et 51 : RJF 2014 n° 105.

35 L. n° 2011-1117, 19 sept. 2011, art. 3.

36 CE, plén. fisc., 2 oct. 1017, n° 403320, Min. c/ Sté Vivendi : Rec. Lebon.

37 CE, plén. fisc., 9 mai 2012, n° 308996, Min. c/ Sté EPI : Rec. Lebon.

consolidé au 31 décembre 2011, la société Vivendi disposait encore de crédits d'impôt étranger pour un montant d'environ un milliard d'euros. Estimant être en droit d'imputer cette créance sur l'impôt sur les sociétés établi au titre des cinq exercices suivants, elle a présenté une demande de remboursement de l'impôt sur les sociétés qu'elle avait acquitté pour l'exercice 2012, à hauteur de 200 millions d'euros.

L'administration a d'abord accueilli favorablement sa demande de restitution, avant de remettre en cause l'imputation du reliquat d'impôts étrangers sur sa cotisation d'impôt sur les sociétés pour cet exercice, à l'issue d'une vérification de comptabilité.

Saisi du litige, le Tribunal administratif de Montreuil a accordé à la société la décharge sollicitée par un jugement du 26 mars 2017. La Cour administrative d'appel de Versailles a toutefois fait droit au recours du ministre et rétabli les impositions litigieuses par un arrêt du 22 novembre 2018³⁸.

Les juges du fond ont apporté des réponses opposées à la question de savoir si une société titulaire d'un agrément l'admettant au régime du bénéfice mondial consolidé peut, après la fin de la période d'agrément, continuer à imputer sur son impôt sur les sociétés le crédit d'impôts étrangers accumulé pendant la période où elle bénéficiait de l'agrément. Le tribunal a jugé que l'article 122 bis de l'annexe II au CGI le permettait, à la différence de la cour qui a été d'avis que le droit à imputation avait disparu avec la sortie de la société du régime dérogatoire.

C'est la lecture du tribunal qu'a fait sien le Conseil d'Etat. Saisi d'un nouveau pourvoi en cassation par la société Vivendi, il a censuré l'arrêt attaqué pour erreur de droit au regard de l'article 122 bis de l'annexe II au CGI.

32. Par un raisonnement classique, le Conseil d'Etat **écarte d'abord l'argument tiré de la péremption des dispositions de l'annexe II au CGI régissant le bénéfice mondial consolidé**, constatée par un décret de codification du 3 juin 2013. Cette disparition de la base légale du droit d'imputation des crédits d'impôt étranger était postérieure au fait générateur de l'imposition contestée. Plus fondamentalement, ces dispositions n'ont pas été anéanties rétroactivement, comme elles auraient pu l'être en conséquence d'une annulation contentieuse ; elles sont seulement sorties de l'ordonnancement juridique pour l'avenir, sans remettre en cause l'existence de la créance sur le Trésor, née pendant la période où elles se sont appliquées, qu'est le crédit pour impôt étranger.

Une fois jugé que l'article 122 bis demeurait applicable aux sociétés agréées jusqu'à l'extinction des effets du régime du bénéfice mondial consolidé auxquels elles pouvaient prétendre, il fallait encore interpréter ces dispositions pour **déterminer l'étendue des droits nés de l'agrément antérieur**. Plusieurs considérations conduisaient à se séparer sur ce point de l'analyse des juges d'appel.

Tout d'abord, la lettre de l'article 122 bis ne subordonnait pas l'imputation du solde d'impôt étranger à la condition que la société soit titulaire d'un agrément en cours de validité,

ni ne fixait comme butoir du report en avant du crédit d'impôt le dernier exercice d'application du régime du bénéfice mondial consolidé pour la société intéressée.

La cour a pu être perturbée par l'ordre d'imputation accordant la priorité aux impôts étrangers de l'exercice considéré sur le reliquat des impôts des exercices précédents. La circonstance qu'il n'y ait plus, après la fin de l'agrément, de nouvel impôt étranger à imputer rendait certes caduque la priorité qui leur était accordée, mais ne faisait pas perdre à la société le bénéfice des crédits d'impôts nés du vivant du mécanisme dérogatoire ; elle rendait même potentiellement leur imputation plus rapide en réduisant la nécessité d'un report en avant faute de bénéfice suffisant pour les absorber après les impôts étrangers nouvellement acquittés.

En outre, la durée d'utilisation des crédits d'impôt étranger, autorisée pendant cinq exercices, était supérieure à la durée de validité d'un agrément renouvelé, limitée à trois ans. Il était par conséquent difficile de considérer que la fin de l'agrément entraînait l'extinction du droit au report du crédit d'impôt prévu pour une période plus longue.

Enfin, la reconnaissance du droit pour la société d'imputer ce crédit par-delà l'extinction du régime du bénéfice mondial consolidé était la conséquence logique de la décision de plénière d'octobre 2017 ayant qualifié l'avantage fiscal attaché à l'agrément de bien au sens de l'article 1^{er} du 1^{er} protocole à la Convention EDH. La neutralisation de la double imposition des bénéfices générés à l'étranger par le mécanisme d'imputation litigieux faisait partie intégrante de cet avantage fiscal : le gain que la société pouvait légitimement espérer percevoir en contrepartie de ses engagements économiques était celui qui découlait de l'application de l'article 122 bis, et incluait l'imputation, le cas échéant étalée sur cinq ans, des crédits d'impôt étranger. En refuser le bénéfice à la société Vivendi serait revenu à remettre en cause une fraction de la contrepartie fiscale aux engagements qu'elle avait souscrits dans le cadre de cet agrément aux allures de quasi contrat, et aurait ainsi méconnu son espérance légitime conventionnellement protégée.

33. On relèvera pour finir que la **solution vaut quelle que soit la cause de la sortie du bénéfice mondial consolidé**, comme le montre l'emploi discret de l'adverbe « notamment » au point 5 de la décision : elle n'est pas cantonnée à la suppression du dispositif par la loi de finances rectificative pour 2011, mais trouverait aussi à s'appliquer dans l'hypothèse d'un agrément arrivé en fin de validité indépendamment de l'intervention du législateur. En revanche, **il en irait probablement différemment en cas de retrait de l'agrément par l'administration**, par exemple pour non-respect par la société agréée de ses engagements, un retrait d'agrément entraînant en principe la remise en cause rétroactive des avantages fiscaux auxquels il avait ouvert droit³⁹.

M.-A. NICOLAZO DE BARMON ■

38 CAA Versailles, 22 nov. 2018, n° 17VE02074, Min. c/ Sté Vivendi, concl. I. Danielian : FI 1-2019, n° 2, § 51, comm. A. Maitrot de la Motte.

39 Cf. pour un agrément délivré sur le fondement de l'article 238 bis HA du CGI, CE, 16 avr. 2010, n° 322260, SNC Les Trois Salazes.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CC, 7 janv. 2020, n° 2019-819 QPC, Sté Casden Banque populaire. - CE, 10^e et 9^e ch., 4 oct. 2019, n° 432615, Sté Casden Banque Populaire SA, concl. A. Iljic

Annexe 2 : CE, 9^e et 10^e ch., 4 déc. 2019, n° 412497, Sté Cosfibel Premium, concl. E. Bokdam-Tognetti

Annexe 3 : D. n° 2019-1224, 25 nov. 2019 portant publication de l'accord sous forme d'échange de lettres entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume d'Arabie saoudite relatif à la reconduction de la convention du 18 février 1982 en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur les successions (ensemble un protocole), signées à Paris le 11 juin 2018 et à Riyad le 10 décembre 2018 : JO 27 nov. 2019, texte n° 3

Annexe 4 : D. n° 2019-1274, 2 déc. 2019 portant publication de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu et la fortune (ensemble un protocole), signée à Paris le 20 mars 2018 : JO 4 déc. 2019, texte n° 2

Annexe 5 : CJUE, 7^e ch., 17 oct. 2019, C-459/18, Argenta Spaarbank NV

Annexe 6 : TA Cergy-Pontoise, 2^e ch., 12 nov. 2019, n° 1703279, Delport

Annexe 7 : CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 428443, Min c/ Lindner, concl. R. Victor

Annexe 8 : CE, 8^e et 3^e ch., 19 déc. 2019, n° 426730, SA Vivendi, concl. R. Victor