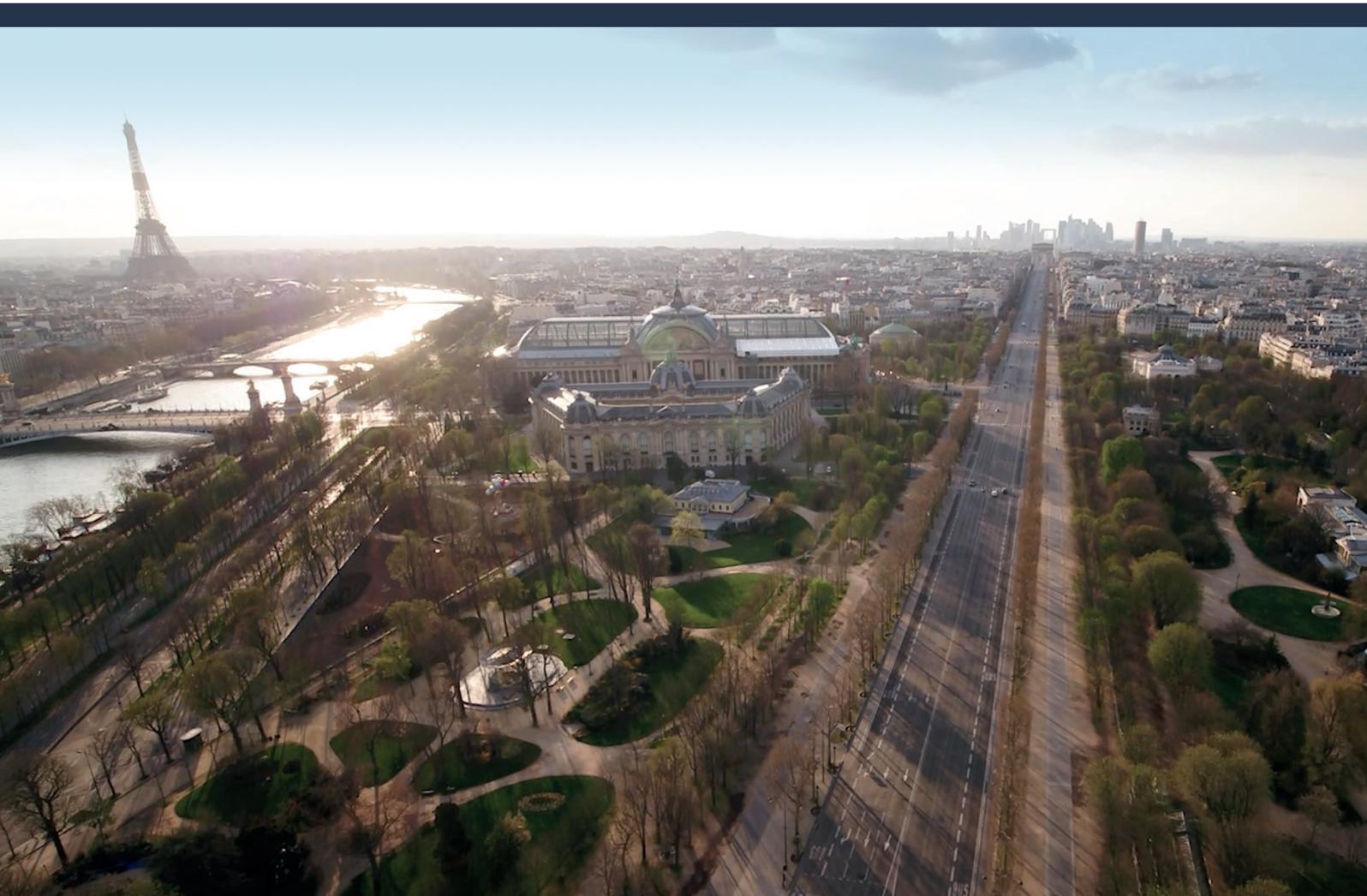




# REVUE DE PRESSE FISCALE





# ANNÉE 2019

---

## **Peut-on abuser d'un droit sans en avoir conscience ?**

*Pierre Masquart*

La Semaine Juridique - Entreprise et Affaires

*Avril 2019*

---

## **La souplesse sur la notion d'usage n'est pas sans limite**

*Pierre Masquart*

Option Finance

*Mai 2019*

---

## **La « branch tax » française de l'article 115 quinquies du CGI n'est pas conforme au principe de liberté d'établissement**

*Pierre Masquart*

Journal Spécial des Sociétés

*Octobre 2019*

---

## **Les conventions fiscales internationales à l'épreuve du contrôle de cassation**

*François-Henri Briard*

Revue Fiscalité internationale

*Décembre 2019*

---



## ABUS DE DROIT

1171

## Peut-on abuser d'un droit sans en avoir conscience ?

Il n'y a pas de but exclusivement fiscal, et par suite d'abus de droit par fraude à la loi, lorsque les juridictions de fond n'ont pas recherché si le contribuable avait connaissance de la valeur vénale réelle des titres qu'il avait acquis à un prix prétendument minoré avec l'intention de les placer dans un plan d'épargne en actions.



**PIERRE MASQUART**  
avocat au barreau de Paris  
Cabinet Briard ([www.cabinet-briard.com](http://www.cabinet-briard.com))

CE, 28 févr. 2019, n° 419191, inédit au recueil Lebon

Le Conseil d'État a décidé qu'il n'y a pas de but exclusivement fiscal, et par suite d'abus de droit par fraude à la loi, lorsque les juridictions de fond n'ont pas recherché si le contribuable avait connaissance de la valeur vénale réelle des titres qu'il avait acquis à un prix prétendument minoré avec l'intention de les placer dans un plan d'épargne en actions (CE, 28 févr. 2019, n° 419191, M. M., préc.).

Il résulte de l'article L. 64 du LPF, deux cas alternatifs d'abus de droit : l'abus de droit par simulation, lorsque l'administration fiscale écarte des actes fictifs, et l'abus de droit par fraude à la loi, lorsque des actes sont écartés au motif qu'ils sont inspirés par un motif exclusivement fiscal (CE, plén., 10 juin 1981, n° 19079 : Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2187. - CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, SDC-MO : JurisData n° 1998-040825 ; Dr. fisc. 1998, n° 18, comm. 398 ; RJF 5/98, n° 593, chronique S. Vercllytte, p. 359 et concl. G. Goulard, p. 378). Nous ne nous étendons pas sur le premier type d'abus de droit, celui par fictivité en ce que la décision du Conseil d'État met en jeu des critères propres à l'abus de droit par fraude à la loi.

Pour que soit constitué le second type d'abus de droit, celui par fraude à la loi, deux critères cumulatifs doivent être satisfaits. Le premier est « objectif » : le contribuable doit avoir recherché « le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs ». Le second est « subjectif » : les actes

que l'Administration entend écarter doivent n'avoir été inspirés « par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ». Autrement dit, le but doit être exclusivement fiscal.

Ces deux conditions étant cumulatives, l'administration fiscale a l'obligation de démontrer, lorsque la charge de la preuve lui revient, que chacune de ces conditions est remplie. *A contrario*, lorsque la charge de la preuve incombe au contribuable, il lui suffit de démontrer qu'une seule de ces conditions n'est pas satisfaite afin d'obtenir gain de cause.

Notons qu'excepté l'hypothèse des procédures d'imposition d'office, depuis la loi de finances pour 2019 (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 : JO 30 déc. 2018, texte n° 1 ; JCP E 2019, act. 20), les situations dans lesquelles la charge de la preuve revient au contribuable se sont raréfiées. En effet, ladite loi inverse la charge de la preuve lorsque le comité de l'abus de droit donne un avis défavorable au contribuable. Ce faisant, dorénavant même en cas d'avis défavorable, la charge de la preuve du bien-fondé des impositions incombera toujours à l'Administration.

Ce préalable rappelé, intéressons-nous à l'affaire commentée. Le contribuable, M. X, a cédé, en 2007, pour 3 725 281 € des actions qu'il avait inscrites dans un PEA en décembre 2005 pour une valeur de 82 259 € (1,84 € par titre). Conformément à l'article 157, 5° du CGI, M. X. n'a pas pris en compte, pour la détermination de son revenu global, la plus-value de cette cession. L'administration fiscale a, par la suite, remis en cause l'exonération de cette plus-value au motif que l'achat des titres en 2005 avait été réalisé par M. X. à un prix volontairement minoré afin d'être « opportunément » pla-

cées sur son PEA, lequel était soumis à un plafond de versement de 132 000 € (actuellement, en 2019, 150 000 €). Celle-ci a, ainsi, considéré que cette opération était constitutive d'un abus de droit par fraude à la loi en ce que l'inscription dans un PEA des titres acquis à un prix minoré poursuivait un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA. En effet, le contribuable aurait sous-évalué le prix des actions à la date de leur acquisition dans le dessein d'être en deçà du plafond de versement du PEA et, à terme, bénéficié d'une plus-value importante exonérée en vertu de la loi régissant les PEA.

L'Administration s'est servie, à titre de comparaison, pour établir la minoration, d'une cession réalisée dans la même entreprise quelques jours auparavant s'étant négociée à 21,25 € par titre au profit d'un investisseur financier. Elle a, ainsi, estimé que la différence de prix entre les deux cessions intervenues à quelques jours d'intervalles n'était justifiée par aucun élément circonstancié.

Le contribuable, quant à lui, soutenait, tout d'abord, que la vente était en réalité parfaite depuis juillet 2015, date à laquelle l'échange des consentements sur la chose et le prix avait eu lieu, alors que la société nouvellement créée avait une faible valeur. Il soutenait, en outre, que le cessionnaire de l'autre acquisition de parts servant de comparaison à l'Administration avait la particularité d'être un *business angel*. Ce dernier acquiert les actions à un prix volontairement surévalué dans l'intention, d'une part, d'apporter des liquidités à une nouvelle entreprise, ceci en décorrélation avec la valeur réelle de ladite entreprise et, d'autre part, de prendre, en contrepartie de cet apport, des parts dans l'entreprise en espérant une augmentation notable de sa valeur.

Le contribuable soutenait, enfin, en cassation, que l'Administration aurait dû recher-

cher si M. X avait, à la date d'acquisition des actions, véritablement connaissance de la valeur vénale réelle des actions en cause, l'ayant amené, de ce fait, à choisir d'éluider l'impôt. Le tribunal administratif, puis la cour administrative d'appel par adoption de motifs, ont jugé : « que la cession des titres de cette société à M. X. traduit la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur ». Les juridictions de fond ont, ainsi, caractérisé l'abus de droit qu'au regard d'un seul des deux critères, à savoir le critère objectif (bé-

néfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs).

Les juges de la Haute juridiction, saisis du pourvoi, se sont, au contraire, intéressés au critère subjectif de l'abus de droit en jugeant qu'« en déduisant ainsi de la seule existence de cet écart de prix que la cession à M. X des titres au prix unitaire de 1,84 € procédait de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, sans rechercher si, à la date d'acquisition de ces titres, l'inté-

ressé avait connaissance de leur valeur vénale réelle, la cour a commis une erreur de droit ». Les juges de cassation rappellent ainsi que les conditions d'application de l'abus de droit par fraude à la loi sont cumulatives et, que par suite, il ne suffit pas de constater que le contribuable a recherché le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs mais il doit être également établi que celui-ci a poursuivi un but exclusivement fiscal. Le Conseil d'État précise à cette occasion le contour de ce critère subjectif (but exclusivement fiscal) en ce qu'il indique que le requé-

## LE CONSEIL D'ÉTAT [...]

### Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue d'un contrôle de sa situation fiscale au titre de l'année 2007, l'administration fiscale a réintégré dans le revenu imposable de M. B..., en application de la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la plus-value que celui-ci avait réalisée à l'occasion de la cession de titres de la société Nextedia. M. B... se pourvoit en cassation contre l'article 3 de l'arrêt du 22 décembre 2017 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux, après avoir prononcé la décharge des pénalités résultant de la mise en œuvre de cette procédure, a rejeté le surplus de l'appel qu'il avait formé contre le jugement du 16 juillet 2015 du tribunal administratif de Basse-Terre rejetant ses demandes en décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes.

2. Aux termes de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité. Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification [...] ».

3. Aux termes de l'article 157 du Code général des impôts : « N'entrent pas en compte pour la détermination du revenu net global : [...] 5° bis Les produits et plus-values que procurent les placements effectués dans le cadre du plan d'épargne en actions défini à l'article 163 quinquies D [...] » ; qu'aux termes du I de l'article 163 quinquies D du même code, dans sa rédaction applicable au présent litige : Les contribuables dont le domicile fiscal est situé en France peuvent ouvrir un plan d'épargne en actions dans les conditions définies par la loi n° 92-666 du 16 juillet 1992 modifiée. Chaque contribuable ou chacun des époux soumis à imposition commune ne peut être titulaire que d'un plan. Un plan ne peut avoir qu'un titulaire. Le titulaire d'un plan effectue des versements en numéraire dans une limite de 132 000 euros [...] ».

4. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. B... a acquis auprès des associés fondateurs de la société Nextedia, le 15 décembre 2005, 44 706 titres de cette société au prix unitaire de 1,84 euros, a inscrit ces titres pour un montant total de 82 259 euros sur son plan d'épargne en actions ouvert auprès du Crédit agricole et les a cédés en juillet 2007 pour un prix global de 3 725 281 euros. Se prévalant des dispositions précitées du 5° bis de l'article 157 du code général des impôts, le contribuable n'a pas pris en compte la plus-value de 3 643 022 euros ainsi réalisée pour la détermination de son revenu global au titre de l'année 2007. L'administration fiscale, se fondant sur ce qu'un autre investisseur avait acquis, le 9 décembre 2005, 70 589 actions nouvellement émises de cette même société au prix unitaire de 21,25 euros, a estimé que le prix d'acquisition convenu entre les parties lors de l'acquisition des titres de la société Nextedia par M. B... avait été délibérément minoré aux seules fins de permettre leur inscription sur son plan d'épargne en actions sans que soit dépassé le plafond de dépôt prévu à l'article 163 quinquies D du Code général des impôts.

5. Pour juger que l'administration avait pu à bon droit mettre en œuvre à l'encontre de M. B... la procédure prévue par les dispositions précitées de l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel, statuant par adoption des motifs des premiers juges, s'est fondée sur ce que M. B... d'une part, ne justifiait pas, ainsi qu'il le soutenait, qu'un accord sur la cession à son profit des titres de la société Nextedia au prix unitaire de 1,84 euros aurait été conclu dès le mois de juillet 2005 tout en étant finalisé seulement en décembre de la même année et, d'autre part, ne produisait aucun élément circonstancié de nature à établir que le prix qui lui avait été consenti était assorti de contreparties permettant de justifier la différence avec le prix unitaire de 21,25 euros arrêté six jours auparavant lors de l'augmentation de capital souscrite par un tiers investisseur, transaction qu'elle a estimé constituer un terme de comparaison pertinent. Elle en a déduit que l'intéressé n'apportait pas la preuve, qui lui incombait compte tenu du sens de l'avis émis par le comité de l'abus de droit fiscal, de l'absence de minoration de la valeur des titres de la société Nextedia qu'il avait inscrits sur son PEA.

6. En déduisant ainsi de la seule existence de cet écart de prix que la cession à M. B... des titres en litige au prix unitaire de 1,84 euros procédait de la poursuite d'un but exclusivement fiscal par application littérale des textes régissant le PEA à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur, sans rechercher si, à la date d'acquisition de ces titres, l'intéressé avait connaissance de leur valeur vénale réelle, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, M. B... est fondé, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, à demander l'annulation de l'article 3 de l'arrêt attaqué.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État le versement à M. B... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

rant devait avoir eu « connaissance » de la valeur vénale des titres acquis. Les juges de cassation ne se limitent pas à constater que le critère subjectif n'a pas été établi mais ils prennent le soin de préciser que la cour administrative d'appel aurait dû rechercher si le contribuable avait eu connaissance du prix réel des titres acquis et, par-là, avait acquis les titres à un prix qu'il savait sous-évalué, cela dans l'intention de détourner les règles fiscales du PEA.

Les juges de la Haute juridiction soumettent ainsi l'application de l'abus de droit par fraude à la loi à la connaissance par le contribuable de la possibilité d'éluder l'impôt en travestissant le prix réel. Faute d'avoir eu connaissance de tous les éléments de l'opération, en l'occurrence de l'autre vente servant de comparaison à l'Administration, le contribuable ne pouvait avoir conscience de commettre un abus de droit. Cette conscience, en effet, est le préalable nécessaire à la recherche d'un but exclusivement fiscal afin d'éluder l'impôt en appliquant un sens littéral des textes. Il s'ensuit que la commission d'un abus de droit doit résulter du « choix délibéré » (CE, 10 déc.

2014, n° 367040 et 367072 : RJF 5/15, n° 404) du contribuable de se soustraire à l'impôt pris en connaissance de cause.

Cette décision peut être mise en parallèle avec les décisions n° 367040 et 367072 du 10 décembre 2014 et n° 374211 du 14 octobre 2015 (CE, 14 oct. 2015, n° 374211 : *JurisData* n° 2015-023299 ; RFP 2016, comm. 2) lesquelles se sont présentées de façon très analogue devant le Conseil d'État.

L'Administration ne peut donc pas se contenter de constater que des éléments extérieurs, telle qu'une vente concomitante servant de comparaison, sont de nature à établir l'abus de droit, mais doit également prouver que le contribuable en avait connaissance et l'a amené à vouloir éluder l'impôt.

Pour conclure, l'abus de droit par fraude à la loi ne peut résulter d'un concours de circonstances indépendant de la volonté du contribuable au moment de leur réalisation. Au contraire, afin de pouvoir caractériser un comportement abusif, l'Administration doit démontrer qu'il avait pleinement connaissance de tous les facteurs de l'opération, lesquels l'ont convaincu à éluder l'impôt.

Il est intéressant de lire cette jurisprudence à la lumière du nouvel abus de droit que crée la loi de finances pour 2019, lequel permet à l'Administration, dès le 1<sup>er</sup> janvier 2021, d'écarter les actes qui ont « pour motif principal d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales » (nous soulignons). Étant précisé que cet abus de droit ne pourra être sanctionné que par l'amende de 40 %. Dès lors, il résulte des développements précédents que, pour l'application de cet abus de droit, s'il ne sera pas exigé la démonstration d'une intention délibérée d'éluder l'impôt, toutefois l'Administration devra démontrer le choix qu'avait le contribuable, eu égard à sa connaissance de la situation, d'éluder l'impôt ou pas.

Enfin, on peut regretter que le Conseil d'État ne se soit pas positionné sur la pertinence du critère de comparaison utilisé par l'Administration, notamment la qualité de l'investisseur financier lequel ne poursuivait pas le même objectif dans l'entreprise que M. X., associé opérationnel. Il aurait été, en effet, intéressant d'étudier de façon plus approfondie une éventuelle dichotomie entre la qualité de *business angel* et d'associé opérationnel.



Par Pierre Masquart,  
avocat, Cabinet Briard

## La souplesse sur la notion d'usage n'est pas sans limite

**Le Conseil d'Etat n'a pas reconnu l'existence d'un usage professionnel quant à la durée d'amortissement fiscal d'installations de stockage de déchets nucléaires en ce qu'à la date d'inscription à l'actif desdites installations il n'existait pas, d'une part, de comparable avec une ou plusieurs entreprises de la même branche d'activité et, d'autre part, de pratiques antérieures au sein de l'entreprise. Ainsi, le Conseil d'Etat n'a pas poursuivi sa jurisprudence toujours plus souple quant à l'admission de l'existence d'un usage professionnel antérieur.**

**L**a décision commentée portant sur la notion d'usage professionnel au sens de l'article 39-1-2° du CGI servant de référence pour la détermination des durées d'amortissements sur le plan fiscal, pose une limite aux jurisprudences antérieures de la haute juridiction, laquelle appréciait toujours plus souplesment la notion d'usage jusqu'à considérer que les pratiques d'une seule entreprise en

### **1. Une valeur locative dépendante de la durée d'amortissement, elle-même dépendante des usages**

Rappelons, tout d'abord, que pour le calcul de la valeur locative des immobilisations servant de base d'imposition à l'ancienne taxe professionnelle, il convenait, dans un premier temps, de différencier les biens passibles de la taxe foncière des autres biens puis, dans un second temps, pour ces derniers, il fallait distinguer les biens selon leur durée d'amortissement.

La valeur locative dépendait alors de la durée d'amortissement, selon qu'elle était inférieure ou supérieure à trente

**Dès 2006, le législateur a gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables.**

situation de monopole pouvaient être à l'origine d'un usage alors que cette notion implique par essence une certaine fréquence, une ancienneté ou une généralité.

ans. Ainsi, d'un côté, la valeur locative était égale à 16% du prix de revient du bien lorsque sa durée d'amortissement était inférieure à 30 ans (et lorsque ledit bien appartient au rede-

vable). D'un autre côté, la valeur locative était égale à 8% du prix de revient lorsque la durée d'amortissement des équipements ou biens mobiliers était supérieure ou égale à 30 ans.

Or, pour la détermination de la durée d'amortissement, l'article 1469-2° du CGI relatif à l'ancienne taxe professionnelle renvoyait aux dispositions de l'article 39-1-2° du CGI, toujours applicables, aux termes duquel sont déductibles du résultat imposable «les amortissements réellement effectués par l'entreprise dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation».

Ainsi, la valeur locative servant de base d'imposition à la taxe professionnelle dépendait de la durée d'amortissement du bien immobilisé, laquelle dépendait elle-même des usages.

## 2. Le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants

Afin de comprendre tout l'enjeu du litige que le Conseil d'Etat a été amené à juger dans cette affaire (CE, 24 avril 2019, n° 411242, Département de la Manche), il faut rappeler, en outre, qu'en 2002 le principe de l'inscription comptable selon la méthode des composants a été inscrit au plan comptable général. Celui-ci a été rendu obligatoire en 2005. Ce nouveau principe s'est appliqué tant au bien acquis au cours des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 qu'aux actifs déjà inscrits.

Dès 2006, le législateur a néanmoins gelé, pour la taxe professionnelle, les amortissements pour les biens inscrits à l'actif de l'entreprise avant l'entrée en vigueur des nouvelles normes comptables. Cette nouvelle méthode n'était en effet pas exempte de certains risques pour l'ancienne taxe professionnelle. Le risque était alors que certaines entreprises réévaluent leurs actifs existants selon cette méthode afin d'allonger au-delà de trente ans la durée d'amortissement de certains composants de ces immobilisations. Dès lors la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient ce serait accru aux dépens de la part égale à 16%.

## 3. Une chute de la base imposable liée à la durée d'amortissement

Dans l'affaire commentée, l'entreprise en litige, la société Orano Cycle (anciennement Areva) laquelle a une activité bien particulière de stockage de déchets nucléaires, contribuait en 2006 à plus de la moitié des bases imposables de la taxe professionnelle pour tout le département de la Manche. Toutefois, en 2007, la base imposable correspondant à cette entreprise a chuté considérablement. Ce faisant, le département s'est évidemment intéressé à sa situation.

Le département de la Manche n'a pas été long pour remarquer qu'en 2004 et 2005 (qui servent d'années de référence pour le calcul de la taxe professionnelle des années 2006 et 2007),

d'un côté, le prix de revient des immobilisations non passibles de la taxe foncière amorties sur moins de trente ans a fortement diminué et, d'un autre côté, les immobilisations de même nature amorties sur plus de trente ans ont fortement augmenté. Ainsi, la part de la valeur locative égale à 16% du prix de revient des immobilisations a baissé au profit de la part de la valeur locative égale à 8% du prix de revient. Il en a résulté une baisse corrélative des bases d'imposition de la taxe foncière.

**Le Conseil d'Etat avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent.**

Dans un premier temps, le département avait lié cet allongement des durées d'amortissement à l'application de la méthode par composants aux installations de stockage de déchets nucléaires valorisés à l'actif immobilisé et à la méconnaissance par l'entreprise en litige du gel des amortissements pour la taxe professionnelle décidé en 2006 afin justement d'éviter une érosion des bases d'imposition de la taxe professionnelle.

Toutefois, le directeur des services fiscaux de la Manche n'avait pas suivi le raisonnement du président du Conseil général de la Manche, lui faisant remarquer dans une décision du 17 avril 2008 relative à l'année 2008 que, d'une part, cette augmentation était due à une réévaluation de la durée d'utilisation des installations de stockage de déchets nucléaires et que, d'autre part, les immobilisations en question n'avaient fait l'objet d'aucune décomposition. Par deux décisions implicites relatives aux années 2008 et 2009, le directeur des services fiscaux a également rejeté les demandes du département.

Saisi une première fois du pourvoi du département de la Manche qui avait échoué à faire valoir ses demandes devant les juridictions de fond, le Conseil d'Etat avait jugé, premièrement, que les demandes relatives aux années 2008 et 2009 étaient irrecevables étant tardives et, deuxièmement, que pour l'année 2007 le principe de la contradiction n'avait pas été respecté, cassant ainsi l'arrêt attaqué pour la taxe foncière due au titre de cette seule année. Toutefois, la cour administrative de Nantes saisie du renvoi a, à nouveau, rejeté la demande d'annulation du département de la Manche. C'est dans ces conditions que le litige s'est présenté une seconde fois devant le Conseil d'Etat. Dans un second temps, le département de la Manche, puis le ministre, ont invoqué une série de moyens dont un seul nous intéresse, pour sa portée, dans le cadre de ce commentaire. En effet, le ministre soutenait que l'amortissement initial pratiqué jusqu'en 2004 était constitutif d'un usage, lequel était donc en vertu de l'article 39-1-2° du CGI et de l'article 1469-2° du même code opposable au contribuable.

#### 4. L'existence d'un usage dans une situation de monopole

En ce sens, le Conseil d'Etat avait jugé qu'il existait un usage dans une situation de monopole et s'agissant de biens mis en service huit ans auparavant. Dans cette décision, il était ques-

#### à une centrale nucléaire

Partant de ces critères, le rapporteur public Marie-Gabrielle Merloz a relevé, tout d'abord, que l'établissement industriel en question était unique en son genre en ce qu'il a pour activité le retraitement de déchets nucléaires. Il ne peut ainsi, selon le rapporteur public, être comparé «à aucune autre installation, pas même à une centrale nucléaire».

Le rapporteur public a constaté, de surcroît, qu'à la date de l'inscription des nouvelles installations à l'actif de l'entreprise, il n'existait aucune pratique antérieure.

Ainsi au cas d'espèce, il n'existait aucun usage opposable au contribuable afin d'apprécier la pertinence des durées d'amortissement prati-

**Le Conseil d'Etat a jugé que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».**

tion de savoir s'il existait un usage professionnel pour l'amortissement des rames de TGV Atlantique. La haute juridiction avait considéré que l'amortissement de 20 ans pratiqué pour les rames du TGV Sud-Est constituait un usage professionnel opposable à la SNCF en ce que les rames du TGV Atlantique ne présentaient pas d'innovations techniques particulières par rapport aux rames TGV Sud-Est pouvant justifier d'un amortissement différent (CE, ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie c/ Banque populaire Loire et Lyonnais, 18 mai 2005, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s.-s., n° 261623 et n° 261791).

Le Conseil d'Etat avait déjà eu une approche souple de la notion d'usage professionnel dans une décision *Ministre c/ Société Elf Antargaz* dans laquelle les juges de la haute juridiction avaient considéré que la circonstance que la branche professionnelle ne soit composée que de quelques entreprises n'était pas de nature à faire obstacle à l'existence d'un usage (CE, 24 février 1988, n° 81761).

L'usage professionnel au sens de l'article 39-2° du CGI est défini par la jurisprudence du Conseil d'Etat comme étant la pratique qui en raison de son ancienneté, de sa fréquence ou de sa généralité doit être regardée comme normale, dans chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation, pour le bien amorti (CE, 11 mars 1988, n° 46415, 50774, 80363, 80365, *Ministre du budget c/ SA «Raffinerie de Strasbourg»*).

Il résulte de ces jurisprudences deux critères alternatifs possibles pour déterminer l'existence d'un usage, l'un externe à l'entreprise en question, l'autre interne. Le premier, externe, consiste à établir un standard partagé à un certain nombre d'entreprises d'une branche d'activité. Le second, interne, consiste à établir une pratique ancienne de l'entreprise en question.

#### 5. Un établissement de retraitement de déchets nucléaires n'est pas comparable

quées sur les installations de stockage de ladite entreprise. Par cette décision, le Conseil d'Etat a donc arrêté son interprétation toujours plus large de la notion d'usage.

#### 6. En l'absence d'usage, se référer à la durée normale d'utilisation

Faute d'usage professionnel auquel se référer, le Conseil d'Etat ne laisse pas pour autant les contribuables complètement démunis mais, au contraire, il les invite à se référer à la durée normale d'utilisation (CE, Plén., n° 11383, 25 novembre 1981). Il est ainsi fait application des principes comptables à défaut de pouvoir utiliser la notion fiscale d'usage. Notons, que le Conseil d'Etat a de plus en plus tendance à se référer aux notions comptables afin de compléter les notions fiscales.

Or, en vertu du plan comptable général, si le plan d'amortissement est, en principe, établi à la date d'entrée du bien concerné à l'actif, celui-ci doit faire l'objet d'une modification en cas de changement significatif de l'utilisation prévue du bien.

Dès lors, l'entreprise a pu réévaluer la durée d'amortissement de ses installations inscrites à son actif eu égard à sa durée réelle d'utilisation sans que lui soit opposable un quelconque usage.

C'est pour toutes ces raisons que le Conseil d'Etat a jugé dans l'arrêt commenté que «lorsqu'une immobilisation ne peut, en raison de sa singularité, être rapprochée d'aucun usage existant à la date de son acquisition, les règles d'amortissement que l'entreprise lui a appliquées ne sauraient être regardées comme un usage opposable à elle-même et faisant obstacle à une révision de sa valeur locative, dans l'hypothèse d'une modification de la durée d'amortissement résultant d'une réévaluation de sa durée réelle d'utilisation».

Si l'utilité de cette jurisprudence est toute relative pour l'ancienne taxe professionnelle, elle n'en reste pas moins pertinente pour l'application de l'article 39-1-2° du CGI. ■

# La « *branch tax* » française de l'article 115 *quinquies* du CGI n'est pas conforme au principe de liberté d'établissement



Pierre Masquart,  
Avocat au barreau de Paris

Le Conseil d'État (CE, 10 juillet 2019, n° 412581, Société Cofinimmo) a cassé et annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris (numéro 16PA01795 du 17 mai 2017) par lequel cette dernière avait jugé que l'article 115 *quinquies* du Code général des impôts (CGI) était conforme à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union Européenne (TFUE). En effet, pour le Conseil d'État, les dispositions de cet article 115 *quinquies* du CGI sont de nature à opérer un traitement discriminatoire, prohibé par le droit de l'Union, entre les succursales françaises de sociétés non-résidentes et les sociétés mères non-résidentes de filiales françaises, non justifié par des raisons tenant à la préservation de la répartition du pouvoir d'imposer entre les États membres ni par la lutte contre l'évasion fiscale.

## PRÉSUMPTION DE DISTRIBUTION DES BÉNÉFICES RÉALISÉS EN FRANCE PAR LES SUCCURSALES DE SOCIÉTÉS ÉTRANGÈRES

Aux termes du 1. de l'article 115 *quinquies* du CGI, les bénéfices réalisés par les succursales en France de sociétés étrangères sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France. Cette présomption, qui ne peut être combattue en se prévalant de ce que les bénéfices réalisés en France sont demeurés investis en France, a pour effet de soumettre ces bénéfices à une retenue à la source en France par l'application de l'article 119 bis du CGI (celle-ci étant de 30 % depuis 2012 voire moindre selon les conventions fiscales bilatérales).

Le 2. de l'article 115 *quinquies* permet, quant à lui, de demander une révision de liquidation de la retenue à la source et d'obtenir la restitution de l'excédent perçu lorsque les sommes auxquelles cette retenue a été appliquée dépassent le montant total des distributions effectives, et lorsque la société étrangère justifie que les bénéficiaires de ses distributions ont leur domicile ou leur siège en France.

Enfin, le 3. de cet article offre une exonération de la retenue à la source lorsque la société étrangère, d'une part, a son siège de direction effective dans un État membre de l'Union européenne et, d'autre part, est passible de l'impôt sur les sociétés, sans possibilité d'option et sans en être exonérée.

## LA SOCIÉTÉ BELGE DEMANDAIT L'EXONÉRATION DE RETENUE À LA SOURCE POUR LES BÉNÉFICES PERÇUS DE SA SUCCURSALE FRANÇAISE

La société Cofinimmo SA, de droit belge, a demandé – via un rescrit – à l'administration si pour les bénéfices qu'elle percevait de sa succursale en France, elle pouvait bénéficier du 3. de l'article 115 *quinquies* du CGI. L'administration a répondu par la négative parce que le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés dont bénéficie la société en Belgique en tant que SICAFI<sup>1</sup> s'opposait à ce qu'elle puisse se prévaloir de cette exonération. En outre, la succursale avait opté en France pour le régime fiscal des SIIC, équivalent en France de la SICAFI, et bénéficiait à ce titre d'une exonération de l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 206 C du CGI.

Ainsi, en application de l'article 17 de la Convention fiscale entre la France et la Belgique, la société Cofinimmo a été soumise à la retenue à la source en France au taux de 10 %, sans possibilité d'en être exonérée.

Toutefois, la requérante a contesté son imposition à la retenue à la source au motif, premièrement, qu'il existerait une différence de traitement entre une société non-résidente disposant d'une succursale en France et les filiales en France de sociétés mères non-résidentes ; deuxièmement, qu'il y aurait une atteinte à la liberté de choix de la forme juridique en France ; et troisièmement, que les modalités d'application de l'article 115 *quinquies* du CGI sont susceptibles de créer, *de facto*, une discrimination entre succursale d'une société non résidente et la société mère non-résidente d'une filiale française. C'est ce troisième argument qui a emporté la conviction des juges du Palais-Royal.

## L'IMPOSITION DE L'ARTICLE 115 QUINQUIES EST UNE IMPOSITION SUR LES DISTRIBUTIONS

Pour la requérante, l'imposition prévue à l'article 115 *quinquies* du CGI était soit constitutive d'une imposition sur les distributions, qui engendrerait une restriction à la liberté d'établissement en ce qu'elle créerait une discrimination entre succursales et filiales ; soit constitutive d'une imposition supplémentaire sur les bénéfices, qui engendrerait une discrimination entre sociétés françaises et sociétés non-résidentes en ce que ces dernières seraient plus lourdement taxées que les premières.

En réponse, Madame Émilie Bokdam-Tognetti, dans ses conclusions sous cette décision, a considéré que cette retenue à la source constitue une imposition sur les distributions et non pas une imposition supplémentaire sur les bénéfices, dès lors que le fait générateur de cette retenue est la distribution des bénéfices réalisés grâce à la succursale française aux associés de la société non-résidente.

Dans le sens également de la qualification de cette retenue en une imposition sur les distributions, il convient de relever que le Conseil d'État a décidé que cette retenue à la source ne relevait pas dans les conventions fiscales bilatérales des stipulations relatives à l'imposition des bénéfices des établissements stables mais de la clause balai.

## IL N'EXISTE PAS UN DROIT AUTONOME À L'IDENTITÉ DE TRAITEMENT SUCCURSALE/FILIALE

Le Conseil d'État s'est interrogé sur le fait de savoir si, comme le soutenait la requérante, la retenue à la source constituait une entrave à la liberté d'établissement.

Dès lors, la rapporteure publique a précisé dans ses conclusions que le principe de non-discrimination ne visait pas à instaurer une stricte identité de traitement entre les succursales et les filiales. En effet, les parties doivent établir

1) SICAFI : société d'investissements à capital fixe immobiliers.

que dans les faits, la différence opérée entre la situation interne et la situation transfrontalière entraîne un traitement défavorable pour la société non résidente<sup>2</sup>. Il en résulte « *qu'en elle-même, une différence de traitement entre succursales et filiales de sociétés non-résidentes n'est pas contraire à la liberté d'établissement* ». Madame Émilie Bokdam-Tognetti a ajouté que « *le caractère discriminatoire d'une disposition nationale visant les sociétés non-résidentes disposant d'une succursale en France doit s'apprécier au regard du traitement réservé aux sociétés résidentes prises comme des entités globales (succursales comprises) et non au regard du traitement réservé aux filiales de sociétés résidentes ou non résidentes* ».

Dans ce sens, il doit être relevé que la nature de la remontée des bénéfices réalisés par une filiale française d'une société non-résidente se distingue de celle des bénéfices réalisés en France par une succursale d'une société non-résidente. En effet, dans la première situation – en raison de l'existence de deux personnalités morales distinctes – il s'agit d'une distribution de dividendes taxée comme telle, alors que dans la seconde situation, en raison de l'absence de distinction juridique entre une société non-résidente et sa succursale en France, les bénéfices réalisés par la succursale sont ceux de la société non-résidente. C'est la raison pour laquelle le législateur a créé une présomption de distribution des bénéfices réalisés en France par la société non résidente à ses associés, afin de pouvoir appréhender des dividendes qui relèvent de sa compétence fiscale.

Ainsi, dès lors que l'article 115 *quinquies* du CGI porte sur l'imposition d'une distribution de dividendes d'une société non résidente à ses associés, cette situation ne peut se comparer à celle d'une filiale où les dividendes d'une société française remontent à une société non-résidente<sup>3</sup>.

#### LA FRANCE DÉPASSE SA COMPÉTENCE FISCALE EN IMPOSANT POTENTIELLEMENT DES BÉNÉFICES QUI N'ONT PAS ÉTÉ RÉALISÉS EN FRANCE

Cependant, Madame Bokdam-Tognetti s'est attardée à comparer la situation – légèrement différente que celle susvisée – d'une succursale française d'une société non-résidente et la situation d'une société mère non-résidente d'une filiale française.

En raison de l'existence d'une présomption irréfragable propre à l'article 115 *quinquies* du CGI, selon laquelle les bénéfices distribués par la société non résidente sont réputés porter par priorité sur les bénéfices de l'établissement stable, alors même qu'ils resteraient éventuellement investis dans la

succursale, Madame Bokdam-Tognetti a constaté une différence de traitement avec la situation d'une société mère non-résidente d'une filiale française qui ne procéderait à aucun versement de dividendes. En effet, dans cette dernière situation, cette société mère ne serait pas redevable d'une retenue à la source sur les dividendes restés investis dans la filiale française.

La France est susceptible, de ce fait, de soumettre à l'impôt français des bénéfices non français de la société non résidente, ceux-ci étant restés investis dans la succursale française, et ce, au seul motif qu'elle a réalisé des bénéfices en France au travers de sa succursale.

Il s'ensuit que la France dépasse sa compétence fiscale en imposant potentiellement des bénéfices qui n'ont pas été réalisés en France.

Or, il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qu'il appartient à tout État membre d'aménager, dans le respect du droit de l'Union, son système fiscal relatif à l'imposition de bénéfices, pour autant que ces bénéfices relèvent de la compétence fiscale de l'État membre concerné. Il en découle que l'État membre d'accueil est libre de déterminer le fait générateur de l'impôt, l'assiette imposable ainsi que le taux d'imposition qui s'appliquent aux différentes formes d'établissements des sociétés opérant dans cet État membre, sous réserve d'accorder aux sociétés non-résidentes un traitement qui ne soit pas discriminatoire par rapport aux établissements nationaux comparables<sup>4</sup>.

Ainsi, dans sa décision précitée relative à la « *fairness tax* » belge<sup>5</sup>, la Cour de justice de l'Union européenne a considéré que la taxe belge sur les bénéfices réalisés en Belgique à l'occasion de leur redistribution ne méconnaissait pas la liberté d'établissement à condition que le mode de détermination de l'assiette ne conduise pas, de fait, à traiter la société non-résidente d'une manière moins avantageuse. La Cour de justice a renvoyé au juge national le soin de vérifier que le mode de calcul ne conduisait pas à ce qu'une société non-résidente ayant un établissement stable en Belgique soit imposée lors d'une redistribution sur des bénéfices ne relevant pas de la compétence fiscale belge.

Dès lors, appliquant la jurisprudence européenne rendue à l'occasion de la « *fairness tax* » belge ayant constaté une taxation des revenus distribués par des sociétés non-résidentes au motif que ces dernières ont fait des bénéfices relevant de la compétence fiscale française, le Conseil d'État a décidé que les dispositions de l'article 115 *quinquies* du CGI instaurent « *un mode de calcul désavantageux de l'assiette de la retenue à la source pour les sociétés non-*

2) Voir CE, 9 décembre 2016, n° 396160, OCBF ; CJUE, 17 mai 2017, Aff. C-68/15, X. Ministerraad, concernant la « *fairness tax* » belge.  
3) Toutefois, il faut réserver la situation dans laquelle le législateur a lui-même voulu traiter de façon similaire une succursale et une filiale. Dans cette hypothèse, la comparaison deviendrait pertinente.

4) Voir, en ce sens, CJUE 12 décembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, point 47, ainsi que du 26 juin 2008, Burda, C-284/06, point 86 et jurisprudence citée).

5) CJUE, 17 mai 2017, Aff. C-68/15, X. Ministerraad.

# Agenda



## CRDPDS, UNIVERSITÉ PARIS 8 ET ENM

Cycle Droit et bioéthique 2019 – La fin de vie

10 octobre 2019

Cour de cassation

5, quai de l'Horloge 75001 Paris

Renseignements : 01 44 32 95 95

[www.courdecassation.fr/venements\\_23/colloques\\_4/2019\\_8992/nvie\\_40667.html](http://www.courdecassation.fr/venements_23/colloques_4/2019_8992/nvie_40667.html)

2019-3328

## COMPAGNIE DES CONSEILS ET EXPERTS FINANCIERS

Les 10 points clés de l'évaluation dans le cadre d'une transmission

10 octobre 2019

Centre d'affaires EUREKA Creative Business Center  
29, rue La Noüe Bas de Fer 44200 Nantes

Renseignements : 01 44 94 27 70

[ccef@ccef.net](mailto:ccef@ccef.net)

[www.ccef.net](http://www.ccef.net)

2019-3364

## UNIVERSITÉ RENNES 1 ET CENTRE DE RECHERCHE EN ÉCONOMIE ET MANAGEMENT

4<sup>e</sup> conférence annuelle de l'Association Française d'Économie du Droit

10/11 octobre 2019

Centre de recherche en économie et management (CREM) – Université de Rennes

17, place Hoche 35000 Rennes

Renseignements : 02 23 23 33 18

[afed2019@sciencesconf.org](mailto:afed2019@sciencesconf.org)

[crem.univ-rennes1.fr/agenda/afed-2019](http://crem.univ-rennes1.fr/agenda/afed-2019)

2019-3388

## CONSEIL RÉGIONAL DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES PARIS IDF

Exercice illégal : comment s'en protéger ?

10 octobre 2019

50, rue de Londres 75008 Paris

Renseignements : 01 55 04 31 31

[contact@oec-paris.fr](mailto:contact@oec-paris.fr)

[www.oec-paris.fr/evenement/les-rdv-au-50-exercice-illlegal-comment-sen-protoger](http://www.oec-paris.fr/evenement/les-rdv-au-50-exercice-illlegal-comment-sen-protoger)

2019-3440

## BARREAU DES HAUTS-DE-SEINE

L'avocat en entreprise, la solution pour une meilleure compétitivité ?

10 octobre 2019

Centre de conférences Cœur Défense

110, esplanade du général de Gaulle 92931 La Défense

Renseignements : 01 55 69 17 00

[a.demolling@barreau92.com](mailto:a.demolling@barreau92.com)

[www.matoque92.com/mon-espace-personnel/actualites/actualites](http://www.matoque92.com/mon-espace-personnel/actualites/actualites)

2019-3452

résidentes réalisant des bénéfices en France par l'intermédiaire d'un établissement stable », dans la mesure « où elles ne permettent pas à une société non-résidente réalisant des bénéfices en France d'établir, pour obtenir la restitution totale ou partielle de la retenue prélevée, que ses distributions soumises provisoirement à retenue à la source ont été, en l'absence de désinvestissement des bénéfices dégagés par ses exploitations françaises, prélevées sur des bénéfices ne relevant pas de la compétence fiscale de la France ».

Pour le Conseil d'État, ce « traitement discriminatoire, qui est de nature à gêner ou rendre moins attrayant l'exercice par les opérateurs économiques établis dans un État membre de leur liberté d'établissement sous la forme de création d'un établissement stable, ne saurait être justifié ni par la préservation de la répartition du pouvoir d'imposer entre les États membres, ni par la lutte contre l'évasion fiscale, l'article 115 quinquies du Code général des impôts ne visant pas en lui-même à prévenir des pratiques abusives ».

Les juges du Palais-Royal en ont donc déduit « qu'en jugeant que la présomption irréfragable posée par l'article 115 quinquies du code selon laquelle une société non résidente qui a réalisé des bénéfices en France et procède à des distributions à ses associés non-résidents distribue prioritairement ses bénéfices de source française résulte d'une simple différence de technique d'imposition entre sociétés non-résidentes ayant un établissement en France et des filiales françaises de mères non-résidentes, la cour administrative d'appel de Paris a entaché son arrêt d'une erreur de droit. »



D.R.

**LA NÉCESSITÉ D'ÉTABLIR L'ABSENCE DE RAPATRIEMENT DES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION FRANÇAISE** |||||

Dès lors que les sociétés non résidentes seront en mesure d'établir que tout ou partie de leurs bénéfices réalisés en France n'ont pas été désinvestis, elles ne devraient pas avoir à s'acquitter de la retenue à la source prévue par l'article 115 quinquies du CGI. À cet égard, Émilie Bokdam-Tognetti a rappelé « qu'en dépit de la fongibilité des bénéfices, il n'est pas exclu qu'une société soit en mesure d'établir que les bénéfices de son exploitation française n'ont pas été rapatriés ». Elle a rappelé que, pour l'application de la taxe 3 % sur les revenus distribués, « l'article 235 ter ZCA du Code général des impôts

disposait que pour les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères et réputés distribués en application de l'article 115 quinquies, la contribution est assise sur les montants qui cessent d'être à la disposition de l'exploitation française ».

Toutefois, la portée de cette remise en cause par le Conseil d'État du mécanisme de retenue à la source de l'article 115 quinquies du CGI risque d'être limitée, dès lors que cet article ne s'applique pas aux sociétés non exonérées d'impôt sur les sociétés dont le siège de direction effective se situe dans l'Union européenne et est exclu par un certain nombre de conventions fiscales internationales.

2019-5199

## Brèves

**VAL-DE-MARNE ET SEINE-SAINT-DENIS**  
Altival : l'enquête publique est lancée

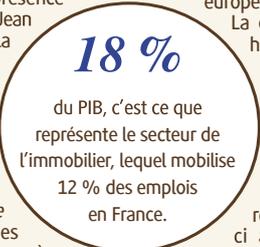
Une enquête publique sur le projet de transports Altival a débuté lundi et se clôturera le 4 octobre 2019. Il s'agit d'un projet de voirie nouvelle, dotée d'une voie réservée au bus qui prévoit de relier la gare RER de Noisy-le-Grand (Seine-Saint-Denis) à Chennevières-sur-Marne (Val-de-Marne), puis, dans un deuxième temps, de rallier la station de Sucy-en-Brie (Val-de-Marne). À terme, le couloir de bus affiche pour ambition un accès plus rapide à la ligne 15 du métro Grand Paris Express. Le projet, qui s'élève à un montant de 116 millions d'euros, est co-financé par la Région Île-de-France, le Département du Val-de-Marne, l'État et le syndicat de transport Île-de-France Mobilités. *Donnez votre avis par mail : [pref-enquetepublique@val-de-marne.gouv.fr](mailto:pref-enquetepublique@val-de-marne.gouv.fr), ou par courrier : Préfecture du Val-de-Marne, DCPPAT/à l'attention de la présidente de la commission d'enquête Altival/21-29, avenue du Général-de-Gaulle 94000 Créteil.*

**HAUTS-DE-SEINE**  
À Clichy-la-Garenne, une rue Simone Veil

La ville de Clichy-la-Garenne (Hauts-de-Seine) a inauguré le 1<sup>er</sup> octobre une nouvelle rue au nom de Simone Veil, deux ans après le décès de « cette grande personnalité de notre pays », a indiqué la municipalité. La commémoration a eu lieu en présence des deux fils de la femme d'État, Jean et Pierre-François, nés à Clichy. La ville rappelle que Simone Veil était « un modèle d'engagement républicain », une « femme forte pour toujours associée à la lutte pour les droits des femmes », qui « s'est engagée toute sa vie pour des combats politiques », ainsi qu'une « magistrate remarquable ». Depuis quelques mois, en France, les hommages à Simone Veil se multiplient, comme à Belfort (Territoire de Belfort), Chalon-sur-Saône (Saône-et-Loire), ou encore à Neufchâteau (Vosges), qui ont toutes baptisé une voie en l'honneur de l'icône française.

**JUSTICE**  
Le rapport sur l'élaboration d'un Code européen du droit des affaires remis à la garde des Sceaux

Le 24 septembre dernier, la députée du Var, Valérie Gomez-Bassac (LREM), a remis à la garde des Sceaux, Nicole Belloubet, son rapport sur l'élaboration d'un Code européen du droit des affaires. La députée, qui s'est dite honorée, a déclaré sur Twitter : « Ensemble, avec ses collègues du gouvernement, nous poursuivrons ce travail avec les acteurs juridiques, économiques, et politiques. » Pour réaliser ce rapport, celle-ci a réalisé 46 auditions en France et 32 dans cinq grandes capitales européennes (Berlin, Bruxelles, Budapest, Dublin, Rome). L'objectif étant d'ouvrir davantage le marché européen aux TPE et PME françaises.



**ESSONNE**  
La première crèche en prison de France inaugurée à Fleury-Mérogis

Le 24 septembre dernier, la secrétaire d'État auprès de la ministre des Solidarités et de la Santé, Christelle Dubos, a inauguré, à la maison d'arrêt pour femmes de Fleury-Mérogis (91), une micro-crèche. Lieu unique en France, cette structure a été inaugurée un an jour pour jour après l'accueil du premier enfant. Disposant d'une dizaine de places, cette micro-crèche accueille des bébés nés durant la détention de leur mère. En plus d'accompagner les jeunes mamans dans ce nouveau rôle, les trois auxiliaires de puériculture et l'éducatrice de jeunes enfants qui y travaillent leur libèrent du temps, notamment pour effectuer des entretiens ou réaliser des démarches administratives. Les enfants n'étant pas détenus, ces derniers ont la possibilité de sortir de la maison d'arrêt ; des promenades sont alors organisées ainsi que des rencontres avec des enfants d'autres crèches, démarches visant à favoriser leur sociabilisation.

# Les conventions fiscales internationales à l'épreuve du contrôle de cassation



**François-Henri BRIARD**

Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation,  
cabinet Briard

L'office du juge de cassation, Conseil d'Etat et Cour de cassation, s'étend aux conventions fiscales internationales (V. § 2). Ce contrôle s'exerce dans la limite du champ d'application des conventions et en conformité avec les normes supérieures (V. § 3). La typologie des moyens de cassation demeurant celle du droit commun, l'office du juge exclut l'appréciation souveraine des faits

(V. § 4). Il intègre en revanche le contrôle de la motivation, du défaut de base légale et de la dénaturation (V. § 5). L'erreur de droit est le domaine privilégié du juge de cassation ; les qualifications juridiques contrôlées issues de normes conventionnelles sont multiples, et l'interprétation des conventions, réalisée selon diverses approches, tient une place centrale (V. § 6).

## Introduction

1. La technique de cassation, que les spécialistes font remonter en France à la seconde moitié du XVI<sup>e</sup> siècle<sup>1</sup>, a devancé de très loin celle des conventions fiscales internationales, nées d'une réflexion conduite par le Comité financier de la Société des Nations en 1921<sup>2</sup>. Mais la différence d'âge est parfois source d'une beauté singulière ; et ce couple entretient depuis suffisamment longtemps des relations riches et complexes pour qu'il soit permis de s'y intéresser. Tel est l'objet des développements qui suivent, consacrés aux seules conventions fiscales bilatérales, les conventions internationales que sont le Traité de Rome<sup>3</sup> et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés

fondamentales<sup>4</sup>, qui tiennent aujourd'hui une place majeure en matière fiscale, demeurant hors du champ de l'étude. Ne seront davantage intégrés ni les avis du Conseil d'État parfois émis en matière de fiscalité internationale en application de l'article L. 113-1 du code de justice administrative<sup>5</sup>, ni les décisions des cours administratives d'appel, ni les arrêts de cours d'appel judiciaires, ni les jugements rendus en premier et dernier ressort, dont beaucoup de décisions définitives et publiées constituent des références intéressantes, mais qui sont des juridictions subordonnées, précisément soumises au contrôle de cassation.

## I. Juridictions de contrôle

2. L'existence du couple cassation-conventions se déroule essentiellement en France devant les juridictions suprêmes qui pratiquent le contrôle de cassation, c'est-à-dire devant le

1 J. Massot et al., *Le Conseil d'État juge de cassation* : Berger-Levrault, 6<sup>e</sup> éd., 2018. – J. et L. Boré, *La cassation en matière civile* : D., éd. 2015-2016, p. 8.

2 B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales* : Éd. Francis Lefebvre, 12<sup>e</sup> éd., p. 25.

3 Étant précisé que la liberté des États-membres de l'Union européenne en matière de conventions fiscales bilatérales ne peut s'affranchir du respect des règles du droit de l'Union : CE, 12 mai 2015, n° 366398, Sté Gist Brocades International BV : Lebon T., p. 614 sur la convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973 et la convention franco-italienne du 5 octobre 1989.

4 Sous la réserve des problématiques d'articulation des conventions fiscales bilatérales avec la Convention européenne des droits de l'homme : CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis : Rec. Lebon, p. 89.

5 CE, avis, 10 nov. 2004, n° 268852 : Rec. Lebon, p. 422.

Conseil d'État - depuis la réforme du contentieux administratif réalisée par la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987 - et la Cour de cassation, avec quelques rares détours constitutionnels<sup>6</sup>, européens<sup>7</sup> et internationaux<sup>8</sup>. La dualité française de juridictions en matière fiscale demeure un sujet de débat, y compris dans cette matière particulière des conventions fiscales ; mais elle prévaut jusqu'à présent, de telle sorte que le juge judiciaire et le juge administratif, tous deux appelés à mettre en œuvre un contrôle de cassation, ont été conduits, chacun dans son domaine, à statuer sur les mêmes ouvertures à cassation. Ils l'ont fait de façon assez unitaire, avec de nombreux traits communs, en mettant en œuvre des principes anciens et connus, tels que par exemple l'irrecevabilité des moyens nouveaux en cassation<sup>9</sup>. Les rencontres fortuites entre juge administratif de cassation et juge judiciaire arrivent parfois, notamment lorsque le premier tire les conséquences de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux constatations matérielles du second en matière de fraude fiscale, dans le cadre de l'application d'une convention fiscale internationale<sup>10</sup>.

## II. Conventions contrôlées

3. Pour que ces conventions soient contrôlées par le juge de cassation, il convient que leur mise en œuvre entre dans le champ de l'office des juges du fond. Si tel n'est pas le cas, la Cour de cassation écartera la convention invoquée en jugeant qu'elle ne relève pas de la compétence desdits juges, et se trouve donc exclue du contrôle de cassation. Ne peut ainsi être utilement invoquée en matière de visites domiciliaires la convention fiscale conclue entre la France et la Lettonie le 14 avril 1997, qui relève de la compétence du juge de l'impôt et non de celle du juge chargé de l'application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales<sup>11</sup>. Échappe aussi au champ d'application des conventions fiscales internationales

la situation des contribuables exonérés d'impôt dans un État contractant et de ce fait dépourvus de la qualité de résident<sup>12</sup>. Au-delà de l'appréciation portée par le juge de cassation sur l'application qui a été faite par les juges du fond, dans une espèce déterminée, de la ou des conventions en cause, il arrive que les conventions soient elles-mêmes critiquées devant le juge de cassation au regard de normes supérieures. L'avenant du 26 mai 2003 à la convention franco-monégasque du 18 mai 1963 a ainsi été examiné et validé par la Cour de cassation, qui a jugé, par un arrêt assez remarquable, que le texte ne procédait à aucune discrimination, ménageait un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et les impératifs de la protection des droits des contribuables, étant ainsi conforme à la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'aux principes de sécurité juridique et de confiance légitime<sup>13</sup>. Cet arrêt illustre le contrôle possible d'une juridiction interne suprême sur une norme fiscale internationale ; il peut inciter les praticiens à emprunter cette voie audacieuse lorsque la norme contrôlée apparaît contraire à des principes supérieurs. Dans le même esprit, le Conseil d'État a confronté une convention fiscale bilatérale aux grandes libertés protégées par les traités européens<sup>14</sup>. Si le texte des conventions est contrôlé, les échanges de lettres sont en revanche écartés par la Cour de cassation lorsqu'ils sont invoqués à l'appui d'un moyen ; dans ce cas, les motifs relatifs à de tels échanges de lettres sont qualifiés de surabondants<sup>15</sup>. Les conventions fiscales dans leurs stipulations relatives à l'assistance administrative peuvent aussi constituer un point d'appui pour le juge de cassation lorsqu'il doit caractériser l'origine licite de pièces saisies<sup>16</sup>. Enfin, la chambre criminelle de la Cour de cassation se voit souvent opposer en matière de fraude fiscale des conventions fiscales internationales, qu'elle écarte régulièrement<sup>17</sup>. Si les conventions signées par la France constituent l'essentiel du périmètre de travail du juge de cassation, il arrive que soit également sanctionné, mais en filigrane, le caractère impératif des conventions-modèle OCDE, par exemple pour appliquer l'ordre successif des critères de résidence<sup>18</sup>. La fonction régulatrice du juge de cassation lui a enfin permis de prendre position à plusieurs reprises sur le principe de la possible subsidiarité des conventions fiscales ; selon le Conseil d'État, celles-ci peuvent conduire à écarter sur tel ou tel point la loi nationale mais ne peuvent, par elles-mêmes, servir de base légale à une décision d'imposition, sauf si la loi interne confère expressément une base légale à l'imposition établie

6 CC, 29 déc. 2016, n° 2016-743 DC.

7 Cass., avis, 2 sept. 2005, n° 05-00.007 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur la contribution sociale généralisée, la contribution à la dette sociale et la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968). - Cass. com., 13 déc. 2005 : Bull. civ. IV n° 249, p. 213 (question à la Cour de justice de l'Union européenne sur l'assistance mutuelle fiscale en droit européen et conventionnel).

8 CE, ass., 6 juin 1997, n° 148683, Aquarone : Rec. Lebon, p. 206, aux conclusions du Président Gilles Bachelier, à propos du régime fiscal du personnel de la Cour internationale de justice et du rôle de la coutume internationale.

9 CE, plén. fisc., 11 avr. 2014, n° 362237, Giorgis, préc.

10 CE, sect., 16 févr. 2018, n° 395371, Thomas : Rec. Lebon, p. 41, concl. E. Crépey.

11 Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-13.882 et Cass. com., 4 oct. 2016, n° 15-10.775 et 15-10.778 sur la convention conclue le 14 avril 1997 entre la France et la Lettonie. - Cass. com., 20 nov. 2012, n° 11-25.904 sur la convention franco-tunisienne du 28 mai 1973. - Cass. com., 26 juin 2012, n° 11-21.047 sur la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958. - Cass. com., 30 mai 2012, n° 11-14601, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 modifiée. - Cass. com., 8 févr. 2017, n° 15-25.070 sur la convention franco-polonaise du 20 juin 1975. - Cass. com., 23 janv. 2019, n° 17-15.893 sur la convention entre la France et les Pays-Bas du 16 mars 1973.

12 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : Rec. Lebon, p. 376.

13 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044 : Bull. civ. IV, n° 160 ;

14 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci : Rec. Lebon, p. 294.

15 Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 18 déc. 1990, n° 89-13.950. - Cass., ass. plén., 2 oct. 2015 : Bull. plén. n° 8, p. 15.

16 Cass. com., 20 févr. 1996, n° 93-17.759 et n° 93-17.760. - Cass. com., 20 oct. 1998, n° 96-30.023 et n° 96-30.039. - Cass. com., 22 févr. 2001, n° 99-30.050.

17 Cass. crim., 18 sept. 1997 : Bull. crim. n° 307, p. 1007. - Cass. crim., 22 oct. 1998, n° 97-84.187. - Cass. crim., 24 nov. 1999, n° 98-85.905. - Cass. crim., 1<sup>er</sup> mars 2000 : Bull. crim. n° 100, p. 300. - Cass. crim., 27 sept. 2001, n° 99-30.129.

18 CE, 29 oct. 2012, n° 352209, Kessler : RJF 1/13, n° 83.

sur le fondement d'une convention<sup>19</sup>. La Cour de cassation semble sur ce point privilégier davantage l'application directe des conventions<sup>20</sup>.

### III. Appréciation souveraine

4. Refuge privilégié du juge de cassation auquel il n'appartient pas de s'immiscer dans les questions de fait, l'appréciation des faits et éléments de preuve a peu de place en matière de conventions fiscales internationales, domaine de nature essentiellement juridique. On trouve néanmoins la trace de cette frontière en matière pénale, lorsque se fondant sur le droit international, le contribuable tente de remettre en cause les faits constitutifs de fraude fiscale<sup>21</sup>, par exemple en matière d'établissement stable<sup>22</sup> ou de domicile fiscal<sup>23</sup>. Il en est de même en matière civile pour l'appréciation des moyens d'activité d'une société à l'étranger<sup>24</sup> ou encore l'étendue des droits de jouissance et de disposition en matière de trust<sup>25</sup>. Pour la détermination du centre des intérêts vitaux, concept souvent présent dans les conventions, c'est encore de façon souveraine que les juges du fond apprécient des éléments tels que contrat de travail, contrats commerciaux, actes de vente et justificatifs fiscaux<sup>26</sup>. Il en est de même pour l'appréciation de la durée des séjours du contribuable dans chacun des deux États contractants<sup>27</sup>, l'analyse des éléments constitutifs d'une installation fixe d'affaires au sens de la convention en cause<sup>28</sup>, la mesure des liens personnels et économiques entre le contribuable et l'un des pays contractants<sup>29</sup> ou encore l'appréciation de la date

19 CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, Min. c/ Sté Schneider Electric : RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755 ; BDCF 10/02 n° 120, concl. contraires S. Austray ; Lebon, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657. - CE, 13 juil. 2007, n° 290266, Min. c/ Sté Pacific Espace : Lebon T. : RJF 2007 n° 1302 ; BDCF 11/07 n° 132, concl. F. Séners. - CE, 11 avr. 2008, n° 285583, Cheynel : Lebon T. ; Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 377, concl. C. Landais ; RJF 7/2009 n° 769. - CE, 12 mars 2014, n° 362528, Sté Céline : Rec. Lebon ; RJF 6/14 n° 602. - CE, 7 juin 2017, n° 386579, Min. c/ Sté LVMH : Lebon T. ; RJF 2017 n° 941, concl. E. Bokdam-Tognetti. - CE, 31 juill. 2009, n° 296471, Sté Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Ltd et n° 297933, Sté Swiss International Air Lines AG : Rec. Lebon ; RJF 11/09 n° 979 et 980, chron. V. Daumas, p. 819 ; BDCF 11/09, n° 133, concl. E. Glaser.

20 Cass. ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

21 Cass. crim., 29 juin 2005, n° 04-85.120. - Cass. crim., 3 nov. 2005, n° 04-87.195.

22 Cass. crim., 8 oct. 2003, n° 02-86.146. - Cass. crim., 20 mai 2015, n° 13-84.223. - Cass. crim., 5 sept. 2007, n° 06-84.746. - CE, 20 juin 2003, n° 224407, Interhome AG : Rec. Lebon, p. 170 ; RJF 10/03, n° 1147, chron. L. Olléon, p. 751 ; BDCF 10/03, n° 130, concl. S. Austray.

23 Cass. crim., 3 mai 2018, n° 17-81.594.

24 Cass. com., 12 oct. 2010, n° 09-70.590.

25 Cass. com., 31 mars 2009, n° 07-20.219.

26 CE, 17 déc. 2003, n° 241920 : Lebon T. Le Conseil d'État accepte néanmoins de contrôler cette question du centre des intérêts vitaux lorsque le moyen lui est présenté sous l'angle d'une erreur de droit ou d'une erreur de qualification juridique (CE, 17 mars 2016, n° 383335 : Lebon T. pour l'application de la convention franco-russe du 26 novembre 1996).

27 CE, 10 nov. 1993, n° 116355, Granat.

28 CE, 31 mars 2017, n° 389573 pour l'application des articles 2 et 4 de la convention entre la France et le Luxembourg du 1<sup>er</sup> avril 1958.

29 CE, 26 sept. 2012, n° 346556, Tedesco : Rec. Lebon, p. 341.

de levée d'options de souscription ou de rachat d'actions<sup>30</sup>. Ici comme ailleurs, la distinction du fait et du droit demeure un exercice difficile, aussi bien pour le praticien que pour le juge, dans la mesure où questions de fait, qualifications juridiques et interprétation des conventions sont souvent entremêlées.

### IV. Contrôle disciplinaire et dénaturation

5. Le Conseil d'État comme la Cour de cassation exercent un contrôle disciplinaire comparable à celui qui est pratiqué dans les autres matières, notamment en ce qui concerne une motivation insuffisante ou un défaut de réponse à un moyen pertinent. La technique de la réponse implicite aux moyens est mise en œuvre en matière de conventions comme dans d'autres domaines<sup>31</sup>. L'insuffisance des constatations de fait constitutives d'une situation légale peut donner matière à cassation. Encourt ainsi la censure l'arrêt qui, en matière d'établissement stable, s'abstient de rechercher si la société en cause exerçait en fait, et non seulement en droit, des pouvoirs lui permettant d'engager sa société mère dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société<sup>32</sup>. Il en est de même si, pour apprécier l'existence d'un foyer permanent d'habitation, les juges du fond négligent certains justificatifs produits par le contribuable<sup>33</sup>. La dénaturation peut également être sanctionnée, dénaturation de l'écrit clair et précis devant le juge judiciaire suprême<sup>34</sup>, dénaturation des faits ou du dossier devant la juridiction suprême de l'ordre administratif. Devant le Conseil d'État, la dénaturation des pièces a déjà été retenue en matière de crédits d'impôt résultant de l'application d'une convention fiscale internationale<sup>35</sup>. Si la dénaturation n'est pas invoquée par le contribuable, elle ne sera pas soulevée d'office et l'appréciation souveraine sera retenue<sup>36</sup>.

30 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux : Rec. Lebon, p. 72 ; RJF 6/10 n° 588 ; BDCF 6/10, n° 66, concl. N. Escaut.

31 CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

32 CE, 20 juin 2003, Sté Interhome AG, préc. Dans cet arrêt, le Conseil d'État retient la qualification d'erreur de droit pour une censure que la Cour de cassation aurait probablement prononcée sur le terrain du défaut de base légale, vice de forme révélateur d'une erreur de droit. V. aussi CE, 4 juin 2019, n° 415959, Min. c/ Zacharias, concl. R. Victor : FI 3-2019, n° 3, § 11 et n° 6, § 15, cassation pour n'avoir pas recherché si le contribuable était résident français au sens de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 ; cet arrêt mérite l'attention dans la mesure où le juge de cassation fait directement référence aux pièces de fond, négligées par les juges d'appel, qui caractérisaient la résidence fiscale française.

33 CE, 21 oct. 2016, n° 392997 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959.

34 La dénaturation de l'écrit devant la Cour de cassation est une création jurisprudentielle (arrêt *Veuve Foucauld et Coulombe c. Pringault*, Civ., 15 avr. 1872 : H. Capitant, F. Terré, Y. Lequette, *Les Grands Arrêts de la jurisprudence civile*, t. 2 : D., 12<sup>e</sup> éd., 2008, n° 161, p. 156).

35 CE, 20 déc. 2017, n° 398528. - V. aussi CE, 21 nov. 2016, n° 383815 pour la dénaturation de pièces.

36 CE, 26 janv. 2018, n° 408561 : Lebon T.

## V. Erreur de droit et qualification juridique

6. Qu'il s'agisse du Conseil d'État ou de la Cour de cassation, l'« erreur de droit » au Palais Royal, dénommée « violation de la loi » Quai de l'Horloge, constitue sans nul doute le premier et le plus noble des moyens de cassation en matière de conventions internationales. Fausse application, fausse interprétation ou refus d'application, l'erreur de droit doit être privilégiée parmi tous les moyens ; c'est elle qui est le plus en harmonie avec la mission des juridictions suprêmes<sup>37</sup>. Le moyen de droit présenté doit être clair et ne pas mélanger les cas d'ouverture, au risque d'être déclaré irrecevable<sup>38</sup>.

Le juge de cassation exerce tout d'abord un **contrôle sur le champ d'application des conventions**. Cet exercice se fait parfois au regard de concepts de droit interne. A ainsi été déclaré hors du champ d'application de la convention franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> octobre 1958 le prélèvement exceptionnel mis à la charge des organismes d'assurance et assimilés par la loi n° 98-1266 du 30 décembre 1998 dans la mesure où ledit prélèvement était assimilable au droit de timbre et d'enregistrement, et non à l'impôt sur les sociétés ou à une imposition analogue<sup>39</sup>. Il en a été de même pour la taxe professionnelle pour la convention fiscale franco-canadienne du 2 mai 1975<sup>40</sup>. Les qualifications juridiques contrôlées sont nombreuses : qualité de résident<sup>41</sup>, domicile fiscal<sup>42</sup>, bien immobilier<sup>43</sup>, revenus donnant lieu à crédit d'impôt<sup>44</sup>, conditions d'assimilation aux sociétés de droit français<sup>45</sup>, revenu immobilier<sup>46</sup>, clauses de non-discrimination<sup>47</sup>, notion

de personne<sup>48</sup>, bénéfices imposables en France<sup>49</sup>, taux effectif<sup>50</sup>, établissement stable<sup>51</sup>, siège de direction<sup>52</sup>, revenus provenant de biens immobiliers<sup>53</sup>, lien de dépendance entre des sociétés<sup>54</sup>, plus-values latentes<sup>55</sup>, imposition de l'activité rémunérée par l'attribution d'options<sup>56</sup>, revenus d'origine indéterminée<sup>57</sup>, etc. Les discussions à cet égard devant le juge de cassation sont souvent aux confins de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique. Il peut arriver que dans le contrôle du champ d'application de la convention, le juge de cassation ne soit confronté à aucune difficulté d'interprétation<sup>58</sup>. Tel est notamment le cas en ce qui concerne les impositions visées : le juge de cassation écarte fréquemment les moyens tirés de dispositions conventionnelles qui ne visent pas précisément l'impôt litigieux<sup>59</sup>. L'office du juge de cassation peut aussi être centré sur la combinaison entre le droit interne et les dispositions conventionnelles<sup>60</sup>.

Mais dans le contrôle de l'erreur de droit par le juge de cassation, l'**interprétation des conventions** tient une place centrale. Le Conseil d'État rappelle aux juges du fond que cette mission d'interprétation des conventions vise à « *les comprendre conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but* »<sup>61</sup>. L'interprétation du juge de cassation peut être littérale<sup>62</sup>. Si les termes conventionnels ne sont pas suffisamment définis, le Conseil d'État attache peu de crédit aux travaux préparatoires mais peut être conduit selon les conventions en cause à se fonder sur l'intention des États contractants<sup>63</sup> ou sur la législation de chaque État à moins que le contexte n'exige une interprétation différente<sup>64</sup>, ou encore à retenir la signification que leur attribue la loi fiscale française<sup>65</sup>, dans des

37 Le Conseil d'État utilise parfois l'expression « *a méconnu la portée des stipulations de la convention fiscale* » plutôt que le terme « *erreur de droit* », notamment lorsqu'il se fonde sur une approche téléologique du texte (CE, 20 oct. 2000, n° 182165, SA New Building Promotion : Rec. Lebon, p. 447, sur la notion d'établissement stable selon la convention franco-suisse du 9 septembre 1966).

38 Cass. com., 26 oct. 2010, n° 09-15.044, préc.

39 Cass. com., 3 avr. 2012, n° 11-11.161.

40 CE, 30 mars 2016, n° 375169, SA Nortel Networks.

41 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136 sur la convention franco-égyptienne du 19 juin 1980. - CE, 20 mai 2016, Sté Easyvista : Lebon T., p. 704. - CE, 27 juill. 2016, n° 394518 sur la convention franco-allemande du 21 juillet 1959. - CE, 29 mars 2019, n° 392317 sur la convention franco-belge du 10 mars 1964.

42 Cass. com., 21 juin 2011, n° 10-23.136. - Cass. com., 26 avr. 2017, n° 15-27.364.

43 CE, 27 mai 2002, n° 125959, Sté Superseal Corporation : Rec. Lebon, p. 184. - Cass. com., 19 janv. 2010, n° 08-20.936 pour l'application de la convention franco-saoudienne du 18 février 1982.

44 Cass. civ. 2°, 10 mars 2016, n° 13-15.404.

45 Cass. com., 23 févr. 1989 : Bull. civ. IV, n° 73, p. 47. - Cass. com., 20 juin 1989, n° 87-19.186. - V. aussi Cass. com., 19 févr. 1991, n° 88-18.655.

46 CE, 4 oct. 2013, n° 351065, Clive-Worms : Lebon T., p. 531 ; RJF 2014 n° 29 ; BDCF 6/2014, concl. E. Cortot-Boucher, pour des produits résultant d'opérations d'emprunt et de swap.

47 CE, 30 déc. 1996, n° 128611, Min. c/ Benmiloud : Rec. Lebon, p. 519 ; RJF 2/97 n° 158, concl. G. Bachelier p. 74. - CE, 15 déc. 2004, n° 257337, Min. c/ Société de promotion écologique : Rec. Lebon, p. 462. - CE, 15 mai 2006, n° 275609, Heaton : Lebon T., p. 806. - CE, 5 juill. 2010, n° 309693, Pinacothèque d'Athènes : Rec. Lebon, p. 243, sur la prééminence de la convention fiscale franco-grecque du 21 août 1963 en matière de non-discrimination. - CE, 24 janv. 2011, n° 316457.

48 CE, 6 mai 1996, n° 154217, SA Quartz d'Alsace : Rec. Lebon, p. 155.

49 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, Sté Kingroup : Rec. Lebon, p. 133.

50 CE, 30 mars 2005, n° 244173, Pouffary : Rec. Lebon, p. 130.

51 CE, 21 nov. 2007, n° 295356, Ville de Nîmes : Lebon T., p. 777. - CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Ltd : Rec. Lebon, p. 88 ; RJF 6/10 n° 568.

52 CE, 16 avr. 2012, n° 323592, Paupardin : Lebon T., p. 674. - CE, 7 mars 2016, n° 371435, Compagnie internationale des wagons-lits et du tourisme : Lebon T., p. 704.

53 CE, 7 déc. 2018, n° 409229, Société Générale, concl. V. Daumas : FI 1-2019, n° 7.2.1.

54 CE, 15 avr. 2016, n° 372097, Sté LSVD : Lebon T., p. 137.

55 CE, 23 juin 2016, n° 378008, Picart.

56 CE, 18 oct. 2017, n° 408763, Rapp : Lebon T., p. 539.

57 CE, 22 juin 2017, n° 391379.

58 CE, 5 mars 2018, n° 400329. - CE, 19 déc. 2018, n° 413033, Ribéry, concl. E. Cortot-Boucher : FI 2-2019, n° 6, § 3.

59 Pour la cotisation foncière des entreprises qui ne figure pas au nombre des seules impositions visées par la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, v. CE, 21 avr. 2017, n° 400297, SNC Ultramarine 1101 : Lebon T.

60 CE, 17 mars 2010, n° 315831, Min. c/ de Roux, préc.

61 CE, 9 nov. 2015, n° 370054, LHV, préc. - CE, 20 mai 2016, n° 389994, Min. c/ Sté Staff and Line : Lebon T. - CE, 9 mai 2019, n° 422046, Sté Chemkostav, concl. K. Ciavaldini : FI 3-2019, n° 3, § 17.

62 CE, 2 nov. 2011, n° 340438 : Lebon T., p. 860.

63 CE, 9 mai 2019, n° 422046, préc.

64 CE, 27 juill. 2001, n° 215124, SA Golay Buchel France : Lebon T., p. 897.

65 Par ex. sur la typologie des sociétés visées par les conventions, v. CE, 24 nov. 2014, n° 363556 et CE, 8 nov. 2019, n° 430543, Min. c/ Sté Masterfoods Holding SAS.

conditions pouvant d'ailleurs conduire à une cassation sur le terrain de la méconnaissance de la convention<sup>66</sup>. L'intention des États contractants est présumée en matière d'abus de droit lorsqu'elle ne peut être regardée comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer les stipulations de la convention à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de substance économique<sup>67</sup>. Les juges du fond peuvent commettre une erreur de droit en interprétant faussement la convention. Le juge de cassation possède à cet égard une plénitude de juridiction, notamment depuis l'abandon - au nom de l'indépendance de la justice, du procès équitable et de l'égalité des armes - de la théorie des renvois préjudiciels obligatoires et liants au ministre des affaires étrangères en matière d'interprétation des accords internationaux<sup>68</sup>. Dans l'exercice de cette mission d'interprétation, qui s'articule avec un contrôle de cohérence de la doctrine administrative<sup>69</sup>, le juge de cassation met parfois en œuvre une approche téléologique<sup>70</sup> ; il peut aussi être conduit à intégrer les principes de la convention de Vienne sur le droit des Traités du 23 mai 1969 et les commentaires du Comité fiscal de l'OCDE, à la condition que lesdits commentaires ne soient pas postérieurs aux stipulations en cause<sup>71</sup>.

L'erreur de droit commise par une juridiction d'appel qui a cru devoir à tort appliquer les stipulations d'une convention fiscale peut conduire à une cassation totale. Il en a été ainsi s'agissant d'un arrêt qui avait à tort appliqué la clause-balai de la convention conclue entre la France et la Norvège aux revenus de l'associé non résident d'une société de personnes au prorata de sa participation en capital, alors que cette convention ne s'appliquait qu'aux revenus réalisés en propre par cette société<sup>72</sup>. C'est encore l'erreur de droit qui a récemment été privilégiée par le Conseil d'État pour prononcer une cassation en matière de crédits d'impôt résultant de retenues à la source sur des intérêts de prêts consentis par le groupe BNP Paribas à des succursales situées en Chine, aux Philippines, en Inde, à

Singapour et en Thaïlande<sup>73</sup>. Tout le débat contentieux portait sur l'interprétation des termes « *intérêts provenant d'un État contractant* » et « *débiteur des intérêts* » figurant dans ces cinq conventions, rédigées en des termes inspirés de l'article 11 du modèle de convention fiscale de l'OCDE. Pour censurer la lecture de la Cour administrative d'appel de Versailles, le Conseil d'État s'est placé sur le terrain de l'erreur de droit, alors que la qualification juridique, contrôlée en cassation, était aussi envisageable<sup>74</sup>. Mais le moyen avait été présenté sous cet angle, et la censure prononcée sur ce fondement avait une portée sans doute plus forte, alors surtout que le rapporteur public avait proposé de retenir une approche strictement juridique et non économique du concept de débiteur. C'est sans aucun doute la convention elle-même qui est visée par le moyen d'erreur de droit ou de violation de la loi. Mais les échanges de lettres entre les États, notamment dans un but interprétatif de la convention, peuvent aussi servir de fondement à une cassation<sup>75</sup>. Le juge de cassation peut aussi être conduit à combiner droit conventionnel et droit interne ; dans cette hypothèse, c'est la hiérarchie des normes et la primauté de la convention sur la loi française interne qui déterminent systématiquement la solution devant le juge de cassation<sup>76</sup>. Il est même arrivé dans une telle situation à la Cour de cassation de casser solennellement un arrêt sous le visa de l'article 55 de la Constitution<sup>77</sup>. Cette primauté des conventions internationales a encore été récemment rappelée par l'assemblée plénière de la Cour de cassation pour l'application de la convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950 en matière d'actions et parts sociales de sociétés immobilières<sup>78</sup>.

L'erreur de droit aboutit le plus souvent à une cassation totale et à un renvoi, sauf règlement de l'affaire au fond par le Conseil d'État<sup>79</sup> ; elle peut aussi conduire à un rejet du pourvoi si le juge de cassation procède à une **substitution de motifs**. C'est ainsi que par une décision assez remarquable, intervenue en matière d'établissement stable et de plus-value immobilière, le Conseil d'État a censuré une fausse application de l'article 15-1 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966 en procédant ensuite à une substitution de motifs fondé sur l'article 7-8 de la même convention, dans des conditions qui ont conduit à un rejet du pourvoi et, par voie de conséquence,

66 CE, 10 juill. 2019, n° 425148, Min. c/ Libre, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 2, § 9, sur la notion de « *produits [...] de toutes autres créances* » prévue par l'article 16 de la convention franco-belge du 10 mars 1964.

67 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, Verdannet et a. : Rec. Lebon, p. 321 ; RJF 1/18 n° 70. – V. aussi, pour un montage artificiel échappant au bénéfice de la convention entre la France et le Luxembourg du 1<sup>er</sup> avril 1958, CE, 23 nov. 2016, n° 383838, Eurotrade Juice : Lebon T.

68 CE, 29 juin 1990, n° 78519, Assoc. GISTI : Rec. Lebon, p. 171, concl. R. Abraham. – Pour la Cour de cassation : Cass. civ. 1<sup>re</sup>, 19 déc. 1995, n° 93-20.424 ; Cass. crim., 11 févr. 2004 : Bull. crim. n° 37 ; Cass. crim., 15 janv. 2014 : Bull. crim. 2014, n° 11 ; Cour de cassation, étude annuelle 2017, Le juge et la mondialisation, p. 64 et s.

69 CE, 26 juill. 2006, n° 284930, Sté Natexis Banques Populaires : Lebon T., p. 805. Rien ne s'opposerait néanmoins à une consultation non liante par le juge de cassation du ministre compétent, notamment sous la forme d'observations soumises au débat contradictoire (v. en ce sens CE, 17 févr. 1999, n° 182302).

70 CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 368935, Min. c/ Sté Lufthansa AG : Rec. Lebon, p. 348.

71 CE, sect., 30 déc. 2003, n° 233894, SA Andritz : Rec. Lebon, p. 527 ; RJF 3/04 n° 238. – CE, 21 juill. 2017, n° 392908, Sté Thermo Electron Holdings : Lebon T., p. 539, configuration particulière dans laquelle la caractérisation d'un abus de droit dépend de l'interprétation d'une convention fiscale internationale.

72 CE, plén., 11 juill. 2011, n° 317024, Sté Quality Invest : Rec. Lebon, p. 342 ; RJF 2011 n° 1063 ; BDCF 10/11 n° 117, concl. L. Olléon. – CE, 13 févr. 2013, n° 342085, Barlow : Lebon T., p. 533.

73 CE, 10 juill. 2019, n° 418108, Sté BNP Paribas, concl. K. Ciavaldini : FI 4-2019, n° 5, § 18.

74 L'erreur de qualification juridique est parfois expressément retenue : en matière d'erreur du contribuable sur l'étendue des obligations fiscales vis-à-vis de la France, v. CE, 18 oct. 2018, n° 405468, Sté Aravis Business Retreats Limited, concl. E. Crépey : FI 1-2019, n° 3.2.1 et n° 3, § 1.

75 Cass. com., 9 oct. 2012, n° 11-22.023 : Bull. civ. IV, n° 180, p. 204, à propos de la convention franco-monégasque du 1<sup>er</sup> avril 1950.

76 Cass. com., 15 mai 1990, n° 88-14.293, sur la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

77 Cass., ass. plén., 21 déc. 1990 : Bull. AP. n° 12, p. 23 sur la même convention franco-suisse. – Cass. com., 5 oct. 1999, n° 97-13.122, à propos de la convention franco-panaméenne du 10 juillet 1953.

78 Cass., ass. plén., 2 oct. 2015, préc.

79 Pour l'hypothèse d'un règlement au fond comportant, après cassation pour dénaturation de la portée d'un contrat, une interprétation de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, v. CE, 29 déc. 2006, n° 283314, Min. c/ Bank of Scotland : Rec. Lebon, p. 578.

à une confirmation du redressement<sup>80</sup>.

Toujours dans le cadre de sa mission régulatrice, le juge de cassation assure la conciliation entre le caractère secret des **échanges de renseignements** entre États contractants et la procédure contentieuse contradictoire<sup>81</sup> ; il vérifie également les bonnes conditions d'application du **régime de la preuve** pour l'application des conventions fiscales<sup>82</sup> et **l'application dans le temps** de ces conventions, en particulier au regard de la commune intention des États contractants<sup>83</sup>. Il veille aussi à une **mise en œuvre « équilibrée » des conventions** fiscales internationales : ainsi, une convention fiscale internationale qui prive la France de son pouvoir d'imposer un gain susceptible d'être réalisé lors de la cession de titres de participation dans une filiale fait obstacle à ce qu'une moins-value relative à une telle 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 ; il en résulte qu'une provision anticipant une telle moins-value ne peut être prise en compte pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû<sup>84</sup>.

80 CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté suisse Hubertus AG : Rec. Lebon, p. 43. – V. aussi pour une substitution de motifs après censure d'une erreur de droit dans l'interprétation de conventions fiscales internationales : CE, 27 juin 2016, Faurecia : Lebon T., p. 704. – V. égal. CE, 20 sept. 2017, n° 392231 : Lebon T., p. 538.

81 CE, 4 juin 2008, n° 301776, Sté Sparflex : Lebon T., p. 665. – CE, 26 janv. 2011, n° 311808, Weissenburger : Rec. Lebon, p. 18.

82 CE, 13 oct. 1999, n° 191191, Min. c/ SA Diebold Courtage : Rec. Lebon, p. 307 sur le régime de la preuve objective. – CE, sect., 5 oct. 2007, n° 292388, Mori-Bodin : Rec. Lebon, p. 414 sur la preuve de la résidence habituelle à Monaco.

83 CE, 17 sept. 2010, n° 312725, SA Trans World Finances : Rec. Lebon, p. 348. – V. aussi pour une double substitution de motifs par des motifs de pur droit, CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Min. c/ Regazzacci et n° 337810, Regazzacci, préc.

84 CE, 12 juin 2013, n° 351702, BNP Paribas : Rec. Lebon, p. 155.

## Conclusion

7. Les conventions fiscales internationales ne sont pas seulement l'affaire de la France puissance souveraine et des États avec lesquels elle contracte. Elles sont aussi du ressort des juridictions suprêmes françaises, en particulier en ce qui concerne leur interprétation et leur articulation avec le droit national. Dans ce domaine comme dans d'autres, à travers une jurisprudence complexe et abondante, la technique de cassation a fait la preuve de son efficacité et de son adéquation avec la mission unificatrice du Conseil d'État et de la Cour de cassation. Sans nul doute, le couple conventions fiscales internationales-cassation a encore un bel avenir devant lui, pour le bien des États contractants et la sécurité juridique des contribuables transnationaux.

F.-H. BRIARD ■



AVOCAT AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION



**Le cabinet Briard est titulaire d'un office d'avocat  
au Conseil d'État et à la Cour de cassation.**

Il est composé d'un associé et de plusieurs équipes  
d'avocats spécialisés dans différentes disciplines,  
toutes ordonnées à l'exercice du contrôle de cassation  
en matière civile, pénale, administrative et fiscale.



**9-11 avenue Franklin Roosevelt,  
75008 Paris**

Tél : 01 44 09 04 58

[www.cabinet-briard.com](http://www.cabinet-briard.com)

