

Assas

**Session :** Septembre 2019

**Année d'étude :** Troisième année de Licence Droit

**Discipline :** *Droit fiscal*  
(Unité d'Enseignements Fondamentaux 2)

**Titulaire(s) du cours :**  
M. Martin COLLET

**Document(s) autorisé(s) :** AUCUN

Les étudiants traiteront, au choix, l'un des deux sujets suivants :

1/ Commentaire : CE, 12 octobre 2018, Sté Smith International (RJF 1/19, n° 16, conclusions. M.-A. Nicolazo de Barmon C 16)

« 1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Smith International France, l'administration a remis en cause la déduction pratiquée par la société, au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, des sommes correspondant aux impôts prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison de son activité de négoce et de location de matériel de forage exercée dans des Etats. Par un jugement du 19 mars 2015, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de ces exercices clos en 2008, 2009 et 2010. La société Smith international France se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 13 décembre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté l'appel formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 39 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige : " 1. Le bénéficiaire net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant (...) notamment : / 4° Sous réserve des dispositions de l'article 153, les impôts à la charge de l'entreprise, mis en recouvrement au cours de l'exercice, à l'exception des taxes prévues aux articles 238 quater et 990 G et, pour les rappels de taxe sur la valeur ajoutée afférents à des opérations au titre desquelles la taxe due peut être totalement ou partiellement déduite par le redevable lui-même, du montant de la taxe déductible. / (...) ". Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale réalise, dans un Etat étranger, des opérations dont le résultat entre dans ses bénéfices imposables en France, ce résultat doit, conformément à ces dispositions, être déterminé sous déduction de toutes charges ayant grevé la réalisation de ces opérations et doivent, en principe, être regardées comme telles les impositions que l'entreprise a supportées, du fait de ces opérations, dans cet Etat. Toutefois, aux termes du 1 de l'article 24 de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1976 : " Les revenus qui proviennent d'Algérie, et qui sont imposables ou ne sont imposables que dans cet Etat conformément aux dispositions de la présente Convention, sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français lorsque leur bénéficiaire est un résident de France et qu'ils ne sont pas exemptés de l'impôt sur les sociétés en application de la législation interne française. Dans ce cas, l'impôt algérien n'est pas déductible de ces revenus, mais le bénéficiaire a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français. (...) ". Le a du 1 de l'article 26 de la convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976 est rédigé dans les mêmes termes. Aux termes de l'article 25 de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 : " La double imposition est évitée de la manière suivante : / 1. En ce qui concerne la France : / a. Les revenus qui proviennent du Congo et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France. L'impôt congolais 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. (...) ".

3. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et si, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale, il appartient néanmoins au juge, après avoir constaté que les impositions qu'une entreprise a supportées dans un autre Etat du fait des opérations qu'elle y a réalisées seraient normalement déductibles de son bénéfice imposable en France en vertu de la loi fiscale nationale, de faire application, pour la détermination de l'assiette de l'impôt dû par cette entreprise, des stipulations claires d'une convention excluant la possibilité de déduire l'impôt acquitté dans cet autre Etat d'un bénéfice imposable en France.

4. Après avoir relevé qu'en application du 4° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, les impôts acquittés en 2008, 2009 et 2010 par la société Smith International France en Algérie, au Cameroun et au Congo à raison des opérations qu'elle y a réalisées sont en principe déductibles de ses résultats soumis à l'impôt sur les sociétés en France, la cour administrative d'appel a jugé qu'il résultait des conventions fiscales signées avec ces trois Etats qu'elles avaient explicitement exclu, en toutes circonstances, la possibilité de déduire du résultat imposable en France les impôts acquittés en Algérie, au Cameroun et au Congo, sans réserver le cas où le contribuable aurait été à tort, au regard de ces conventions, soumis à l'impôt dans ces Etats. En statuant ainsi, alors qu'il résulte des stipulations des conventions fiscales signées avec ces trois Etats citées ci-dessus au point 2 que l'interdiction de déduire l'impôt étranger pour le calcul du revenu imposable en France ne concerne que les impôts qui ont été prélevés en Algérie, au Cameroun et au Congo conformément aux stipulations de ces conventions, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, son arrêt doit être annulé.

5. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

6. Il résulte de l'instruction que les rémunérations des prestations de négoce et de location de matériel perçues par la société Smith International France en Algérie, au Cameroun ou au Congo constituaient non des redevances, comme l'ont estimé ces trois Etats, mais des bénéfices exclusivement imposables en France, à défaut d'établissement stable dans ces Etats, en application des stipulations de l'article 7, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-algérienne du 17 octobre 1976 et de la convention fiscale franco-congolaise du 27 novembre 1987 et de l'article 10, paragraphe 1, de la convention fiscale franco-camerounaise du 21 octobre 1976. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 ci-dessus que la société Smith International France pouvait dès lors déduire de son bénéfice imposable en France les impôts prélevés par ces trois Etats à raison de ses activités en contrariété avec les stipulations des conventions fiscales applicables.

7. Il résulte de ce qui précède que la société Smith International France est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Pau a rejeté ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010 ainsi que de la cotisation supplémentaire de contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice 2008. »

## 2/ Commentaire : CE, 12 octobre 2018, n° 405256, SARL Sibuet Acquisition (RJF 1/19, n° 15)

« 1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le bail commercial consenti par la société Ami Ami, aux droits de laquelle vient la société Sibuet Acquisition, à la société Balzac Boulevard pour l'exploitation d'un restaurant dans les locaux situés rue Balzac à Paris, a été renouvelé par acte sous seing privé le 6 mars 2009. Par avenant signé le 2 novembre 2009, les parties au bail ont convenu d'une réduction du loyer à hauteur de 50 % de son montant, soit 7 206 euros par mois, en raison de la situation financière difficile de la société preneuse, jusqu'à conclusion d'un accord contraire. A l'issue d'une vérification de la comptabilité de la société Ami Ami, l'administration fiscale a estimé que cette réduction de loyer ne relevait pas d'une gestion commerciale normale de la part de la société bailleuse, réintégré les montants en cause au résultat imposable de cette dernière au titre des exercices 2010 et 2011, et assujetti la société aux suppléments d'impôt sur les sociétés correspondants. La société Sibuet Acquisition se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 22 septembre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre le jugement du 23 septembre 2014 du tribunal administratif de Paris qui a rejeté sa demande de décharge.

2. En vertu des dispositions combinées des articles 38 et 209 du code général des impôts, le bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés est celui qui provient des opérations de toute nature faites par l'entreprise, à l'exception de celles qui, en raison de leur objet ou de leurs modalités, sont étrangères à une gestion commerciale normale.

3. Saisis d'un litige relatif à une remise de loyer consentie à hauteur de 50% du montant du loyer initialement consenti, dont il n'était pas contesté qu'il était conforme à la valeur locative du bien immobilier, les juges du fond peuvent se borner à examiner si les contreparties alléguées par la société requérante sont de nature à établir que cette renonciation à recettes a été consentie dans son propre intérêt.

4. En premier lieu, en se fondant notamment, pour estimer que la société requérante ne justifiait pas de contreparties suffisantes à la remise de loyer en litige, sur l'ampleur de la remise consentie par elle, sur l'évolution de son résultat d'exploitation et de celui de la société preneuse au cours des deux années suivant la signature de l'avenant, ainsi que

sur les liens capitalistiques existant entre les deux sociétés, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit. Elle n'a pas dénaturé les pièces du dossier en relevant que l'avenant du 2 novembre 2009 ne comportait pas de clause de retour à meilleure fortune et n'a pas commis d'erreur de droit en prenant en compte cet élément à l'appui de son appréciation du caractère suffisant des contreparties. Enfin la cour, qui n'a pas omis de prendre en compte les difficultés financières de la société preneuse, n'a pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la société ne justifiait pas avoir agi dans son propre intérêt en accordant une telle remise, en se bornant à se prévaloir en termes généraux des difficultés financières de son preneur, de la durée et du coût d'une éventuelle procédure d'expulsion et de la difficulté qu'elle aurait pu rencontrer pour trouver un nouveau locataire.

5. En second lieu, en déduisant de l'ensemble des éléments qu'elle a souverainement appréciés, sans dénaturation, que la remise de loyer consentie par l'avenant du 2 novembre 2009 constituait un acte anormal de gestion, la cour n'a pas donné aux faits de l'espèce une qualification juridique erronée.

6. Il résulte de tout ce qui précède que la société Sibuet Acquisition n'est pas fondée à demander l'annulation de l'arrêt qu'elle attaque. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'État, qui n'est pas la partie perdante. »