



HAL
open science

Décharge du rappel de cotisations d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source relatifs à un revenu réintégré par l'administration fiscale : Acte anormal de gestion...fiscale ?

Levana Charbit

► To cite this version:

Levana Charbit. Décharge du rappel de cotisations d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source relatifs à un revenu réintégré par l'administration fiscale : Acte anormal de gestion...fiscale ?. Revue Lexsociété, 2024, Lettre du Tribunal administratif de Nice. hal-04604392

HAL Id: hal-04604392

<https://hal.science/hal-04604392v1>

Submitted on 7 Jun 2024

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - ShareAlike 4.0 International License



TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE NICE

[La lettre du Tribunal Administratif n°55](#)

Décharge du rappel de cotisations d'impôt sur les sociétés et de retenue à la source relatifs à un revenu réintégré par l'administration fiscale : Acte anormal de gestion...fiscale ?

Commentaire jugement TA Nice, 11 avril 2024
n°2100911

CHARBIT LEVANA

Doctorante

CERDACFF - Université Côte d'Azur

Résumé : La décision de décharge du rappel des droits et pénalités des revenus d'une société résidente fiscale au Liban et ayant été réintégrés par l'administration fiscale dans le cadre d'un acte anormal de gestion en vertu de l'application de l'article 10 de la convention fiscale franco-libanaise interroge tant sur des éléments sémantiques que sur l'articulation des règles fiscales et des exigences constitutionnelles.

Mots clés : convention fiscale - acte anormal de gestion - assujettissement - bénéfiques - revenus immobiliers

Le Tribunal administratif de Nice a, par une décision du 2 mai 2024, déchargé la société anonyme G des droits et pénalités des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2015 et 2016, ainsi que la retenue à la source réclamée au titre des années 2016 et 2017.

Les faits présentent un schéma classique en fiscalité internationale, et le syllogisme suivi par le Tribunal s'inscrit dans une lecture constante des impératifs relatifs à l'articulation du droit interne et des dispositions contenues dans une convention fiscale bilatérale.

En l'espèce la société G, de droit libanais, est propriétaire d'une villa située à Antibes qu'elle a mis à disposition de tiers à titre gratuit. L'administration fiscale, dans le cadre de la procédure de taxation d'office inhérente à la découverte d'un acte anormal de gestion, reconstitue les revenus que la société aurait dû percevoir et assujettit la société à l'impôt sur les sociétés au titre des années 2015 et 2016, et à la retenue à la source au titre des années 2016 et 2017.

Pour rappel, le Conseil d'Etat définit l'acte anormal de gestion dans son arrêt rendu en Assemblée plénière le 21 décembre 2018 n°402006 comme un acte *« qui met une dépense ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui la prive d'une recette sans être justifié par les intérêts de l'exploitation. D'une manière générale, l'acte anormal de gestion est celui par lequel une entreprise décide de s'appauvrir à des fins étrangères à son intérêt »*.

La société G demande la décharge de ces impositions au titre de l'article 10 de la convention fiscale conclue entre la France et le Liban le 24 juillet 1962, et dont elle peut se prévaloir en tant que résidente fiscale au Liban ; entre autres moyens invoqués. L'article 10 de la convention dispose en effet que *« les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre Etat par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé »*.

Classiquement, le Tribunal rappelle qu'en présence d'une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions, la loi fiscale peut être écartée si le juge de l'impôt en convient au regard des impératifs de l'article 55 de la Constitution du 4 octobre 1958, disposant du caractère supra législatif des traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés. Le syllogisme suivant

s'applique : en premier lieu, le juge de l'impôt se place au regard de la loi fiscale nationale pour attester du bien-fondé de l'imposition établie ; il détermine en second lieu si la convention invoquée dans les moyens du requérant fait obstacle à l'application de la loi fiscale nationale.

Ainsi, le raisonnement du Tribunal se déploie en deux temps : le premier a pour objet l'application de la loi fiscale nationale, le second l'application de la convention fiscale conclue entre la France et le Liban à la société G. Au regard du droit interne, le juge de l'impôt conclut au bien-fondé de l'imposition de la société G en ce que, bien que la société ait son siège au Liban, les revenus réintégrés par l'administration fiscale sont de source française et donc passibles de l'impôt sur les sociétés en France au titre de l'article 164 B du code général des impôts. Dans un second temps, après avoir rappelé que la convention franco-libanaise a été conclue en vue d'éviter la double imposition, le juge de l'impôt indique que la société G est bien assujettie au Liban à l'impôt sur les sociétés depuis le 4 décembre 2008. Elle peut à ce titre être regardée comme résidente fiscale au Liban et ainsi se prévaloir des stipulations de la convention fiscale franco-libanaise. Les revenus provenant de la villa mise gratuitement à disposition par la société relevant, d'après le Tribunal, de la catégorie des bénéficiaires d'une entreprise l'article 10 de la convention fiscale trouve à s'appliquer. Par suite, et en l'absence d'établissement stable en France, la société requérante est fondée à demander la décharge des cotisations d'impôts sur les sociétés ainsi que de la retenue à la source réclamée par l'administration fiscale.

Si une telle décision n'est au premier abord que peu surprenante en ce qu'elle reprend un syllogisme classique en matière de fiscalité internationale, sa portée, au second abord, donne lieu à s'interroger. Il conviendra pour cela de revenir sur les deux éléments centraux de la solution portant décharge des cotisations par le Tribunal, et des curiosités que cela entraîne dans un contexte d'acte anormal de gestion.

Sur la suffisance de la notion d'assujetti : La détermination de l'assujettissement de la société G à l'impôt sur les sociétés au Liban a été un élément central dans la décision du Tribunal : il permet l'application des dispositions de la convention fiscale à la société G.

L'article 2 de la convention fiscale dispose qu'« *on entend par 'résident d'un Etat contractant' toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, (...)* ». Dès lors, parce que la société G est assujettie depuis le 4 décembre 2008 à l'impôt sur les sociétés au Liban, elle est regardée comme résidente fiscale au Liban, avec les conséquences que cela entraîne : l'application de l'article 10 de la convention.

L'administration fiscale oppose pourtant que l'assujettissement de la société ne signifie pas qu'elle acquitte effectivement l'impôt au Liban, la société se prévalant d'une « *situation déficitaire chronique* » pour y échapper, comme cela a été confirmé par les autorités libanaises.

Le Tribunal tranche que cette circonstance est « *sans incidence sur son assujettissement à cette imposition* ». Il tire son raisonnement de l'interprétation conforme « *au sens ordinaire à attribuer à leurs termes [de l'article 2 de la convention], dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but* ». Ainsi, « *les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'Etat concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens des stipulations* ».

Dès lors, il semble que le critère d'assujettissement à l'impôt se traduise par une soumission à l'imposition, laquelle n'implique pas nécessairement son acquittement effectif. Soit ; il est en effet tout à fait convenu qu'un contribuable puisse être assujetti à un impôt sans pour autant acquitter un sous en raison de l'application des règles de calcul de l'impôt. Cependant, ce qui ici interroge est le caractère suffisant du critère d'assujettissement pour le juge de l'impôt à appliquer la convention. En effet, alors que la circonstance de l'acquittement de l'impôt dans l'Etat contractant est centrale en cas d'octroi -et de calcul- d'un crédit d'impôt dans l'autre Etat contractant tel que prévu par une convention fiscale bilatérale, notamment afin d'éviter une double imposition ; ici le défaut d'acquittement ne fait nullement obstacle à une situation entraînant, *in fine* la décharge des impositions mises à la charge de la société G.

Finalement, une telle situation a tant été bien gardée d'une double imposition, qu'elle entraîne finalement une double « non-imposition » d'une

masse imposable. En effet, si l'assujettissement indépendamment de tout acquittement suffit à remplir le critère d'imposition exclusive de l'Etat contractant -le Liban-, empêchant ici la France d'imposer au titre de l'acte anormal de gestion relevé par l'administration fiscale, pourquoi parler dès lors d'une lutte contre *la double imposition* ? L'imposition ne devant pas nécessairement s'entendre comme l'acquittement effectif de l'impôt, il s'agit plus d'une lutte contre le double « assujettissement » que la double « imposition » ; une telle réflexion faisant écho à la définition donnée par la doctrine administrative de la double imposition juridique (voir BOI-INT-DG-20-20-100). Pourtant, une telle proposition sémantique s'heurte à la réalité juridique de la méthode d'imputation prévue par certaines conventions fiscale, et qui suggèrent de fait qu'un contribuable soit assujetti dans deux Etats, et bénéficie d'un crédit d'impôt égal à l'impôt effectivement acquitté dans l'un des Etats ?

De ces interrogations demeure un constat plus cartésien : les revenus de source française du cas d'espèce ne seront imposés ni en France ni au Liban. Au regard du sacro-saint réalisme du droit fiscal, impliquant de frapper la matière imposable là où elle se trouve, une telle décision permettant la pérennisation d'un schéma plutôt classique visant à échapper à l'imposition en France, à de quoi surprendre.

Sur la qualification des revenus : C'est le second élément déterminant de cette décision : il permet l'application de l'article 10 de la convention, dont les dispositions emportent le prononcé de la décharge.

Le Tribunal est formel, les revenus réintégrés relèvent non pas de la catégorie des revenus des biens immobiliers, mais des bénéfices d'une entreprise. Cette qualification a une incidence directe sur l'application de la convention : l'article 10 permettant la décharge des cotisations est appliqué, alors que l'article 9 de cette même convention est écarté, lequel disposait « *les revenus des biens immobiliers (...) ne sont imposables que dans l'Etat où ces biens sont situés...* », permettant une imposition en France.

Le juge de l'impôt n'explique pas pourquoi il exclut la qualification de revenus des biens immobiliers de la société au profit de celle des bénéficiaires de l'entreprise, quand bien même est-elle essentielle dans le rendu de sa décision.

Le choix opéré est d'autant plus curieux que l'article 164B du code général des impôts, sur lequel le juge de l'impôt se base pour confirmer le bien-fondé de l'imposition, dispose en ces termes : « *sont considérés comme revenus de source française : a/ Les revenus d'immeubles sis en France ou de droits relatifs à ces immeubles (...)* ». Ce sont ces « *revenus d'immeubles* », qui, selon le Tribunal administratif, ont été réintégrés à la base imposable à l'impôt sur les sociétés par l'administration : « *il est constant que l'administration a réintégré dans la base imposable à l'impôt sur les sociétés les sommes correspondant au montant des loyers que la société G aurait dû percevoir au titre des années 2015 et 2016 (...)* ». Il ajoute que ce sont « *des revenus de source française passibles de l'impôt sur les sociétés en France, en application des dispositions de l'article 164B du code général des impôts, alors même qu'elle ne dispose pas, en France, d'un établissement stable* ».

Comment expliquer, dès lors, que le Tribunal écarte la qualification de revenus de biens immobiliers lors de la détermination de l'applicabilité des dispositions de la convention ? Est-ce en raison de la forme juridique de la société -anonyme- impliquant son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ? Soit, pourtant c'est bien sur la base de « *revenus d'immeubles* » qu'il confirme le bien fondé de l'application du droit national. Alors, quel a été le critère utilisé ? Il est regrettable, au regard de l'incidence d'une telle qualification, qu'aucune précision ne soit apportée.

Une fable fiscale : L'acte anormal de gestion et la convention fiscale franco-libanaise : *Maître Trésor sur son arbre perché, tenait en son bec le code général des impôts ...* D'aucune manière qu'il soit dans sa décision le Tribunal ne remet en question la nécessité de réintégrer les revenus non perçus par la société G dans sa base imposable à l'impôt sur les sociétés. Le Tribunal, au contraire, confirme au regard de la loi fiscale nationale le bien-fondé de l'appel des cotisations et de la retenue à la source, ces derniers reposant sur la découverte par l'administration fiscale d'un acte anormal de gestion.

Si la lecture de la décision terminée, l'acte anormal de gestion demeure incontesté, il ne fait pour autant l'objet d'aucune sanction. L'application de la convention fiscale semble être la cause de son trépas.

Pourtant, bien que la société G soit résidente fiscale au Liban et y sera assujettie à l'impôt sur les sociétés, faut-il feindre que l'acte anormal de gestion n'ait jamais existé sur le territoire français ? N'est ce pourtant pas un bien situé en France, exploité en France, qui en a été l'outil principal ?

La sanction prévue par le Code général des impôts en cas d'acte anormal de gestion est la réintégration des sommes non perçues en dépit de l'intérêt de la société, à son résultat, entraînant une hausse de son bénéfice et un rappel des droits éludés. Des intérêts de retard de 0,20% sont appliqués ainsi qu'une majoration de 40% pour manquement délibéré. Si, en l'espèce, la réintégration des revenus dans le bénéfice de la société G constitue l'application d'une partie de la sanction prévue en droit interne, elle le sera au bénéfice du Liban. L'administration conserve ainsi la paternité de la découverte de l'acte anormal de gestion -qui, de surcroît, constituait peut-être l'un des mécanismes dont la société G usait pour se prévaloir d'une situation déficitaire chronique, lui évitant d'acquitter l'impôt au Liban- mais le Trésor ne recouvrira pas les droits éludés.

Au titre de l'article 1^{er} de la décision du Tribunal qui énonce que « *la société G est déchargée, en droit et pénalités (...)* », il apparaît que le raisonnement tenu par le juge de l'impôt permet la réalisation d'un acte anormal de gestion sur le territoire français en échappant aux sanctions associées : de la réintégration des revenus aux pénalités assorties.

Il est curieux que la masse imposable d'un bien situé et exploité en France, outil de la réalisation d'un acte anormal de gestion sur le sol français, échappe aux sanctions fiscales prévues par le droit interne. Par le jeu du critère d'assujettissement et par celui de la qualification des revenus, la décision rendue permet en l'espèce à une matière imposable, réintégrée par l'administration française, d'échapper à toutes formes d'impositions et de pénalités en France.

On pourrait presque s'amuser à se demander si un tel cas de figure n'est pas un « acte anormal de gestion fiscale » : la présente application du droit est

contraire aux intérêts du Trésor à qui échappent les droits éludés et pénalités afférentes, il est privé d'une recette pourtant prévue par la loi fiscale nationale. Il est vrai que l'on pourrait opposer que l'intérêt du Trésor n'est pas réellement contrarié en ce que l'articulation du droit interne et des conventions bilatérales impose l'écart d'une disposition interne si une disposition conventionnelle y fait obstacle. Ce syllogisme, issu du respect de l'exigence constitutionnelle de l'article 55 de la Constitution de 1958 est, comme il a été suffisamment rappelé, classique. Pour autant, l'objectif même des conventions fiscales bilatérales concernées est celui de la lutte contre la double imposition, et il semblerait que le schéma présenté dans cet arrêt outrepassé cet objectif en ce qu'il conduit à une situation de double « non-imposition » d'une masse taxable à l'existence indéniable. C'est ainsi que les intérêts du Trésor sont atteints, en ce que non seulement l'imposition de la matière imposable lui est ici définitivement perdue -sans assurance qu'elle soit acquittée au Liban-, tout comme les pénalités applicables. Il faut pourtant rappeler que ces mêmes pénalités fiscales poursuivent un objectif à valeur constitutionnel, celui de la lutte contre la fraude fiscale : elles sont des armes de dissuasion fiscale. Quelle conclusion tirer du rapport de force entre ces dispositions à valeur constitutionnelle ?

La contrariété fiscale présentée par cette décision du Tribunal administratif de Nice, ainsi que la complicité à la pérennité d'un montage fiscal classique conduit à une interrogation plus générale sur l'articulation des règles fiscales et des exigences constitutionnelles en droit interne et en droit international, mais aussi sur le but fiscal.