

**N° 389994**  
**Ministre des finances et des**  
**comptes publics**  
**c/ Société Easyvista**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**  
**Séance du 4 mai 2016**  
**Lecture du 20 mai 2016**

## **CONCLUSIONS**

**Mme Emmanuelle CORTOT-BOUCHER, rapporteur public**

La société Easyvista, anciennement dénommée Staff and Line, a pour activité le développement et la vente de logiciels informatiques. Au cours des années 2006 à 2008, elle a versé à une société libanaise, dénommée Roxana, des sommes en rémunération de diverses prestations de service, qui ont été soumises à la retenue à la source prévue par les dispositions du c du I de l'article 182 B du CGI.

Cette retenue à la source est prélevée, vous le savez, sur les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France lorsqu'elles sont versées par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France.

La société Easyvista a demandé au tribunal administratif de Montreuil la décharge des sommes réclamées sur le fondement de ces dispositions. Ce dernier a fait droit à ses conclusions et le ministre s'est tourné vers la cour administrative d'appel de Versailles.

La cour a confirmé la solution des premiers juges par un raisonnement fondé, comme il se doit, sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales.

Elle a relevé, en premier lieu, et ce point ne fait plus l'objet de débats, que les sommes versées en rémunération des prestations fournies par la société libanaise étaient bien de celles que l'article 182 B du CGI autorisait l'administration à taxer.

La cour, en second lieu, a recherché si les stipulations de la convention fiscale du 24 juillet 1962 entre la France et le Liban faisaient obstacle à l'application de l'article 182 B. Elle a répondu par l'affirmative, au bénéfice de deux observations. D'une part, elle a considéré que la société libanaise avait bien le caractère d'un résident au sens de

l'article 2 de la convention, et qu'elle était par suite fondée à se prévaloir de la protection offerte par celle-ci.

D'autre part, la cour a constaté que, d'après l'article 10 de cette convention, « *les bénéfiques 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* ». Elle a en outre relevé que d'après l'article 26, « *les revenus qui, d'après la présente convention, sont soumis à l'imposition exclusive de l'un des deux Etats ne peuvent être imposés dans l'autre Etat, même par voie de retenue à la source* ». Après avoir constaté que la société libanaise ne possédait aucun établissement stable en France, la cour a estimé que les stipulations précitées faisaient obstacle à ce que les sommes versées à celle-ci soient soumises à la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI.

C'est contre cet arrêt, qui a été publié à la RJF (CAA Versailles 5 mars 2015, n° 12VE02108, RJF 2015, n° 768), que le ministre se pourvoit en cassation. Il soulève un moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que la société Roxana devait être regardée comme étant résident fiscal au Liban, alors que, eu égard à son statut de société off shore, elle n'est pas soumise à l'impôt sur les bénéfices de droit commun dans cet Etat et n'y acquitte qu'un impôt annuel forfaitaire d'un montant modique.

La position de la cour est fondée sur l'article 2 de la convention franco-libanaise, selon lequel : « *Au sens de la présente Convention, 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, de son siège de direction ou de tout autre critère analogue* ».

Elle repose en outre sur une analyse du droit libanais, notamment du décret-loi du 24 juin 1983 relatif aux sociétés offshore. D'après ce texte, les sociétés off shore constituent une variété de société anonyme, enregistrées dans le registre du commerce ainsi que dans un registre spécial, auxquelles interdiction est faite de s'engager au Liban, sauf cas particulier. Ces sociétés n'opèrent ainsi qu'en zone franche ou en dehors du territoire libanais. Elles ont interdiction de retirer des revenus d'actifs situés au Liban ou de services rendus à des personnes résidant au Liban. Enfin, elles sont exemptées d'un grand nombre d'impôts, notamment de l'impôt sur les bénéfices de droit commun, mais acquittent en contrepartie une imposition forfaitaire annuelle qui serait de l'ordre d'un million de livres libanaises, soit quelques centaines d'euros.

Au vu de ces éléments, la cour a considéré que la société Roxana devait être regardée comme résidente du Liban, dès lors qu'elle avait la qualité d'assujetti à l'impôt en droit libanais, ainsi que l'avait d'ailleurs attesté l'administration fiscale libanaise. Elle a considéré que la qualité de résident, telle que définie à l'article 2 de la convention franco-libanaise, n'était pas subordonnée à une condition tenant à ne pas être exonéré d'impôt ou à y être assujetti pour un montant substantiel.

Le ministre conteste cette motivation en faisant valoir que la notion de « *résidence conventionnelle (...)* est définie par miroitement à la notion d'*assujettissement à l'impôt* ».

Vous devrez examiner le bien fondé de cette critique à la lumière de deux décisions du 9 novembre 2015, *Société Santander Pensiones SA EGFP* (n° 371132, RJF 2016, n° 138) et *ministre c. Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk* (n° 370054, RJF 2016, n° 178 ; concl. M.-A. de Barmon). Vous y avez en effet pris parti sur l'interprétation de deux articles des conventions fiscales franco-espagnole du 10 octobre 1995 et franco-allemande du 21 juillet 1959 définissant la notion de « *résident d'un Etat contractant* », dont rédaction, calquée sur celle de l'article 4, paragraphe 1, du modèle de l'OCDE, se trouve être identique à celle de l'article 2 de la convention franco-libanaise sur lequel s'est fondée la cour.

Vous avez alors jugé que de telles stipulations doivent être interprétées à la lumière de leur objet et de leur but, lequel consiste, à titre principal, à éviter les doubles impositions. Vous en avez déduit que « *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 pas être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations* », et donc pas non plus comme résidentes.

Ce parti pris vous a conduits à refuser la qualité de résident d'un Etat contractant à un fonds de pension espagnol et à une caisse de prévoyance allemande, qui étaient tous les deux exonérés d'impôt sur les sociétés dans leurs pays respectifs.

Vous êtes ici dans un cas légèrement différent de celui traité par vos deux décisions de 2015, puisque la société Roxana, si elle échappe à l'impôt sur les bénéfices libanais, se trouve néanmoins soumise à une taxe de substitution, forfaitaire, annuelle et de montant modique. L'exonération a donc une contrepartie ; elle n'est pas pure et simple comme dans les deux précédents dont nous vous avons parlé.

Quel parti prendre dans ces conditions ? Deux remarques préalables nous paraissent nécessaires avant de répondre à cette question.

D'une part, le critère retenu par vos deux décisions de 2015 n'est pas un critère de paiement effectif de l'impôt : il s'agit d'un critère d'exonération à raison du statut ou de l'activité ou, pour ainsi dire, d'un critère d'exonération structurelle. La question n'est donc pas de savoir si la société Roxana a ou non effectivement payé un impôt, mais si elle peut être regardée comme structurellement exonérée des impôts visés par la convention franco-libanaise.

D'autre part, l'enjeu du litige est de prendre parti sur la qualification conventionnelle d'« *assujetti* », et non de trancher une question de droit libanais. Vous n'êtes donc pas tenus, pour déterminer si une entité étrangère doit ou non être regardée comme assujettie au sens conventionnel, par les limites qui, traditionnellement, s'imposent lorsque le juge français applique la loi étrangère. Il n'y a dès lors pas lieu de vous en

tenir au contrôle de la dénaturation des pièces du dossier que vous retenez, tout comme d'ailleurs la Cour de cassation, lorsque les juridictions du fond ont pris parti sur la portée de la loi étrangère (10 juin 1983, n° 27391, RJF 1983, n° 1037 ; 26 mai 2014, *Gao*, n° 344265, Rec., p. 141 ; Cass. Civ. 21 novembre 1961, *Montefiore*, Bull. Civ. n° 542). Vous êtes fondés à exercer votre contrôle d'erreur de droit dans les conditions habituelles.

Au cas d'espèce, la marche à suivre nous paraît largement dictée par les stipulations de l'article 8 de la convention franco-libanaise, qui détermine les impôts actuels auxquels s'applique notamment les articles 10 et 26. Elles mentionnent, en ce qui concerne le Liban, « *l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles, commerciales et non commerciales* », et indiquent en outre que « *[la] convention s'appliquera aussi aux impôts futurs de nature identique ou analogue qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient* ».

Il est acquis, à notre avis, que l'imposition spéciale à laquelle sont soumises les sociétés off shore libanaises n'est pas visée par ces stipulations. La référence que celles-ci font à « *l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles, commerciales et non commerciales* » doit s'entendre en effet de l'impôt sur les bénéfices de droit commun. Et il ne saurait y avoir d'identité, ni même d'analogie, entre cet impôt de droit commun et une taxe spéciale qui n'est même pas assise sur les bénéfices.

L'identité d'assiette paraît en effet constituer l'une des conditions requises pour que puisse jouer la clause d'analogie, qui apparaît dans de nombreuses conventions. Vous avez ainsi admis l'analogie entre la CSG et la CRDS, d'une part, et le prélèvement social de 2% prévu à l'article 1600-0 F bis du CGI, d'autre part, (20 novembre 2013, *ministre c. Aaron*, n° 361167, RJF 2014, n° 149 ; concl. F. Aladjidi, BDCF 2014, n° 20). En l'absence de ce pré-requis, l'analogie qui aurait pu donner raison à la cour nous paraît difficile à défendre.

Indépendamment même de l'article 8, vous ne pourrez pas faire jouer les principes d'interprétation finalistes qui vous avaient conduits, dans la décision de Plénière du 24 novembre 2014, *ministre c. Société Lufthansa* (n° 368935, RJF 2015, n° 120 ; concl. B. Bohnert, BDCF 2015, n° 21), à juger que, lorsque la taxe d'habitation s'analyse comme un impôt de substitution, ayant pour objet de compenser une exonération de taxe professionnelle, les stipulations d'une convention fiscale bilatérale qui visent la taxe professionnelle doivent être interprétées comme visant également la taxe d'habitation. Vous aviez alors pu vous appuyer sur un faisceau d'indices pour considérer que les auteurs de la convention fiscale applicable avaient voulu exonérer certains opérateurs, non pas seulement de la taxe professionnelle, mais de l'ensemble des impositions locales.

Mais au cas d'espèce, nous n'avons pas trouvé d'indices attestant d'une volonté des auteurs de la convention de faire bénéficier les sociétés off shore des avantages prévus par celle-ci. En particulier, il n'y a pas lieu de tenir pour preuve d'une telle volonté le fait que d'autres conventions, beaucoup plus récentes, excluent explicitement les

sociétés off shore du bénéfice des avantages qu'elles énoncent, comme c'est le cas, par exemple, de la convention fiscale qui a été conclue entre la France et Hong Kong le 1<sup>er</sup> mars 2012.

Avant d'en déduire que le moyen d'erreur de droit du ministre doit être accueilli, vous devrez encore répondre à une objection que soulève la société Easyvista en défense. Elle fait valoir, en effet, que la convention franco-libanaise de 1962 ne comporte pas d'article restreignant, de manière générale, son champ d'application aux résidents des Etats contractants.

Elle diffère en cela, il est vrai, du modèle de convention de l'OCDE dont l'article 1<sup>er</sup>, intitulé « *personnes visées* », prend le soin de préciser que « *[la] présente convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants* ».

La société déduit de l'absence de cet article préliminaire, dans la convention franco-libanaise de 1962, que celle-ci peut être invoquée par des personnes n'ayant pas la qualité de résident de l'un ou l'autre des Etats contractants. Peu importe donc, vous dit-elle, qu'elle ne soit pas assujettie à l'impôt au Liban, dès lors que le bénéfice des avantages de la convention n'est, en tout état de cause, pas réservé aux seuls résidents des Etats parties.

Cette argumentation fait écho à un débat qui n'a pas, à ce jour, de réponse claire dans votre jurisprudence, et dont il est logique que, compte tenu de l'orientation prise dans les précédents *Santander* et *Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk*, il refasse aujourd'hui surface. Il est certes bien établi que les clauses de non discrimination contenues dans les conventions fiscales bilatérales peuvent être invoquées par des non résidents lorsque le champ d'application de la convention en cause n'est pas explicitement restreint aux résidents (30 décembre 1996, *ministre c. Benmiloud*, n° 128611, RJF 1997, n° 158 ; concl. G. Bachelier p. 74 ; 11 juin 2003, *ministre c. Basis*, n° 221075, RJF 2003, n° 1018 ; concl. L. Vallée BDCF 2003, n° 115).

Mais à notre connaissance, il n'existe pas de précédent dans lequel vous ayez appliqué des clauses de répartition du pouvoir d'imposition d'une convention fiscale bilatérale à une personne qui n'aurait pas eu la qualité de résident au sens de celle-ci en l'absence de disposition expresse vous y autorisant.

Vous avez effleuré la question avec la décision du 28 mars 2008, *Aznavour* (n° 271366, RJF 2008, n° 629 ; concl. C. Landais BDCF 2008, n° 69), dans laquelle était invoquée la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 dont le champ d'application n'est pas expressément limité aux résidents. Mais contrairement à ce que vous proposait votre commissaire du gouvernement, Claire Landais, vous n'avez pas jugé qu'un résident suisse était fondé à se prévaloir de cette convention pour contester l'imposition de ses revenus par la France. Vous avez, au contraire, écarté la critique tirée de la méconnaissance de la convention fiscale franco-britannique comme inopérante, compte tenu du caractère triangulaire de la situation d'espèce.

Au cas d'espèce, ce caractère triangulaire n'est pas présent, et il y pourrait y avoir, à première vue, matière à hésiter. Nous aurions toutefois du mal à suivre la défenderesse eu égard aux effets que produirait la lecture qu'elle vous propose : en permettant aux non résidents d'invoquer les stipulations de la convention fiscale franco-libanaise, l'interprétation qu'on vous suggère donnerait à celle-ci une portée illimitée et remettrait en cause le contenu même des autres conventions fiscales bilatérales conclues par la France. Nous préférierions, dans ces conditions, vous proposer de dégager un principe d'interprétation qui s'écarterait de celui valant pour les clauses de non discrimination, dont la jurisprudence considère qu'elle disposent d'une certaine autonomie, et qui voudrait que, en l'absence de stipulation expresse contraire, les articles des conventions fiscales internationales relatifs à l'élimination des doubles impositions ne sont invocables que par les résidents des Etats contractants.

Mais dans la présente affaire, l'objection que formule la défenderesse est, en tout état de cause, vouée à l'échec. A défaut d'un article préliminaire, c'est en effet l'article 8 de la convention franco-libanaise qui restreint le champ d'application des articles applicables en l'espèce aux résidents. Il énonce ainsi que les dispositions du chapitre 1<sup>er</sup>, incluant les articles 8 à 26, « *ont pour objet d'éviter les doubles impositions qui pourraient résulter, pour les résidents de chacun des Etats contractants, de la perception simultanée ou successive dans l'un et l'autre Etats des impôts visés à l'alinéa qui précède* ».

Nous relevons d'ailleurs que, dans la décision précitée *Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk*, vous n'avez pas eu d'états d'âme pour refuser à la caisse de prévoyance requérante le bénéfice de la convention fiscale franco-allemande de 1959, alors même que celle-ci ne comporte pas d'article équivalent à celui de l'article 1<sup>er</sup> du modèle de l'OCDE, dès lors que la condition de résidence apparaissait à l'article relatif aux dividendes que vous aviez à appliquer.

Au total, nous vous invitons donc à juger que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que, en dépit des conditions particulières dans lesquelles elle était assujettie à l'impôt au Liban, la société Roxana avait la qualité de résidente au sens de la convention de 1962.

Par ces motifs, nous concluons à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Versailles et au rejet des conclusions présentées par la société Easyvista au titre de l'article L. 761-1 du CJA.