

N° 433821
M. Authier

N° 434364
SAS Damolin Etrechy

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies
Séance du 2 septembre 2020
Lecture du 9 septembre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les affaires appelées soulèvent, dans deux litiges fiscaux parfaitement distincts, une même question relative à la garantie contre les changements de doctrine : elle consiste à déterminer les cas dans lesquels il est permis d'opposer au contribuable qui invoque une doctrine sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du LPF qu'il n'en a pas fait lui-même application.

2.- En vertu de ce qui était jusqu'en 2018 le second alinéa de l'article L. 80 A¹, l'administration ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente de celle qu'elle a fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, « [l]orsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître ».

La lettre de ces dispositions vous conduit à juger que le contribuable qui a déclaré et acquitté une imposition « sans invoquer » l'interprétation administrative de la loi ou « sans [en] faire application » ne peut ensuite se prévaloir de cette interprétation dans le contentieux (Plén., 11 juil. 1977, *SA Ferrero France*, n° 1929, rec. p. 30, RJF 1977 n° 333 ; 7^{ème} et 9^{ème} ssr, 2 nov. 1987, *Min. c/ Sté Polyclinique Notre-Dame de France*, n° 66871, RJF 1988 n° 86 ; 9^{ème} et 8^{ème} ssr, 28 déc. 1988, *Min. c/ Association L'Etoile Maternité catholique de Provence*, n° 65917, RJF 1989 n° 289 ; 9^{ème} et 8^{ème} ssr, 29 oct. 1990, *Desruelles*, n° 66898, T. p. 660, RJF 1990 n° 1510 ; 9^{ème} et 8^{ème} ssr, 31 mars 1993, *SA Clinique Lafourcade*, n° 115511, rec. p. 90 ; 10^{ème} et 9^{ème} ssr, 30 mars 2005, *David*, n° 260016, RJF 2005 n° 655). Lorsque le juge constate par exemple que le contribuable s'est conformé à la loi, sans faire application de la doctrine, il lui appartient d'écarter le moyen présenté sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A. Et il l'écarte « au fond » car – malgré certains flottements de rédaction persistants – vous avez jugé et fiché qu'un moyen L. 80 A n'est jamais inopérant, quelle que soit la doctrine invoquée (v. 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 28 déc. 2005, *Deltour, liquidateur de la société Sodinel*, n° 263982, rec. p. 600, RJF 2006 n° 253, concl. P. Collin BDCF 2006 n° 30 ; 29 avr. 1998, *Weisbecker*, n° 171268, T. p. 864, RJF 1998 n° 644, concl. G. Bachelier BDCF 1998 n° 50²).

¹ Devenu à la faveur de l'art. 9 de la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un Etat au service d'une société de confiance (Essoc) le troisième alinéa de l'article L. 80 A.

² Même si étrangement, le règlement au fond après cassation pour défaut de réponse au moyen tiré de l'article L. 80 A se termine par la mention que la contribuable, qui invoquait une instruction et une réponse ministérielle, « ne peut donc s'en prévaloir utilement sur le fondement de l'article L. 80-A du livre des procédures fiscales ».

Il y a, en arrière-plan de la loi et de la jurisprudence, l'idée de bon sens que le contribuable ne peut bénéficier de la garantie contre les changements de doctrine s'il n'a pas lui-même agi en se conformant à la doctrine. Pour la même raison, demeurent en dehors du champ de la garantie les demandes de plafonnement de la TP en fonction de la valeur ajoutée (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 23 nov. 2007, *SA Arcelor France*, n° 268210, T. pp. 776-791, Dr. Fisc. 2008 n° 10 c. 201), de même que les demandes de remboursement d'un crédit de TVA (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 30 mars 2007, *Min. c/ GFA Domaine de Font Mars*, n° 287600, T. pp. 776-836, RJF 2007 n° 723, Dr. fisc. 2007 n° 52 c. 1086) ou d'un crédit d'impôt recherche (10^{ème} et 9^{ème} ssr, 3 oct. 2012, *Sté Welcome Real Time*, n° 342386, RJF 2012 n° 1160, Dr. fisc. 2012 n° 45 c. 508) car il s'agit de réclamations tendant à obtenir le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire au sens de l'article L. 190 du LPF, qui ne manifestent en rien que le contribuable aurait appliqué un texte fiscal en se conformant à la doctrine.

La règle connaît toutefois quelques exceptions ; on peut citer quatre cas plus une :

- i) le contribuable invoque une doctrine d'exemption qui justifiait selon lui son abstention de déclarer ou payer l'impôt (Plén., 4 juin 1976, *SARL Le Castelet*, n° 98484, rec. p. 294, RJF 1976 n° 411, concl. M.-A. Latournerie) ;
- ii) le contribuable est en situation de taxation d'office faute d'avoir souscrit la déclaration d'ensemble de ses revenus : il peut, en ce cas, invoquer la doctrine en vigueur à la date limite de souscription de la déclaration (8^{ème} et 7^{ème} ssr, 3 avr. 1981, n° 14276 bis et n° 14276 ter, T. p. 675, RJF 1981 n° 585 ; 9^{ème} et 7^{ème} ssr, 4 juin 1982, n° 24543, *Revaux*, T. sur un autre point, RJF 1982 n° 800) ;
- iii) l'impôt en litige est non déclaratif, la taxe foncière par exemple, le contribuable n'ayant pas à appliquer de lui-même l'interprétation administrative du texte fiscal (7^{ème} et 6^{ème} ssr, 7 janv. 1977, *Renaut*, n° 96362, rec. p. 5, RJF 1977 n° 167 ; 8^{ème} ss, 27 juin 2013, *Sté Europe Immobilière*, n° 352463, RJF 2013 n° 1057) ;
- iv) l'administration procède à une évaluation forfaitaire du revenu imposable à partir des éléments du train de vie sur le fondement de l'article 168 du CGI (7^{ème} et 9^{ème} ssr, 15 oct. 1980, n° 16604, rec. p. 364, RJF 1980 n° 929).

Dans ces hypothèses, le contribuable est « *réputé avoir fait application* » de la doctrine (Plén., 14 mars 1979, n° 6936, rec. p. 113, RJF 1979 n° 303). S'y ajoute celle, tout à fait spécifique, du contribuable qui n'a pas été en mesure de faire application de la doctrine au stade de sa déclaration ou du versement de l'impôt. On peut voir votre arrêt *Sté Exxonmobil France Holding* du 23 novembre 2015 (9^{ème} et 10^{ème} ssr, n° 370712, T. p. 644, RJF 2016 n° 134, concl. F. Aladjidi p. 238, Dr. Fisc. 2016 n° 3 c. 75, Procédures 2016, n° 1 c. 38 note O. Négrin) dans laquelle vous avez admis que la mère d'un groupe fiscal, redevable de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) due par les sociétés du groupe, était fondée à se prévaloir d'une doctrine dispensant les sociétés absorbées de l'IFA au titre de l'année de la fusion, après avoir relevé que la société mère n'avait pu invoquer cette doctrine à la date limite de paiement de l'IFA (fixée au 15 mars), dans la mesure où la fusion avait été décidée plus tard au cours de l'année, mais avec effet rétroactif au 1^{er} janvier. C'est à cette impossibilité chronologique d'invoquer la doctrine que remédie l'arrêt en permettant que la condition d'application de la doctrine, sans s'effacer complètement, ne soit validée qu'au stade de la réclamation.

C'est sur cette ligne de crête entre principe et exceptions que les pourvois nous font cheminer.

3.- Nous commençons par le pourvoi de M. Authier, cofondateur de la société française UINT, créée en avril 2008. Par contrat du 7 décembre 2014, les six actionnaires de la société, dont M. Authier, cédaient leurs titres à la société suisse For2Net pour un prix global de 12 M€, soit 4 000 € par action.

Le contrat stipulait, à son article 3, un paiement différé et échelonné du prix, à raison de trois tranches de 1 M€ à verser respectivement 15 jours après la cession puis les 31 janvier et 31 mars 2015, une quatrième tranche de 7 M€ payable le 30 juin 2015 et une dernière tranche de 2 M€, qualifiée de retenue de garantie, payable en trois sous-tranches entre les premier et deuxième anniversaires du contrat. L'article 4 prévoyait par ailleurs que la cession serait résolue si le cessionnaire n'honorait pas l'échéancier de paiement et qu'en ce cas, il serait tenu de verser une indemnité aux cédants, moyennant la conservation d'une partie des titres cédés. Il était ainsi prévu qu'en cas de résolution prononcée après le paiement de la troisième tranche, les cédants conserveraient à titre d'indemnité le montant de la première tranche (1 M€), à se répartir entre eux au prorata de leur participation, et qu'ils céderaient 16,66% des actions UINT, là encore au prorata de leurs droits sociaux, le paiement étant effectué par compensation avec le montant versé au titre des tranches 2 et 3.

En exécution du contrat, M. Authier, titulaire de 468 actions représentant 15,60 % du capital d'UINT, était en droit d'obtenir le paiement de la somme de 1 872 000 €.

Il souscrivait en 2015 une déclaration d'ensemble des revenus 2042 et une déclaration 2074 au titre de la plus-value réalisée, dont le montant était arrêté à la somme de 1 823 375 €³. Ce gain net était soumis à l'impôt sur le revenu, à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et aux prélèvements sociaux au titre de l'année 2014 pour des montants de respectivement 288 403 €, 53 004 € et 282 624 €.

La société For2Net s'acquittait du versement des trois premières tranches de 1 M€ et M. Authier recevait trois fois 156 000 €, soit 468 000 € en tout. Mais les échéances suivantes n'étaient pas honorées et la cession était résolue le 13 avril 2016. Conformément à l'article 4 du contrat, M. Authier conservait à titre d'indemnité la somme de 156 000 € correspondant à sa quote-part de la première tranche et, par acte du 26 mai 2016, céda 78 actions, représentant 16,66 % de sa quote-part de titres, pour un prix unitaire de 4 000 €, soit 312 000 € au total, à une société panaméenne que la société For2Net s'était substituée. A l'issue de cette opération, il retrouvait donc la propriété de 390 actions sur les 468 qu'il avait au départ.

Dans les jours suivant la résolution de la cession, M. Authier déposait une réclamation tendant au dégrèvement des impositions assises sur cette plus-value mobilière, en se prévalant des commentaires administratifs publiés le 4 mars 2016 au BOFIP-Impôts sous la référence BOI-RPPM-PVBMI-30-10-10, lesquels prévoient, à leur paragraphe n° 70, qu'en cas de résolution d'une cession de droits sociaux, le contribuable peut obtenir la restitution des impôts « *indûment versés* » en introduisant à cette fin une réclamation au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant la date de la résolution de la vente.

³ Compte tenu d'un prix de souscription des titres pour une valeur unitaire de 100 €.

L'administration faisait partiellement droit à la réclamation par une décision du 3 mai 2017. Partant de l'idée que les 78 titres finalement cédés par M. Authier lui avaient rapporté la somme de 468 000 €, effectivement perçue par lui, elle calculait le gain net de cession en retranchant à ce montant le prix de souscription des 78 titres (7 800 €), soit une plus-value nette réalisée de 460 200 €, à laquelle elle appliquait un abattement pour durée de détention renforcé de 65%⁴ pour le calcul de l'impôt sur le revenu⁵.

C'est dans ce contexte que M. Authier demandait au tribunal de Montreuil la réduction de la cotisation primitive d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle et de contributions sociales à laquelle il a été assujéti au titre de l'année 2014 à concurrence des sommes assises sur la plus-value de cession des actions de la SAS UINT. Par jugement du 26 novembre 2018, ce tribunal rejetait sa demande. Et par une ordonnance du 4 juillet 2019, prise sur le fondement des dispositions du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du code de justice administrative, le président de la 1^{ère} chambre de la cour de Versailles rejetait la requête d'appel comme manifestement dépourvue de fondement.

C'est contre cette décision que M. Authier se pourvoit en cassation en soulevant quatre moyens.

4.- Tout se joue, pour l'intéressé, sur le terrain de la doctrine, car sa contestation sur le terrain de la loi fiscale est vouée au rejet.

Par l'ordonnance attaquée, il a été jugé que la résolution de la cession en N+2 était sans incidence sur l'imposition qui avait été légalement établie au titre de l'année N de transfert de propriété des titres. M. Authier soutient que ces motifs seraient entachés d'erreur de droit car toute résolution anéantit totalement et rétroactivement le contrat, de sorte qu'aucune imposition ne pouvait être établie à raison d'une cession réputée ne jamais avoir eu lieu.

Mais cette analyse, exacte en droit civil, est erronée en droit fiscal. Si l'article 12 du CGI énonce que l'impôt sur le revenu frappe un revenu disponible, l'article 150-0 A du même code y déroge en ce qui concerne les plus-values mobilières en retenant la date du transfert de propriété des droits sociaux à titre onéreux comme fait générateur de l'impôt, sans que les modalités de paiement du prix, par fractions échelonnées, voire l'absence de paiement du prix, aient une influence sur le rattachement du revenu à l'année au cours de laquelle les titres sont passés d'une main à une autre (7^{ème} et 9^{ème} ssr, 23 juin 1976, n° 51, RJF 1976 n° 397 ; 8^{ème} et 9^{ème} ssr, 22 mars 1991, *Domenjoud*, n° 67966, RJF 1991 n° 615). Avec une constance remarquable, votre jurisprudence retient ainsi qu'une vente parfaite, au sens de l'article 1583 du code civil, fait naître une plus-value taxable et qu'est donc sans incidence sur le bien-fondé de l'imposition établie au titre de l'année du transfert de propriété la circonstance qu'au cours d'une année postérieure, la vente aurait été annulée, résolue ou rescindée (Section, 11 oct. 1974, n° 85117, rec. p. 483 ; 7^{ème} et 8^{ème} ssr, 26 juil. 1991, *Morandi*, n° 86834, T. p. 883, RJF 1991 n° 1243). Vous autorisez seulement le contribuable à déduire de ses revenus de l'année au cours de laquelle l'annulation, la résolution ou la rescision a été définitivement constatée le

⁴ Soit un abattement de 299 130 € et une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu de 161 070 €.

⁵ Il en résultait des dégrèvements de 232 570 € en matière d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de 69 253 € en matière de prélèvements sociaux. C'est, en définitive, des droits d'impôt sur le revenu de 108 837 € et des prélèvements sociaux de 213 371 €, soit un total d'imposition de 322 208 €, qui étaient laissés à la charge de M. Authier

montant de la plus-value comprise dans la base imposable de ses revenus de l'année de la cession.

5.- Sur le terrain de la doctrine, le président de la 1^{ère} chambre de la cour a jugé que M. Authier ne pouvait « *utilement* » se prévaloir des commentaires administratifs et de la réponse ministérielle Alquier du 2 octobre 2013 qu'il invoquait, dès lors qu'il avait été imposé conformément à sa déclaration et ce sont ces motifs que l'intéressé critique sous l'angle de l'erreur de droit, à notre avis à juste titre.

La doctrine invoquée⁶ est antérieure à la résolution de la cession. La condition d'antériorité est donc satisfaite.

La doctrine en cause, eu égard à son contenu, est par ailleurs invocable sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A car il y a bien une interprétation d'un texte fiscal au sens de ces dispositions. Si le BOFIP invoqué par M. Authier revêt une dimension procédurale, en ce qu'il fixe les modalités et délais selon lesquels la réclamation tendant au dégrèvement de l'imposition initialement établie doit être introduite pour être recevable, il ne peut être regardé comme une doctrine relative à la procédure d'imposition qui ne pourrait être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A⁷, car le BOFIP va bien au-delà, en dérogeant à l'application de la loi fiscale qui prévoit une imposition au titre de l'année de la cession. La doctrine invoquée touche, dans cette mesure, aux règles d'assiette. Elle est bien sûr illégale, mais c'est la raison d'être de la doctrine.

Enfin, opposer l'absence d'application par le contribuable de la doctrine dans sa déclaration serait absurde, incompréhensible et injuste.

Absurde car nous sommes en face d'une doctrine qui prévoit elle-même qu'elle joue après la déclaration souscrite par le contribuable au titre de l'année de cession en impartissant à celui-ci un délai pour réclamer qui court à compter de la résolution de la vente. Il est bien évident qu'au stade de sa déclaration, le contribuable ne peut anticiper l'inexécution par le cessionnaire de son obligation de payer le prix (sans quoi il n'aurait sans doute pas cédé ces titres). L'objet même de l'instruction, comme l'indique la présentation du BOI 5 C-1-01 n° 125 dont est issu le BOFIP en cause, est précisément de permettre à l'administration de tenir compte d'événements non connus du contribuable à la date de la cession, tels que le jeu d'une clause de garantie de passif ou une annulation juridictionnelle de la vente. Par conséquent, refuser le bénéfice de ce tempérament doctrinal à la règle légale gouvernant l'imposition des plus-values mobilières au motif que le contribuable n'a pas fait application de la doctrine au moment de sa déclaration reviendrait à priver de toute portée utile les énonciations doctrinales en cause.

A l'heure de la « société de confiance », de l'administration « bienveillante » et du « droit à l'erreur », toute autre solution serait inopportune et incompréhensible et pourrait, en outre, conduire à mettre en cause de la responsabilité de l'Etat au titre des promesses non tenues.

⁶ Qu'il s'agisse des commentaires administratifs publiés au BOFIP ou de la réponse ministérielle.

⁷ Plén., 29 juil. 1983, n° 31761, RJF 1983 n° 1179 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 30 déc. 2002, *SARL Twenty Shop*, n° 81989, RJF 2003 n° 333 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 23 déc. 2010, *Min. c/ Sté Princesse de Provence GmbH and Co KG*, n° 309331, RJF 2011 n° 465 ; 10^{ème} et 9^{ème} ssr, 24 sept. 2014, *SARL Baranco*, n° 361330, T. pp. 569-605, RJF 2014 n° 1127.

Confirmer l'ordonnance de la cour serait enfin injuste car notre configuration est analogue à celle de l'arrêt *Sté Exxonmobil France Holding* : c'est, pour la première fois, au stade de la réclamation, qu'il a été donné au contribuable d'invoquer la doctrine.

Il faut donc casser.

6.- Nous en venons au pourvoi de la société Damolin Etrechy, qui est la filiale française de la société danoise Damolin⁸ A/S, dont l'activité historique repose sur l'exploitation industrielle du Moler – il s'agit d'une formation d'argile fossile, unique au monde dit-on, extrait dans les îles danoises de Fur et de Mors, ce matériau présentant un pouvoir d'absorption très élevé qui en permet l'utilisation dans l'industrie... aussi bien que pour la fabrication de litières pour chats.

A l'issue d'une vérification de la société française, l'administration a soumis à la retenue à la source au taux de 33,1/3%, sur le fondement du c du I de l'article 182 B du CGI, les sommes que celle-ci avait versées à sa mère danoise au cours des exercices 2009 à 2011 en rémunération de prestations de services fournies par cette dernière. Les cotisations de retenue à la source en résultant, assorties de pénalités, ont été mises en recouvrement en août 2013 pour un montant de 445 227 €. La société, qui a succombé en première instance et en appel, se pourvoit en cassation en soulevant deux moyens.

6.1.- Le premier est dirigé contre les motifs par lesquels la cour a jugé que l'administration fiscale avait pu, sans méconnaître les principes de la liberté d'établissement et de la libre prestation de services visés aux articles 49 et 56 TFUE, refuser que soit déduite des rémunérations versées par la société française, qui constituent l'assiette de la retenue à la source, les frais exposés par sa mère danoise.

Se référant à l'arrêt de la CJCE dans l'affaire *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH* du 3 octobre 2006 (Gde ch., aff. C-290/04), la cour a d'abord jugé que l'article 49 TCE, devenu l'article 56 TFUE, relatif à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union, s'oppose à une législation nationale qui exclut que le destinataire de services, débiteur de la rémunération versée à un prestataire de services non-résident, déduise, lorsqu'il procède à la retenue à la source de l'impôt, les frais professionnels que ce prestataire lui a communiqués et qui sont directement liés à ses activités dans l'État membre où est effectuée la prestation, alors qu'un prestataire de services résident de cet État ne serait soumis à l'impôt que sur ses revenus nets, c'est-à-dire sur ceux obtenus après déduction des frais professionnels.

En statuant ainsi, la cour a devancé de peu la solution que vous avez consacrée par votre arrêt *SAEM de gestion du Port Vauban* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 22 nov. 2019, n° 423698, aux T., concl. K. Ciavaldini), qui a tiré les conséquences de la jurisprudence de la Cour de Luxembourg initiée par l'arrêt *Gerritse* de 2003 (CJCE, 5^{ème} ch., 12 juin 2003, aff. C-234/01) et jalonnée de plusieurs arrêts dans le même sens : l'arrêt *FKP Scorpio* de 2006 mais aussi les arrêts *Centro Equestre da Lezíria Grande* de 2007 (CJCE, 3^{ème} ch., 15 février 2007, aff. C-345/04) et *Brisal* de 2016 (CJUE, 5^{ème} ch., 13 juil. 2016, aff. C-18/15), et dont l'orientation générale est la suivante :

⁸ *Dansk Moler Industri*

i) les Etats membres peuvent appliquer à des prestataires non-résidents la retenue à la source comme technique d'imposition, la restriction à la libre prestation des services en résultant étant justifiée par la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt ;

mais ii) les prestataires non-résidents et les prestataires résidents étant placés dans une situation comparable, le droit de l'Union s'oppose à une législation fiscale nationale qui prenne en compte, lors de l'imposition des non-résidents, les revenus bruts sans déduction des frais professionnels ayant un lien direct avec l'activité exercée, alors que les résidents sont imposés sur leurs revenus nets après déduction de ces frais ;

iii) les frais professionnels liés directement aux recettes perçues dans l'État membre où l'activité est exercée correspondent non seulement aux dépenses spécifiques occasionnées par cette activité et, donc, nécessaires pour l'exercice de celle-ci, mais incluent aussi une quote-part des frais généraux du prestataire sans quoi il n'y aurait pas égalité de traitement entre les prestataires résidents et non-résidents (v. CJUE, 23 févr. 2015, *Grünwald*, aff. C-559/13, point 30 et arrêt *Brisal* précité, points 46 et 48, avec les concl. J. Kokott, points 37 à 42) ;

iv) les deux catégories de prestataires doivent être soumis aux mêmes exigences en ce qui concerne la charge de la preuve, le droit de l'Union ne faisant pas obstacle à ce que le prestataire non-résident paye d'abord la retenue à la source avant d'obtenir ensuite, sur les justifications présentées, le remboursement d'une partie de l'impôt acquitté.

La cour administrative d'appel a donc posé la bonne règle.

Mais si elle a refusé de faire droit à la demande de la contribuable, c'est en raison d'une objection essentiellement pratique. Rappelant qu'elle avait adressé une mesure d'instruction à la requérante en vue qu'elle produise les factures justifiant des frais dont elle demandait la prise en compte, la cour a constaté que cette dernière se bornait à produire :

i) le rapport établi par sa mère exposant les prestations fournies en application de la convention de prestations de services conclue le 5 décembre 2006 entre les deux entreprises, présentant par prestation le montant des frais exposés par la société danoise, le poste comptable au titre duquel ces frais ont été portés, la logique de ventilation et la quote-part incombant à la requérante, mais sans l'accompagner des factures correspondantes,

ii) des « états fiscaux » pour les années en litige revus et signés par la société d'expertise comptable agréée par l'Etat danois, mais sans en établir la certification ni le dépôt et l'enregistrement auprès de l'administration fiscale danoise.

De ces constatations, la cour a déduit que l'administration était fondée à refuser la déduction sollicitée au regard du caractère insuffisamment probant des justifications fournies.

La requérante critique ces motifs en faisant valoir qu'ils sont entachés d'erreur de droit au regard des deux principes d'effectivité et d'équivalence qui viennent tempérer le principe d'autonomie procédurale des Etats pour la mise en œuvre des droits conférés par le droit de l'Union⁹. Sa critique repose sur deux branches.

⁹ Elle rappelle qu'en vertu d'une jurisprudence ancienne et constante de la Cour de justice, les modalités procédurales des recours destinés à assurer la sauvegarde des droits que les contribuables tirent du droit de l'Union ne doivent pas être moins favorables que celles concernant des recours similaires de droit interne (principe d'équivalence) ni aménagées de manière à rendre impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique de l'Union (principe d'effectivité) (v. CJCE, 16 déc. 1976, *Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG*, aff. C-33/76).

La première tient à ce que la cour n'aurait pas appliqué correctement, à son détriment, la dialectique de preuve ternaire issu de vos arrêts *Sté Etablissements Lebreton* (20 juin 2003, n° 232832, RJF 2003 n° 1140, concl. P. Collin p. 574, rec. p. 273) et *Ministre c/ Sté Sylvain Joyeux* (3^{ème} et 8^{ème} srr, 21 mai 2007, n° 284719, RJF 2007 n° 953, chronique O. Fouquet RJF 2007 p. 631, concl. E. Glaser BDCF 2007 n° 102). Elle fait valoir qu'ayant produit « *à la fois les factures de frais engagés par sa mère danoise, les annexes de ses déclarations fiscales ainsi que des explications détaillées sur les critères et méthodes d'allocation des frais engagés* », elle avait apporté la preuve initiale mise à la charge du contribuable par votre jurisprudence, de sorte que la « *balle était dans le camp de l'administration fiscale* ».

La requérante admet qu'elle n'a produit aucune facture pendant l'instance, ni ne conteste, par un moyen de dénaturation, les motifs par lesquels il a été relevé qu'elle n'avait pas répondu à la mesure d'instruction. Mais elle fait valoir – et cette affirmation est matériellement exacte – qu'elle avait produit un classeur entier de factures au stade de l'examen par l'administration de sa réclamation, avant de porter le litige devant le tribunal.

Toutefois, ayant dit cela, on voit bien que la société ne peut être regardée comme ayant apporté, devant le juge qu'elle a saisi, la preuve initiale qu'il lui incombe d'apporter dans le cadre de la dialectique *Sylvain Joyeux*. Le juge de l'impôt étant un juge de plein contentieux, dont la décision a vocation à se substituer à celle de l'administration, il appartenait à la société, dès le moment où elle a décidé de porter le litige devant le tribunal administratif, de produire à nouveau les factures devant celui-ci, ou devant la cour. Si la réclamation est un préalable obligatoire, le contribuable « rejoue » tout devant le juge et ne peut utilement se prévaloir d'éléments de preuve qu'il aurait présentés antérieurement mais qu'il refuserait de verser aux débats. Et si l'entier dossier du TA est transmis, en cas d'appel, à la cour¹⁰, il n'y a pas de canal de transmission analogue s'agissant des éléments produits devant l'administration. La cour ne pouvait donc rien faire d'autre que 1°) ordonner une mesure d'instruction et 2°) tirer les conséquences de l'abstention de la contribuable.

Non sans audace, la société Damolin entend par ailleurs prendre appui sur le fait qu'elle avait produit des factures devant l'administration pour en déduire qu'elle n'était plus la seule à qui la communication desdites factures devait être demandée au cours de l'instance. Elle en conclut que la règle énoncée par l'arrêt *Sté Etablissements Lebreton*, selon laquelle « *les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci* », n'aurait pas dû jouer en l'espèce, car elle n'était plus la seule à détenir les factures. Mais, puisqu'il est question de l'arrêt *Lebreton*, il faut aussi lire le début du considérant qui commence par rappeler l'adage selon lequel il incombe à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention. La partie de la phrase selon laquelle « *les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci* » se présente comme une exception à ce principe : autrement dit, le demandeur supporte la charge de la preuve, mais on ne peut exiger de lui la production d'une preuve qui ne serait pas en sa possession. En exigeant de la requérante qu'elle établisse les faits nécessaires au succès de sa demande, et alors qu'elle ne conteste pas être en possession des éléments de preuve qu'elle avait dévoilés à l'administration, la cour n'a donc commis aucune erreur.

¹⁰ En application de l'article R. 741-10 du CJA.

La seconde branche est tirée de ce que la cour aurait mis à la charge de la société une charge probatoire excessive en lui reprochant, en ce qui concerne les états fiscaux de la société danoise, de s'être abstenue d'en établir la « certification [et] le dépôt et l'enregistrement auprès de l'administration fiscale danoise ». Mais nous ne pensons pas que la cour ait été plus exigeante à l'égard de la société qu'elle ne l'aurait été à l'égard d'un prestataire résident. La production d'une liasse fiscale que tout un chacun peut remplir à partir du formulaire adéquat ne prouve rien, si l'on n'est pas en mesure d'établir que cette liasse a été transmise à l'administration pour servir ensuite à l'établissement de l'impôt. Au temps des déclarations électroniques et des accusés de réception numériques, nous avons du mal à trouver cette exigence insurmontable et discriminatoire. Par ailleurs, nous ne lisons pas l'arrêt comme ayant exigé une certification par un commissaire aux comptes, mais par l'administration fiscale.

Vous pourrez donc écarter ce premier moyen présenté sur le terrain de la loi fiscale, et en venir à l'arrêt en tant qu'il a pris parti sur le moyen présenté par la requérante sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF – c'est cette partie de l'arrêt qui a été publiée à la RJF.

6.2.- Le moyen de la société Damolin, qui rejoint la problématique que nous évoquons tout à l'heure, est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant qu'elle ne pouvait se prévaloir du paragraphe 20 de l'instruction 14-B-2-10 du 29 juillet 2010 venue préciser les conséquences attachées à la dénonciation par le Danemark de la convention fiscale franco-danoise.

Ce paragraphe énonce la position suivante : « lorsqu'un contribuable résident du Danemark est imposé au titre des dispositions de l'article 182 B et apporte la preuve : / - que la mise en œuvre des dispositions prévues à cet effet par la législation danoise ne lui a pas permis d'imputer l'intégralité de l'imposition subie en France sur l'impôt dû au Danemark, et / - qu'il a subi en France une imposition plus lourde que celle à laquelle il aurait été soumis s'il avait été résident de France et soumis à ce titre à une obligation fiscale illimitée, (...), / il peut demander par voie contentieuse le reversement de la fraction de l'impôt payé en France qui excède celui auquel il aurait été soumis s'il avait été résident de France. Ce remboursement est limité à la fraction non imputée sur l'impôt dû au Danemark ».

Il est précisé que le paragraphe 22 de la même instruction permet que le reversement d'impôt soit sollicité aussi bien par le bénéficiaire des revenus (ici la société Damolin A/S) que par « l'établissement payeur » (ici la SAS Damolin Etrechy). Cette dernière société était donc recevable à introduire une demande de reversement.

La cour a jugé, sur le terrain du premier alinéa de l'article L. 80 A, que la retenue à la source en litige n'avait pas fait l'objet d'un rehaussement d'impositions antérieures, ce qui est exact, car l'imposition en litige a le caractère d'une imposition primitive en l'absence d'impositions antérieures spontanément acquittées. Ce motif n'est d'ailleurs pas contesté en cassation.

Sur le terrain du second alinéa, la cour a opposé à la requérante qu'elle n'avait pas fait application de l'instruction qu'elle invoquait « lors de la déclaration ou du paiement de la retenue à la source ».

Il sera observé que les premiers juges avaient retenu une solution différente. Partant de l'idée que le montant restituable est mesuré par la différence entre l'impôt français

effectivement acquitté et l'impôt français qui aurait été théoriquement acquitté si le prestataire étranger avait été résident de France, ils avaient constaté, de manière convaincante :

i) que le taux de la retenue à la source était identique au taux de l'IS ;

ii) que si la retenue avait été en l'espèce appliquée à une base brute, aucun frais n'aurait pu davantage être déduit de l'assiette de l'IS auquel la société danoise aurait été soumise si elle avait été résidente française du fait de l'insuffisance des justifications fournies...

... ce dont ils avaient déduit que la société n'avait pas été soumise à une imposition plus lourde que celle à laquelle elle aurait été soumise si elle avait été résidente de France.

Le terrain alternatif retenu par les juges d'appel nous a fait douter l'espace d'un instant, mais nous croyons, à la réflexion, que le raisonnement de la cour est bon. Il peut sembler étrange que la cour ait opposé à la requérante de n'avoir pas fait application de l'instruction « *lors de la déclaration ou du paiement de l'imposition en cause* » alors qu'il est constant qu'aucune déclaration n'a été souscrite au titre des rémunérations versées au cours des exercices 2009 à 2011, les cotisations de retenue à la source en litige ayant été rappelées à l'issue d'un contrôle fiscal et que nous sommes comme dans l'affaire précédente en présence d'une instruction qui crée un mécanisme de restitution d'une partie du montant de la retenue à la source payée, sur réclamation du contribuable, laquelle est par construction postérieure au paiement de l'impôt.

Toutefois, le but de la garantie L. 80 A est bien, sauf impossibilité, de protéger le contribuable qui s'est abrité derrière la doctrine contre un changement d'interprétation de la part de l'administration. Ici, la doctrine en cause, qu'il faut prendre à la lettre, crée un mécanisme de restitution de l'impôt « payé » en France, qui fonctionne comme suit : le contribuable paye d'abord, l'administration corrige ensuite. En effet, le contribuable paye d'abord conformément au droit interne qui s'applique sans être limité par une convention bilatérale ; cela signifie, en pratique, que le débiteur de la retenue la prélève, la verse au Trésor et la déclare dans le mois qui suit conformément à l'article 1671 A du CGI¹¹. Et on corrige ensuite, sur réclamation du contribuable faisant valoir le résultat auquel a abouti en ce qui le concerne la mise en œuvre du droit fiscal danois. Et ce qu'on corrige, ce n'est pas une double imposition, comme nous l'avions signalé dans nos conclusions dans l'affaire *Simcorp* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 24 oct. 2018, *Sté Simcorp A/S, Sté Simcorp France*, n° 413935, RJF 2019 n° 77, à nos concl. C77), mais une éventuelle différence de traitement incompatible avec le droit de l'Union entre prestataires établis en France et prestataires établis au Danemark, en évitant de faire peser sur le prestataire danois une charge fiscale supérieure à celle qui pèserait sur ce prestataire s'il était établi en France, au regard de la question de la prise en compte des frais professionnels.

Or en l'espèce, rien ne faisait obstacle à ce que la société Damolin Etrechy fasse application de l'instruction en auto-liquidant la retenue à la source conformément à l'instruction, c'est-à-dire en la calculant sur une base nette des frais exposés par sa mère. Or il est constant que la filiale française n'a ni déclaré ni prélevé et reversé la retenue à la source sur les rémunérations de prestations de services versées à sa mère. Il en résulte, non seulement qu'elle ne peut être regardée comme ayant « fait application » de la doctrine, mais aussi et en tout état de cause qu'elle ne pouvait être regardée comme remplissant la condition qu'elle pose en n'ouvrant droit à restitution que d'un impôt « payé en France » ce qui s'entend d'un

¹¹ Désormais le mois suivant le trimestre au cours duquel a eu lieu le paiement.

paiement spontané par le débiteur de la retenue à la source, pas d'un paiement après redressement.

En opposant à la requérante qu'elle n'avait pas fait application de l'instruction lors de la déclaration ou du paiement, la cour a donc exactement constaté que celle-ci ne s'était pas placée *ab initio* sous le chapeau de la doctrine.

Nous trouvons au demeurant une confirmation du bien-fondé de ce raisonnement dans les conditions dans lesquelles la retenue à la source a été payée. En l'absence de paiement spontané, l'administration a mis en recouvrement les rappels de retenue à la source en août 2013, à l'issue de la vérification. La société a introduit une réclamation en présentant une demande de sursis de paiement sur le fondement de l'article L. 277 du LPF. Elle s'est cependant rendue compte, ou ses conseils lui ont signalé, au moment de la saisine du tribunal, que faute de paiement effectif, elle n'entrait pas dans les prévisions de la doctrine, ce qui l'a déterminée à acquitter les sommes mises en recouvrement le jour de la saisine du tribunal, malgré le sursis dont elle bénéficiait et dont les effets devaient perdurer pendant toute la durée de l'instance devant le tribunal (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 27 juil. 2012, *M. et Mme Manseau*, n° 331748, T. sur un autre point, Dr. Fisc. 2012 n° 48 c. 487). Ceci montre qu'à la différence de l'affaire précédente, dans laquelle, comme dans l'affaire *Exxonmobil*, le contribuable doit être regardé comme ayant fait application de la doctrine invoquée pour la première fois lors de la réclamation, en l'espèce, la requérante ne peut être regardée comme ayant fait application de la doctrine dans sa réclamation, puisqu'elle n'avait, à cette date, ni déclaré ni payé la retenue à la source.

La seule hésitation que l'on pourrait éprouver tient à ce qu'il y a, dans le paysage, ces décisions un peu anciennes que nous avons mentionnées (1981 et 1982), qui ont jugé que la condition d'application de la doctrine ne jouait pas à l'égard du contribuable taxé d'office. Mais, outre que cette solution est inéquitable par rapport au contribuable qui s'est soumis à son obligation fiscale, il nous semble surtout que, depuis, vous avez cantonné cette solution au cas dans lequel le contribuable taxé d'office invoque une instruction pour établir qu'il était hors du champ de l'impôt (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 17 avr. 2008, *Min. c/ GIE des Mutuelles Accidents élèves*, n° 294359, RJF 2008 n° 823, BF 7/08 n° 681).

PCMNC :

- **sous le n° 433821**, à l'annulation de l'ordonnance attaquée, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à M. Authier au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- **sous le n° 434364** : au rejet du pourvoi.