

L'autonomie de notre droit fiscal : son illustration par deux arrêts récents du Conseil d'État

DANS NOTRE CHRONIQUE INTITULÉE : « L'encadrement de notre droit fiscal par des règles de droit non fiscales » (Banque magazine n° 641, novembre 2002), nous citons, en introduction, la conclusion de Laurent d'Olléon suivant laquelle, malgré l'atténuation de l'autonomie de notre droit fiscal, il subsisterait toujours des situations dans lesquelles la fiscalité s'accommode mal des définitions retenues par d'autres branches du droit.

Deux arrêts récents du Conseil d'État viennent de confirmer ce maintien d'un « pré-carrière » fiscal :

- le premier (CE 16 mai 2003 n° 222956 sect., Sté Telecoin), consacre la personnalité fiscale des succursales extraterritoriales en confirmant, sous certaines limites, l'approche finaliste du principe de l'impôt sur les sociétés appliqué aux filiales extraterritoriales et esquissé, s'agissant des succursales extraterritoriales, par l'arrêt Samiia du 2 mars 1988 rendu en sous-sections réunies ;
- le second (CE 25 avril 2003 n° 231084, 9° et 10° sous-sections Melon), se livre à une interprétation factuelle des dispositions de l'article 92-2° du CGI relatives à l'imposition, au taux du barème de l'impôt sur le revenu, des produits des opérations de bourse réalisées, à titre habituel, par les particuliers.

La présente chronique est consacrée à l'analyse de ces deux arrêts.

I L'approche finaliste du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés rendue possible par la personnalité fiscale des succursales extraterritoriales (CE 16 mai 2003 Sté Telecoin)

1. La situation antérieure à celle résultant de l'arrêt du 16 mai 2003

Initialement, le Conseil d'État s'en était tenu à une interprétation très stricte du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés issu de l'article 209-I du CGI en tant qu'il précise que les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés « tiennent compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions ». Il a jugé ainsi

que les pertes et déficits se rattachant à une exploitation étrangère ne peuvent en aucun cas affecter les résultats de l'entreprise imposable en France (CE 25 octobre 1972 n° 81999 et 82309 Plén.).

Puis, sous l'empire des réalités économiques caractérisées par l'internationalisation croissante des entreprises, il a assoupli sa jurisprudence initiale en tirant les conséquences de la personnalité morale distincte des filiales de sociétés mères françaises ; il a ainsi admis, sous certaines conditions, la remontée des pertes consécutives aux abandons de créances d'une société mère à ses filiales, qu'elles soient françaises ou étrangères, subies dans le cadre d'une gestion normale.

S'agissant des succursales, dépourvues de personnalité morale, mais dotées d'une personnalité fiscale, le Conseil d'État a été appelé à se prononcer sur le cas d'une société française qui livrait des matériels à sa succursale allemande, et lui avait consenti des « prêts » pour lui faciliter l'acquisition de ces matériels. Par suite de difficultés rencontrées par cette succursale, les chances pour le siège de récupérer les sommes ainsi « prêtées » sont apparues suffisamment obérées pour justifier la constitution, par le siège, d'une provision déductible de son résultat imposable en France. Le Conseil d'État s'est fondé sur la règle suivant laquelle sont seules déductibles d'un résultat imposable en France, les pertes, et les provisions y afférentes, se rattachant à l'activité exercée en France : il a admis au cas d'espèce, que les avances avaient été consenties en vue de développer les ventes de la société française en Allemagne (arrêt Samiia du 2 mars 1988 rendu en sous-sections réunies).

2. La consécration de l'arrêt Samiia par l'arrêt de section Telecoin rendu le 16 mai 2003 et ses conséquences

a) L'arrêt Sté Telecoin

Le Conseil d'État a rappelé le principe suivant lequel le régime des aides consenties par une société mère française à ses filiales établies à l'étranger ne peut être le même que celui des aides apportées par un siège à ses succursales extraterritoriales en raison de l'absence de personnalité morale des secondes.



JEAN-JACQUES
CAPPELAERE
Fiscaliste

S'agissant des succursales, il a confirmé qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte, pour la détermination des bénéfices imposables en France, des variations d'actif net imputables à des événements se rattachant à l'activité des succursales à l'étranger ; il a considéré, toutefois, que « si la succursale entretient avec le siège des relations commerciales favorisant le maintien ou le développement des activités en France de la société, celle-ci peut déduire de ses résultats imposables les pertes subies ou provisionnées, résultant des aides apportées à la succursale dans le cadre de ces relations ».

b) Les conséquences

Ne peuvent que rester exclues de la déduction des résultats imposables d'une société, les pertes consécutives aux abandons de créances financiers consentis à ses succursales à l'étranger, ou à la liquidation de ces mêmes succursales. Mais, s'il y a relations commerciales normales, les pertes consécutives aux créances générées par ces relations sont déductibles : tel est le cas d'un siège de banque française qui

consent des « prêts » à ses succursales à l'étranger contre le versement d'intérêts.

c) La personnalité fiscale des succursales est-elle susceptible d'extension au domaine de la TVA et à celui du droit fiscal conventionnel ?

• Le domaine de la TVA

Après avoir admis dans une réponse ministérielle Lauriol (AN 21 octobre 1979 p. 8688 n° 17054) que la succursale française d'une entreprise étrangère puisse se comporter comme un établissement indépendant vis-à-vis de cette entreprise et entre, ce faisant, dans le champ d'application de la TVA pour les prestations rendues à son siège, l'administration est revenue sur cette doctrine dans une réponse ministérielle Guéna (AN 23 novembre 1987 p. 6423 n° 29039), en tirant toutes les conséquences de l'absence de personnalité juridique distincte de la succursale : en cas de prêt consenti par une succursale française à son siège situé hors CEE, les intérêts servis ne peuvent être inscrits au nu- ...

“ Le Conseil d'État a assoupli sa jurisprudence initiale en tirant les conséquences de la personnalité morale distincte des filiales de sociétés mères françaises. ”



mérateur du rapport qui permet de déterminer le pourcentage de déduction de cette succursale lorsqu'elle rend, par ailleurs, des services à des tiers...

Notre administration s'est ainsi conformée à la jurisprudence désormais bien établie, suivant laquelle les mouvements de fonds entre le siège d'une société et un établissement stable de la même société (par exemple, une succursale), échappent à l'assujettissement à la TVA, même si l'établissement est situé en France alors que le siège est situé à l'étranger (cf. CE 9 janvier 1981 n° 10145, Plén. Sté Timex Corporation) et son corollaire suivant lequel, n'étant pas des sommes versées par des tiers en contrepartie de services qui seraient rendus, les intérêts de prêts consentis par le siège d'une société française à ses succursales extraterritoriales constituent des recettes hors champ d'application de la TVA (CAA Paris, 5 octobre 1995, n° 94429, 3^e ch. Banque Sudamèris).

Cette position trouve son fondement dans le système de TVA tel que prévu par la 6^e Directive, qui repose sur l'assujetti, lequel doit avoir une personnalité juridique distincte, ce qui n'est pas le cas de la succursale extraterritoriale dans les relations qu'elle entretient avec son siège, malgré la personnalité qui lui est reconnue dans le domaine de l'impôt sur les sociétés.

“ Le principe d'autonomie du droit fiscal reste un principe subordonné : c'est seulement lorsque le texte fiscal permet l'analyse factuelle des réalités qu'il recouvre, qu'il tend à s'appliquer. ”

- Le droit fiscal conventionnel

Malgré les commentaires du Comité des affaires fiscales de l'OCDE qui préconise de faire des établissements stables des sujets de droit conventionnel, l'interprétation littérale de la convention modèle OCDE et des conventions qui s'en inspirent, ne permet pas de déboucher nécessairement sur une telle consécration : afin de contourner le risque de double imposition susceptible d'en résulter, un certain nombre d'États contractants font bénéficier les intérêts encaissés par les succursales extraterritoriales de leurs entreprises, des conventions qu'ils ont conclues avec les États de résidence des payeurs de ces intérêts, cette manière de procéder étant facilitée par l'application, dans le pays du siège, d'un régime de droit interne de bénéfice mondial.

II – L'interprétation factuelle des dispositions de l'article 92 2° du CGI relatif à l'imposition des produits des opérations de bourse réalisées à titre habituel par les particuliers (CE 25 avril 2003 9^e et 10^e s/s Melon)

1. L'espèce jugée par le Conseil d'État

Elle concernait un particulier qui avait confié à deux banques la gestion de son portefeuille de valeurs mobilières : cette gestion sous mandat avait été plutôt active puisque, comme relevé par le Commissaire du gouvernement, sur une période de trois ans, les deux banques avaient passé 575 ordres d'achat et de vente portant sur 423 553 titres correspondant à 191 valeurs différentes et dont la durée de détention n'excédait pas le plus souvent un an, le volume annuel des opérations ayant représenté entre 1,57 et 2,44 fois la valeur initiale du portefeuille.

2. Le raisonnement suivi par le Conseil d'État

En s'en tenant à une appréciation purement juridique des conditions de réalisation des opérations, le Conseil d'État aurait pu juger que les opérations avaient été réalisées par les banques pour le compte de leur client et imputer à ce dernier la gestion active de ses banques mandataires.

Il ne s'est pas engagé dans cette voie et s'en est tenu à une interprétation littérale de l'article 92 2° du CGI, considérant que les termes de cet article impliquaient que les opérations soient effectuées directement par le particulier lui-même, pour caractériser l'exercice d'une activité professionnelle par ce dernier.

Il a sans doute été sensible à l'exigence de neutralité soulignée par le commissaire du gouvernement, ce dernier ayant fait valoir qu'il aurait été paradoxal que le porteur de parts d'un *hedge fund* soit fiscalement mieux traité qu'un particulier confiant à un professionnel un mandat de gestion.

* * *

Les deux arrêts ci-dessus analysés montrent que le principe d'autonomie du droit fiscal reste un principe subordonné : c'est seulement lorsque le texte fiscal permet l'analyse factuelle des réalités qu'il recouvre, qu'il tend à s'appliquer ; il en est ainsi du rattachement au siège des pertes résultant d'aides apportées à une succursale étrangère pour favoriser le développement des ventes en France, ou de l'appréciation de l'activité réalisée par un particulier qui mandate un tiers pour réaliser des opérations de bourse en ses lieu et place. ■