

N° 443882 – Société Kermadec

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 11 mars 2022

Lecture du 1^{er} avril 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteuse publique

Concluant en septembre 2020 sur l'affaire *SNC Lactalis Ingrédients* (9 octobre 2020, n° 414423, au rec.), notre collègue R. Chambon relevait que vous n'aviez pas fréquemment l'occasion – et c'est heureux - de connaître de recours mettant en cause, dans le cadre tracé par votre décision *Gestas* (18 juin 2008, n° 295831, au rec.), conformément à la jurisprudence *Köbler* de la Cour de Justice de l'Union européenne (30 septembre 2003, C-224/01), la responsabilité de l'Etat à raison d'une décision de la juridiction administrative dont il serait soutenu qu'elle est entachée d'une violation manifeste du droit de l'Union européenne. Alors que vous voilà, moins de deux ans après cette affaire, saisis une nouvelle fois d'un tel recours, nous espérons ne pas y voir un démenti rétrospectif.

1. Le litige s'inscrit dans l'héritage de votre décision de Plénière *Société GBL Energy* du 9 mai 2012 (n° 342221 342222, au rec. RJF 2012 n° 774 avec chronique p. 587, concl. L. Olléon BDCF 7/12 n° 92), par laquelle vous aviez jugé que la retenue à la source appliquée en vertu du 2 de l'article 119 *bis* du CGI aux dividendes versés à des sociétés non-résidentes déficitaires n'était pas incompatible avec la liberté de circulation des capitaux.

Pour conclure à l'absence de discrimination entre sociétés déficitaires résidentes et non résidentes, vous aviez relevé que les dividendes perçus par les sociétés résidentes viennent en diminution de leurs déficits reportables, de sorte qu'ils sont ensuite imposés à l'IS au titre de l'exercice au cours duquel leurs résultats redeviennent bénéficiaires. Et vous aviez estimé que, dès lors qu'il procédait d'une technique différente d'imposition des dividendes selon le lieu d'établissement de leurs bénéficiaires, le seul désavantage de trésorerie résultant, pour les sociétés non-résidentes, de l'application immédiate de la retenue à la source alors que les sociétés résidentes bénéficient d'un report d'imposition, ne pouvait être regardé comme constituant une différence de traitement caractérisant une restriction prohibée.

Déclinant cette analyse à la situation de la société Kermadec, vous avez, par une décision du 29 octobre 2012, infirmé la solution de la cour administrative d'appel de Versailles qui avait, pour sa part, identifié une telle entrave dans ce dispositif, et vous avez écarté la demande de restitution de la retenue à la source à laquelle cette société avait été assujettie à raison de dividendes perçus en 2008 (n° 352209, RJF 1/13 n° 44). Et vous avez maintenu cette solution par une décision dite *Kermadec II* du 25 novembre 2015 (n° 373128, RJF 2/16 n° 139), qui

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

concerne les retenues à la source prélevées sur les dividendes des années 2004 à 2007, et qui n'est pas en cause dans le présent litige.

Mais la solution *GBL Energy* a, six ans plus tard, été invalidée par la CJUE dans son arrêt *Sofina* (22 novembre 2018, C-517/17), rendu sur un renvoi préjudiciel effectué par vos soins (20 septembre 2017, n°s 398662 et al., Société Sofina et al., RJF 12/17 n° 1262, concl. E. Bokdam-Tognetti C 1262), renvoi aiguillonné par les évolutions de la jurisprudence européenne intervenues postérieurement à votre décision de Plénière, et peut-être aussi par l'ouverture par la Commission, en 2014, d'une procédure d'infraction contre la France.

La CJUE a dit pour droit que les articles 63 et 65 TFUE s'opposaient à une réglementation nationale en vertu de laquelle les dividendes distribués par une société résidente font l'objet d'une retenue à la source lorsqu'ils sont perçus par une société non-résidente, alors que, lorsqu'ils sont perçus par une société résidente, leur imposition selon le régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ne se réalise à la fin de l'exercice au cours duquel ils ont été perçus qu'à la condition que le résultat de cette société ait été bénéficiaire durant cet exercice, une telle imposition pouvant, le cas échéant, ne jamais intervenir si ladite société cesse ses activités sans avoir atteint un résultat bénéficiaire depuis la perception de ces dividendes.

Contrairement à l'appréciation portée par votre Plénière fiscale en 2012, la CJUE n'a pas vu dans le régime français la simple mise en œuvre de modalités de perception de l'impôt différentes en fonction du lieu de résidence de la société bénéficiaire des dividendes, mais un avantage fiscal substantiel réservé aux sociétés résidentes, qui n'était justifié ni par l'objectif de préserver la répartition du pouvoir d'imposition, ni par l'efficacité du recouvrement de l'impôt.

La société Kermadec a alors de nouveau tenté de récupérer la retenue à la source payée en 2008. Elle en a d'abord réclamé, en vain, le dégrèvement d'office, en application de l'article R. 211-1 du LPF, et son recours contre le refus de l'administration fiscale d'exercer ce pouvoir purement gracieux a été rejeté comme irrecevable (CE (na) 4 mai 2021, n° 441608, RJF 8-9/21 n° 847).

Puis, s'appuyant sur les motifs de l'arrêt *Sofina* de la CJUE, elle a recherché la responsabilité de l'Etat à raison de ce qu'elle analysait comme une violation manifeste du droit de l'Union résultant de votre décision du 29 octobre 2012. Le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande et la cour administrative d'appel de Paris a confirmé cette solution par un arrêt¹ dont la société Kermadec vous demande l'annulation.

2. Au titre des questions préalables, nous pensons, tout d'abord, que l'exception de recours parallèle consacré par votre jurisprudence *Dangeville* ne peut être opposée en l'espèce (Ass. 30 octobre 1996, n° 141043, au rec. et à la RJF 12/96 n° 1469, chron. p. 799, concl. G. Goulard p. 809).

¹ RJF 11/21 n° 1078, concl. O. Lemaire C 1078.

Vous jugez que le recours tendant à la réparation du seul préjudice ayant consisté dans le paiement de l'impôt est irrecevable, du fait de l'existence d'une voie de recours spécifique ouverte devant le juge de l'impôt. Fondée sur le principe de la distinction des contentieux, cette irrecevabilité a pour objet d'éviter que le contribuable ne contourne les règles de procédure spéciale du contentieux fiscal et qu'il n'engage un contentieux indemnitaire pour tenter d'obtenir ce qu'il n'a pas demandé dans les délais de réclamation, ne remette en cause un jugement de première instance non contesté dans le délai d'appel ou ne revienne devant le juge alors qu'il a déjà épuisé toutes les voies de recours.

On relèvera, toutefois, que dans l'affaire *Dangeville*, le contribuable avait, avant d'engager une action indemnitaire, pleinement respecté les règles du recours de plein contentieux fiscal mais que vous lui aviez alors donné tort, motif pris de ce que, en l'état de votre jurisprudence de l'époque, il ne pouvait directement invoquer l'incompatibilité de la loi fiscale nationale avec la directive TVA. Le caractère décisif des différences avec la présente affaire, où vous avez rejeté la demande de décharge de la société en retenant, au fond, une interprétation erronée du droit de l'Union, ne saute pas immédiatement aux yeux, même si, dans l'affaire *Dangeville*, la violation du droit de l'Union était le fait du législateur, qui n'avait pas respecté son obligation de transposition des directives, alors que, dans le cas présent, la violation résulte directement de votre décision.

Nous ne sommes, à titre personnel, pas convaincue que l'application de la solution *Dangeville* dans l'hypothèse où le contribuable n'a pu, du fait des règles de procédure contentieuse relatives à l'opérance des moyens, obtenir satisfaction devant le juge de l'impôt en dépit d'une contrariété avérée de l'imposition avec les règles du droit de l'Union puisse, aujourd'hui, être maintenue, compte tenu des exigences de la CJUE interdisant de rendre excessivement difficile l'exercice des droits conférés par l'ordre juridique européen et de la portée qu'elle a donnée au principe d'équivalence. Au demeurant, cette solution a donné lieu à une condamnation ultérieure de la France par la Cour européenne des droits de l'homme, au titre de l'atteinte au droit au respect des biens, protégé par l'article 1^{er} du premier protocole de la Convention EDH (16 avril 2002, aff. 36677/97, RJF 7/02 n° 889). Il n'en demeure pas moins que la solution était fondée, comme l'expliquent les conclusions du président Goulard, sur le fait qu'à la date à laquelle elle a été rendue, le recours fiscal permettait d'atteindre, du point de vue de la protection des droits des particuliers, les mêmes résultats que le contentieux indemnitaire, compte tenu de l'évolution de la jurisprudence opérée par la décision du même jour *SA Cabinet Revert et Badelon* (Ass., n° 45126, au rec. et à la RJF 12/96, n° 1415).

Le raisonnement ne peut être transposé lorsque la violation résulte d'une mauvaise interprétation initiale du droit de l'Union par le juge de l'impôt, où la question de l'efficacité respective du recours fiscal et du recours indemnitaire ne nous paraît radicalement pas pertinente et où n'existe, par construction, aucun risque de contournement des règles spéciales de la procédure contentieuse fiscale. Et, sans que la solution ne semble avoir été discutée, vous n'avez pas fait application de l'exception de recours parallèle à l'occasion de l'affaire *Société Fauba France* du 16 avril 2019 (n° 423643, RJF 7/19 n° 700), qui constitue, à ce jour, l'unique précédent relatif à la mise en œuvre de la jurisprudence *Gestas / Köbler* en

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

contentieux fiscal. Une solution d'irrecevabilité aurait, en pratique, pour effet de rendre impossible la réparation des violations manifestes du droit de l'Union résultant de vos décisions en matière fiscale, ce qui n'est, bien sûr, pas envisageable.

Outre cette objection, de principe, relevons que le préjudice ne se confond pas nécessairement, au cas d'espèce, avec le paiement de l'impôt, dès lors qu'il découle du désavantage de trésorerie subi par la société non résidente du fait de l'absence de report d'imposition. Ce n'est que si la société non résidente cesse son activité avant de redevenir bénéficiaire qu'elle subit un préjudice équivalent à la charge fiscale, par comparaison avec une société résidente dans la même situation.

2.2. Relevons, ensuite, que l'exigence d'impartialité consacrée par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ne s'oppose pas à ce que vous statuiez sur l'action en responsabilité intentée par la requérante.

Si la société requérante vous invite à poser une question préjudicielle sur ce point, vous n'avez pas donné suite à une demande similaire dans l'affaire *SNC Lactalis Ingrédients*.

Ce refus se fonde, d'une part, sur la jurisprudence *Köbler* de la CJUE, qui précise qu'il appartient à l'ordre juridique de chaque État membre de désigner la juridiction compétente pour trancher les litiges relatifs à la réparation des dommages causés par les violations du droit de l'Union qui résultent du contenu d'une décision juridictionnelle.

Il se fonde, d'autre part, que, selon la jurisprudence de la même Cour, et notamment son arrêt *A.K. et autres* du 10 janvier 2020 (C-585/18, C-624/18, C-625/18), l'indépendance et l'impartialité d'une juridiction garanties par l'article 47 de la Charte, postulent l'existence de règles, notamment en ce qui concerne la composition de l'instance, la nomination, la durée des fonctions ainsi que les causes d'abstention, de récusation et de révocation de ses membres, qui permettent d'écartier tout doute légitime, dans l'esprit des justiciables, quant à l'imperméabilité de cette instance à l'égard d'éléments extérieurs et à sa neutralité par rapport aux intérêts qui s'affrontent. Or, aucun des membres de la formation de jugement appelée à se prononcer aujourd'hui n'a siégé au sein des différentes formations qui ont conduit à l'adoption de la décision litigieuse du 29 octobre 2012, comme de la décision de 2015 prise sur le recours de la société Kermadec, afférent à d'autres années d'imposition et posant la même question de droit, comme de la décision *GBL Energy*, qui s'est, la première, prononcée sur le point de droit en cause dans l'affaire.

3. Outre un moyen tiré d'un défaut de visa, manifestement infondé, la société requérante soulève trois moyens à l'appui de son pourvoi, dont l'analyse suppose un rappel préalable des conditions d'engagement de la responsabilité de l'Etat à raison de la violation manifeste du droit de l'Union par une décision juridictionnelle, dont vous avez fixé les principes dans votre décision *Gestas*, et que vous avez précisés, à la lumière des dernières évolutions de la jurisprudence de la CJUE², dans votre décision *SNC Lactalis Ingrédients*.

² Arrêts *Tomášová* du 28 juillet 2016 (C-168/15) et *Hochtief Solutions Magyarországi Fióktelepe* du 29 juillet

3.1. Selon l'arrêt Köbler, cette responsabilité peut être engagée lorsque trois conditions sont réunies : (i) la règle de droit violée a pour objet de conférer des droits aux particuliers ; (ii) la violation est suffisamment caractérisée ; et (iii) il existe un lien de causalité direct entre la violation de l'obligation qui incombe à l'Etat et le dommage subi par les personnes lésées.

En ce qui concerne la seconde condition tenant à l'existence d'une violation manifeste³, la CJUE a précisé qu'il convenait de tenir compte de tous les éléments caractérisant la situation soumise à la juridiction nationale. Parmi ces éléments figurent, notamment, le degré de clarté et de précision de la règle violée, l'étendue de la marge d'appréciation que cette règle laisse aux autorités nationales, le caractère intentionnel ou involontaire du manquement commis ou du préjudice causé, le caractère excusable ou inexcusable de l'éventuelle erreur de droit, la position prise, le cas échéant, par une institution de l'UE et ayant pu contribuer à l'adoption ou au maintien de mesures ou de pratiques nationales contraires au droit de l'Union ainsi que la méconnaissance de l'obligation de renvoi préjudiciel prévue par l'article 267 TFUE. En particulier, une violation du droit de l'Union est, selon la Cour, suffisamment caractérisée lorsque la décision juridictionnelle concernée est intervenue en méconnaissance manifeste d'une jurisprudence bien établie de la CJUE en la matière.

3.2. En l'occurrence, la cour administrative d'appel de Paris a constaté que vous aviez méconnu le droit de l'Union européenne en refusant en 2012 à la société Kermadec la restitution de la retenue à la source sur les dividendes versés en 2008 - constat d'évidence au regard des motifs de l'arrêt postérieur *Sofina* de la CJUE.

Mais elle a jugé que cette méconnaissance n'était pas délibérée puisque vous aviez, au contraire, entendu vous placer dans le prolongement de divers arrêts de la CJUE que vous aviez expressément visés.

La cour a rappelé les termes de l'arrêt *Belgique c/ Truck Center* du 22 décembre 2008 (C-282/07), sur lesquels vous aviez fondé votre analyse, et qui avait été rendu à propos de la réglementation belge du précompte mobilier, proche du dispositif de l'article 119 *bis*, soumettant à la retenue à la source les intérêts versés par les sociétés belges à des sociétés non résidentes, alors que les intérêts versés aux sociétés résidentes étaient imposés au titre de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Ce dispositif avait été validé par la CJUE, qui a jugé que la différence de traitement ainsi établie, consistant dans l'application de techniques d'imposition différentes en fonction du lieu d'établissement de la société bénéficiaire des intérêts, concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables.

Précisons, pour mieux éclairer le litige, que le raisonnement de la Cour de justice, qui n'a pas analysé spécifiquement la situation des sociétés déficitaires, reposait sur trois éléments. Premièrement, la position de l'Etat est différente lorsque sociétés distributrice et bénéficiaire

2019 (C-620/17).

³ Qui se traduit, en droit interne, par l'exigence de la faute lourde selon la jurisprudence *Gestas* (v., sur le maintien de ce régime, les conclusions de R. Chambon dans l'affaire *Lactalis Ingrédients*, précitée).

sont toutes deux résidentes ou lorsque les intérêts sont versés à une société non-résidente, puisque, dans le premier cas, il agit en sa qualité d'Etat de résidence des sociétés concernées, et dans le second, en tant qu'Etat de la source des revenus. Deuxièmement, le versement d'intérêts donne lieu à des impositions distinctes, fondées sur des bases juridiques différentes, selon qu'ils sont versés à une société résidente ou non résidente. Troisièmement, ces différentes techniques d'imposition reflètent la différence des situations dans lesquelles se trouvent ces sociétés en ce qui concerne le recouvrement de l'impôt.

La cour de Paris a déduit de ces éléments qu'à la date de votre décision, la jurisprudence de la Cour de justice était de nature à justifier la différence de traitement instituée par la loi française entre sociétés recevant des dividendes de source française selon qu'elles sont résidentes et soumises à l'impôt sur les sociétés ou non résidentes et soumises à une retenue à la source, même si sa jurisprudence postérieure avait mis en évidence que cette solution ne pouvait, sans méconnaître le droit de l'Union, être étendue aux sociétés déficitaires. Et elle a considéré que la question qui vous avait été soumise en 2012 ne trouvait alors de réponse explicite ni dans le droit de l'Union, ni dans la jurisprudence de la Cour de justice, mais que vous aviez pu estimer que l'interprétation du droit de l'Union s'imposait avec une évidence telle qu'elle ne laissait place à aucun doute raisonnable et vous abstenir, par suite, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice. Et les juges d'appel ont déduit de l'ensemble de ces éléments que la violation du droit de l'Union ne revêtait pas de caractère manifeste.

4. La société Kermadec reproche d'abord aux juges d'appel d'avoir commis une erreur de droit en appréciant l'existence d'une violation manifeste au regard de l'état du droit applicable à la date de votre décision du 29 octobre 2012, alors qu'ils auraient, selon elle, dû se placer à la date à laquelle ils ont statué afin de tenir compte de l'interprétation du droit de l'Union retenue par la CJUE dans l'arrêt *Sofina*.

Mais vous avez expressément écarté cette thèse dans votre décision *SNC Lactalis Ingrédients*, qui précise qu'il y a lieu de rechercher si la décision juridictionnelle a manifestement méconnu le droit de l'UE au regard des circonstances de fait et de droit applicables à la date de cette décision.

Bien sûr, comme le relève la société, l'interprétation par la CJUE d'une disposition du droit de l'Union éclaire et précise la signification et la portée de cette règle, telle qu'elle aurait dû être comprise et appliquée depuis le moment de son entrée en vigueur. Mais il n'est pas possible de tirer de conséquences mécaniques, quant à l'existence d'une faute lourde de la juridiction nationale, du caractère rétroactif de la jurisprudence européenne. Si l'arrêt de la CJUE révèle, *a posteriori*, l'erreur de droit commise par le juge national, il ne traduit pas nécessairement une violation manifeste : il convient, en effet, de rechercher si la solution retenue *in fine* par le juge européen aurait, ou non, raisonnablement pu être anticipée par la juridiction nationale.

Tel n'est, à l'évidence, pas le cas dans l'hypothèse d'un revirement de jurisprudence de la CJUE, mais tel n'est pas non plus le cas lorsque ce n'est que postérieurement à la décision de la juridiction nationale que la CJUE a précisément défini l'étendue des obligations pesant sur

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

le juge national (28 juillet 2016, Milena Tomasova, C-168/15, pts 26 à 34), ou la portée d'une règle du droit de l'Union dont l'énoncé ne se suffit pas à lui-même (par analogie, 18 juin 2014, Thomas Specht, C-501/12 et al., pt 105).

La requérante le reconnaît d'ailleurs elle-même, dans ses dernières écritures, en indiquant qu'il convient de rechercher si la règle dont la méconnaissance est invoquée pouvait être considérée comme claire et précise à la date de la décision juridictionnelle, ce qui est, précisément, le sens de votre jurisprudence.

5. La société requérante soutient ensuite que votre décision du 29 octobre 2012 a violé des principes déjà établis par la jurisprudence de la CJUE à cette date et que la cour de Paris a commis une erreur de droit en jugeant le contraire.

5.1. Mais aucun des arrêts de la CJUE invoqués par le pourvoi n'énonce une règle claire dont il aurait aisément pu être déduit qu'à l'inverse, la retenue à la source appliquée aux dividendes distribués aux sociétés non-résidentes déficitaires était constitutive d'une restriction prohibée.

Si l'arrêt *Santander Asset Management SGIIC e.a.* du 10 mai 2012 (C-338/11 à C-347/11) qualifie de mesures interdites par l'article 63 du TFUE celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un Etat membre ou à dissuader les résidents de cet Etat membre d'en faire dans d'autres Etats, il s'agit là du simple énoncé d'une règle générale résultant d'une jurisprudence constante⁴, toute la difficulté étant, précisément, d'en faire application à chaque cas d'espèce. L'affaire *Santander* mettait en cause la retenue à la source grevant les dividendes versés à OPCVM non-résidents, là où les OPCVM français étaient entièrement exonérés d'impôt, situation où n'était pas en jeu l'existence d'un avantage de trésorerie résultant d'un décalage de l'imposition dans le temps comme dans l'affaire *Kermadec*.

Si la requérante invoque également la décision *Lakebrink et Peters-Lakebrink* du 18 juillet 2007 (C-128/06), par laquelle la CJUE a jugé, en substance, qu'un traitement fiscal défavorable réservé aux non-résidents ne pouvait être compensé par l'existence d'autres avantages, vous ne vous êtes pas appuyés sur une telle circonstance, dans votre décision du 29 octobre 2012, pour écarter l'entrave aux libertés de circulation garanties par le TFUE, mais uniquement sur le fait qu'aucune discrimination ne saurait naître de l'application de techniques d'imposition différentes.

De manière plus pertinente, la société requérante soutient qu'en 2012, la jurisprudence de la CJUE était déjà établie en ce sens que l'exclusion d'un désavantage de trésorerie dans une situation transfrontalière alors qu'il est octroyé dans une situation équivalente sur le territoire national était constitutive d'une restriction prohibée. Elle cite, notamment, l'arrêt *Marks & Spencer* du 13 décembre 2005 (C-446/03) dans lequel la CJUE a jugé que la faculté, pour une société mère, de déduire les pertes subies par une filiale résidente s'analysait comme un avantage de trésorerie dont l'exclusion, en ce qui concerne les pertes subies par une filiale

⁴ L'arrêt a d'ailleurs été rendu sans conclusions de l'avocat général.

établie dans un autre Etat-membre, était de nature à entraver l'exercice de la liberté d'établissement de cette société mère, en la dissuadant de créer des filiales dans d'autres États membres. La Cour de justice avait également jugé injustifiés l'avantage de trésorerie lié à la dispense de paiement anticipé de l'IS sur les dividendes versés par une filiale à une société mère résidente là où les dividendes versés à une société mère non-résidente y sont soumis (8 mars 2001, *Metallgesellschaft Ltd*, C-397/98 ; 12 décembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04) ; de même que la perte de report d'imposition en cas de transfert de résidence fiscale à l'étranger (29 novembre 2011, *National Grid Indus BV*, C-371/10 ; 12 juillet 2012, *Commission c/ Espagne*, C-269/09).

Mais, là encore, la jurisprudence européenne n'apparaissait pas aussi limpide, en 2012, que le prétend le pourvoi. La CJUE admettait des justifications à ce type de restrictions, liées, notamment, à la préservation de la répartition du pouvoir d'imposition entre les États membres. Dans l'affaire *Marks & Spencer*, la Cour avait admis de raisonner dans un cadre pluriannuel, la proportionnalité de la restriction découlant de la possibilité de prendre en compte les pertes dans l'Etat-membre de résidence de la filiale au titre d'exercices futurs. Cette approche l'avait amenée, dans l'affaire *Lidl Belgium* (15 mai 2008, C-414/06) à valider l'absence de déduction des pertes d'un établissement stable non-résident, sans tenir compte d'un éventuel désavantage de trésorerie, la Cour se séparant, sur ce point, des conclusions de l'avocat général E. Sharpston, qui préconisait, précisément pour ce motif, l'adoption de la solution inverse.

Certes, la Cour n'avait pas transposé cette analyse à la configuration, différente, correspondant à l'exclusion, pour les sociétés non-résidentes déficitaires qui perçoivent des revenus en provenance d'un autre Etat-membre, de l'avantage correspondant au report d'imposition réservé aux sociétés résidentes. Mais, J. Kokott avait relevé, dans ses conclusions sur l'affaire *Truck Center*, qu'il paraissait « douteux que la question de savoir si un éventuel désavantage de trésorerie qui (...) risque de découler de l'exigibilité immédiate de la retenue à la source, soit encore pertinente compte tenu de la jurisprudence [*Lidl*] ». Elle considérait, pour sa part, qu'un tel désavantage demeurerait pertinent, mais qu'il n'avait, en l'espèce, pas d'incidence significative dès lors que, compte tenu du paiement d'acomptes provisionnels durant l'exercice fiscal en cours, le paiement de l'impôt par les sociétés résidentes à raison des intérêts perçus ne faisait l'objet que d'un faible décalage par rapport au prélèvement de la retenue à la source sur les intérêts versés aux sociétés non-résidentes. Si l'arrêt *Truck Center* lui-même relève cet élément, c'est, toutefois, par un simple « de surcroît », qui vient « outre » le fait que la différence de traitement résultant des techniques d'imposition différentes, « concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables » (pt. 49). En d'autres termes, selon les conventions bien établies de rédaction des décisions juridictionnelles, ce motif était présenté comme surabondant.

Ce n'est qu'en 2015 que l'arrêt *Miljoen* (17 septembre 2015, C-10/14) a porté un coup sérieux à l'approche comparative pluriannuelle, avant que la Cour de justice ne juge clairement, à l'occasion de l'arrêt *Pensioenfonds Metaal en Techniek* du 2 juin 2016 (C-252/14), que l'appréciation de l'existence d'un éventuel traitement désavantageux des sociétés non-résidentes doit être effectuée pour chaque exercice fiscal pris séparément. Encore faut-il

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

relever qu'à cette date, la condamnation de la solution *GBL Energy* n'apparaissait pas absolument certaine, compte tenu, notamment, des justifications susceptibles d'être invoquées au secours d'une restriction correspondant à un désavantage de trésorerie, si bien que, saisis de nouveau de la question à l'occasion de l'affaire *Sofina* en 2017, vous n'avez pas considéré que la partie était jouée d'avance et vous avez estimé que ces incertitudes justifiaient un renvoi préjudiciel. A notre sens, c'est seulement le 22 novembre 2018, avec la réponse de la Cour à cette question préjudicielle, que la règle pouvait être considérée comme claire et précise.

5.2. Il est indéniable que, dès 2012, l'absence d'analyse expresse, dans l'arrêt *Lidl*, de la question de l'avantage de trésorerie, qui ne permettait pas de comprendre la portée du désaccord avec les conclusions de l'avocat général, pouvait légitimement donner lieu à des interprétations divergentes – dans le sens soit d'une solution d'espèce soit d'un arrêt de principe. Et l'arrêt *Truck Center* n'avait, on l'a vu, pas levé l'ambiguïté. Par ailleurs, la Cour s'était bornée, dans ce dernier arrêt, à analyser la situation de sociétés effectivement soumises à l'impôt à raison des dividendes perçus. Elle n'avait pas envisagé les mécanismes de report d'imposition d'un exercice fiscal à l'autre dont peuvent bénéficier des sociétés résidentes déficitaires soumises à l'IS selon le régime de droit commun, et encore moins le cas de sociétés cessant leur activité avant d'avoir pu apurer les bénéfices reportés, situation dans laquelle les dividendes versés à la société résidente échappent à toute imposition, à la différence des dividendes versés à la société non-résidente définitivement assujettie à la retenue à la source. Tant votre décision *GBL Energy* que la décision du 29 octobre 2012 passent entièrement sous silence cette configuration particulière.

Ces éléments expliquent, peut-être, que les juges du fond appelés à se prononcer sur cette question avant votre décision *GBL Energy* se soient divisés quant à la réponse à y apporter : alors que la cour administrative d'appel de Versailles avait, nous l'avons dit, conclu à l'existence d'une entrave en excluant toute analyse pluriannuelle, la cour administrative d'appel de Paris était parvenue à la conclusion inverse⁵.

C'est, d'ailleurs, à ce stade de l'analyse, que nous nous séparons quelque peu des motifs de l'arrêt attaqué. La cour de Paris a relevé, à raison, que la question qui vous avait été soumise en 2012 ne trouvait alors de réponse explicite ni dans le droit de l'Union, ni dans la jurisprudence de la Cour de justice. Mais il n'est pas possible d'en déduire que l'interprétation du droit de l'Union s'imposait avec une évidence telle qu'elle ne laissait place à aucun doute raisonnable : les ambiguïtés de la jurisprudence européenne que nous avons soulignées, tout comme le caractère inédit de la configuration dont vous étiez saisis, auraient justifié que vous posiez une question préjudicielle à la Cour de justice. Le simple fait, d'ailleurs, que votre solution ait ensuite été invalidée par l'arrêt *Sofina*, alors que celui-ci ne s'analyse pas comme un revirement de jurisprudence, démontre, *a posteriori*, qu'il aurait été justifié d'opter pour un tel renvoi.

⁵ 21 mars 2002, n° 10PA4218, Dr. Fisc. 18-19/12 c. 287.

Il ne saurait s'en déduire qu'en vous en abstenant, vous avez manifestement violé le droit de l'Union. En effet, dans la grille d'analyse mise au point par la Cour de justice, la méconnaissance de l'obligation de renvoi préjudiciel ne constitue que l'un des critères à mobiliser pour conclure à l'existence d'une violation manifeste.

L'affaire *Köbler* est, à ce jour, la seule qui ait donné l'occasion à la CJUE de se prononcer spécifiquement sur l'articulation entre méconnaissance de l'obligation de renvoi et engagement de la responsabilité de l'Etat. Était en cause la décision d'une juridiction autrichienne prise alors que celle-ci avait, dans un premier temps, posé une question préjudicielle, avant de la retirer, après que la CJUE lui avait demandé si elle souhaitait la maintenir à la lumière d'un arrêt qu'elle venait de rendre. Les juges autrichiens avaient considéré que le point de droit en litige avait été entièrement résolu par cet arrêt – à tort cependant puisque la solution retenue a, par la suite, été invalidée par la CJUE. Après avoir relevé que les critères de la jurisprudence *Cilfit* étaient réunis, de sorte que la juridiction autrichienne était dans l'obligation de maintenir sa demande préjudicielle, la Cour de justice a écarté l'existence d'une violation manifeste. Elle a estimé d'une part, que la violation des règles du droit de l'Union en litige ne saurait, en soi, recevoir cette qualification, dès lors que ces règles n'étaient pas explicites, que la jurisprudence de la Cour n'apportait pas de réponse à la question posée et que cette réponse n'était pas évidente. Elle a relevé, d'autre part, que l'erreur de la juridiction autrichienne résultait d'une lecture erronée de la jurisprudence.

Même si l'hypothèse de la demande de maintien d'une question préjudicielle est très particulière, puisqu'elle peut donner à penser que la question renvoyée trouvait une réponse dans la jurisprudence existante, il n'en demeure pas moins que la Cour de Justice opère une distinction très nette entre le critère *Cilfit* du doute raisonnable⁶ et le critère *Köbler* de la violation manifeste. Pour reprendre les mots de l'avocat général M. Bobek, « c'est, non pas le « critère *Cilfit* », mais simplement la méconnaissance manifeste de la jurisprudence de la Cour (...) qui équivaudra à une violation suffisamment caractérisée (...), soit en n'examinant pas du tout le droit de l'Union, soit en l'interprétant d'une manière manifestement indéfendable » (concl. sur *Hochtief Solutions AG Magyarországi Fióktelepe*, 30 avril 2019, C-620/17, pt 135).

En l'occurrence, la formation de jugement saisie en 2012 a cru, certes à tort, mais de bonne foi, trouver une réponse à la question qui lui était soumise dans l'arrêt *Truck Center*. Par ailleurs, on l'a vu, la réponse à cette question n'était pas évidente, l'appréciation à opérer en l'espèce quant à la portée des libertés de circulation garanties par le Traité étant, comme c'est très souvent le cas, délicate. Nous n'avons, ainsi, guère de doutes à conclure que l'interprétation que vous en avez donnée n'était, à la date de la décision en cause, pas manifestement indéfendable.

Nous vous proposons donc d'écarter le deuxième moyen du pourvoi, en redressant la motivation de l'arrêt. Il ne nous semble pas nécessaire, pour cela, d'en passer par une

⁶ L'arrêt *Conorzio Italian Management* du 6 octobre 2021 (gde ch. C-561/19), qui, en dépit des critiques portées à la jurisprudence *Cilfit*, n'en modifie pas l'équilibre, ne conduit pas à faire évoluer l'analyse à sur ce point.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

annulation, dans la mesure où les motifs litigieux peuvent tout aussi bien se lire comme un simple constat de fait, à savoir que vous ne vous étiez pas sentis tenus, en 2012, de procéder à un renvoi préjudiciel, constat assorti de l'appréciation selon laquelle cette abstention était, compte tenu du contexte, excusable. La maladresse de rédaction ne remet pas en cause la conclusion de la cour selon laquelle la violation du droit de l'Union résultant de votre décision de 2012 ne pouvait être regardée comme revêtant un caractère manifeste, laquelle n'est pas entachée d'erreur de droit ni d'erreur de qualification juridique.

6. Ces dernières réflexions rejoignent, pour partie, l'analyse du dernier moyen du pourvoi, tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour de Paris en jugeant que l'article 267 TFUE ne crée pas un droit au renvoi préjudiciel dans le chef des particuliers, de sorte que la requérante ne pouvait se prévaloir de sa méconnaissance à l'appui de son recours indemnitaire.

Si la cour a accepté de prendre en compte cet élément pour passer la décision du 29 octobre 2012 au tamis de la grille d'analyse des critères *Köbler*, elle a refusé de faire de la méconnaissance de l'obligation de renvoi un fondement autonome de la responsabilité de l'Etat.

Cette solution doit être approuvée.

Certes, certains avocats généraux, tel P. Léger, cité par la requérante, ont envisagé que la responsabilité de l'Etat puisse être engagée du seul fait de la méconnaissance manifeste de l'obligation de renvoi préjudiciel (concl. sur l'arrêt *Köbler*, pt 144). Mais la Cour de justice n'a jamais repris à son compte cette analyse, et regarde, comme nous l'avons dit, la méconnaissance de l'obligation de renvoi comme un simple critère d'appréciation de l'existence d'une violation manifeste du droit de l'Union, et non comme une condition suffisante de l'engagement de la responsabilité des Etats-membres.

Certes encore, selon la jurisprudence de la Cour de justice, le fait qu'une règle du droit de l'Union désigne les États membres comme sujets d'une obligation n'implique pas qu'elle ne puisse conférer de droits aux particuliers (5 février 1963, *Van Gend en Loos*, C-26/62). Mais, en l'occurrence, si le renvoi préjudiciel participe à la protection effective des droits conférés aux particuliers par les règles du droit de l'Union européenne, il s'agit là d'un simple moyen permettant d'atteindre cet objectif qui ne peut être regardé, par lui-même, comme un droit subjectif des intéressés.

Il est vrai que la Cour de justice ne l'a pas affirmé expressément, à la différence, par exemple, de son avocat général M. Bobek, qui relevait, dans ses conclusions sur l'affaire *Conorzio Italian Management* du 6 octobre 2021 (gde ch., C-561/19) que l'article 267 n'a pas pour objet de conférer des droits aux particuliers, de sorte que la méconnaissance de l'obligation de renvoi préjudiciel n'est pas susceptible d'engager *en soi* la responsabilité de l'Etat (concl. pt 115).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Mais c'est bien cette logique qui transparait, implicitement, dans la jurisprudence de la Cour. L'arrêt *Consortio* rappelle ainsi que l'article 267 du TFUE instaure un système de coopération directe entre la Cour et les juridictions nationales, dans le cadre de laquelle ces dernières participent à la bonne application et à l'interprétation uniforme du droit de l'Union ainsi qu'à la protection des droits conférés par cet ordre juridique aux particuliers. La Cour souligne que ce système de coopération est étranger à toute initiative des parties, celles-ci ne pouvant priver les juridictions nationales de leur indépendance dans l'exercice de ce pouvoir, en les obligeant, notamment à présenter une demande de décision préjudicielle. Et la Cour indique également que le système du renvoi ne constitue pas une voie de recours ouverte aux parties à un litige devant un juge national (pts 53 et 54).

Le droit de l'Union ne s'oppose certes pas à ce que la responsabilité de l'Etat puisse être engagée, sur le fondement du droit national, dans des conditions moins restrictives que celles qui sont posées par la jurisprudence *Köbler* (13 juin 2006, *Traghetti del Mediterraneo Spa*, C-173/03, pt 45). Certaines juridictions des Etats-membres, en particulier en Allemagne, regardent ainsi la méconnaissance de l'obligation de renvoi comme une violation autonome, résultant d'un droit procédural correspondant au droit au juge légal ou au droit au procès équitable, tout en restreignant le contrôle aux seuls refus arbitraires de renvoi⁷.

Mais rien ne vous oblige à faire de même. Notamment, la Cour européenne des droits de l'homme juge, à cet égard, que la Convention ne garantit pas, comme tel, un droit à ce qu'une affaire soit renvoyée à titre préjudiciel, l'article 6§1 mettant seulement à la charge des juridictions internes une obligation de motiver les refus de d'opérer un tel renvoi (20 septembre 2011, *Ullens de Schooten et Rezabek c. Belgique*, n° 3989/07 et 38353/07).

Et il ne nous semble pas justifié, sur ce point, de faire bouger les lignes tracées par votre décision *Gestas* pour ouvrir la voie d'une action indemnitaire autonome à raison d'une violation de l'obligation de renvoi, qui, compte tenu de l'exigence de la faute lourde, ne pourrait être que manifeste. Si elle était consacrée, une telle action aurait toutes les chances, en pratique, de se substituer au recours *Köbler*, qui tomberait en désuétude. Et nous rejoignons l'analyse du juge J. Malenovsky, qui relevait dans un article consacré au renvoi préjudiciel⁸, que soit la CJUE confirme, ultérieurement, l'interprétation donnée par la juridiction nationale, de sorte que le particulier ne subit aucun dommage, soit, la juridiction nationale se trompe, mais alors la violation de l'obligation de renvoi se confond avec celle de la règle de fond. En d'autres termes, la contestation utile découle de la violation des droits que les particuliers tiennent de la règle du droit matériel de l'Union, et non de l'obligation procédurale prévue par l'article 267 TFUE.

Vous pourrez donc écarter les trois moyens du pourvoi, sans qu'il soit besoin d'opérer, sur chacun des points en cause, un renvoi préjudiciel à la CJUE, en l'absence de doute raisonnable quant à la réponse à y apporter, s'agissant des questions de droit, et alors que

⁷ V. à ce sujet, l'article de J. Malenovsky, cité *infra*, et l'étude consacrée par Y. Rutschmann et R. Vallerie à l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Paris, Dr. fisc. N° 51-52 com. 469.

⁸ J. Malenovsky, « Le renvoi préjudiciel perçu par trois cours souveraines », JDE 2013/6 n° 200.

l'appréciation concrète du caractère manifeste ou non d'une violation du droit de l'Union relève, par ailleurs, de la compétence du juge national.

PCMNC au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.