

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Il est des dispositions qui, bien qu'il en comprenne la logique et le but, ne suscitent pas toujours l'enthousiasme démesuré du juge de l'impôt et font l'objet, sinon d'une application circonspecte, du moins d'une interprétation mesurée. Au nombre de celles-ci a longtemps figuré la compensation de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales. En ce qui nous concerne, elle y figure toujours, même si certaines décisions des dix dernières années ont engagé votre jurisprudence dans la voie d'une moindre retenue à son égard.

En quoi consiste ce dispositif ? Aux termes de l'article L. 203 du LPF, dont les dispositions sont issues d'un acte dit loi n° 473 du 10 août 1943 portant simplification de certaines dispositions du code général des impôts directs et pour lequel vous ne disposez donc pas de travaux préparatoires : « *Lorsqu'un contribuable demande la décharge ou la réduction d'une imposition quelconque, l'administration peut, à tout moment de la procédure et malgré l'expiration des délais de prescription, effectuer ou demander la compensation dans la limite de l'imposition contestée, entre les dégrèvements reconnus justifiés et les insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande.* » En vertu de l'article L. 205 du même livre, le contribuable dispose également de la faculté de demander, à l'occasion d'une rectification, la compensation.

Le mécanisme de l'article L. 203 du LPF, qui doit être distingué de celui de l'article L. 80 du LPF intervenant dans le cadre d'une procédure de rectification, permet ainsi à l'administration de ne pas procéder à tout ou partie du dégrèvement que devrait normalement emporter la demande en décharge ou en réduction d'imposition fondée d'un contribuable, en invoquant la compensation et en sauvant ainsi un impôt injustifié par un impôt éludé – à moins que ce ne soit l'inverse et qu'il ne s'agisse plutôt, pour reprendre la formulation du président Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur une décision de Plénière du 28 juin 1991 dont nous reparlerons (Dr. fisc. n° 42/91 comm. 2004), de « sauver un impôt éludé » par compensation avec un excès injustifié d'imposition.

Ce sauvetage de l'impôt éludé, qui vise une autre matière imposable que l'acte d'imposition initialement visé par la réclamation et doit donc être distingué de la substitution de base légale, se

fait sans considération de certaines garanties élémentaires dont bénéficie en principe tout contribuable. Ainsi, il s'opère en dépit – ou au mépris – des règles de prescription. Par ailleurs, l'administration n'est pas tenue dans ce cadre d'adresser préalablement au contribuable une notification des redressements correspondant aux sommes faisant l'objet de la compensation (par ex. CE, Plénière, 6 mars 1991, *B...*, n° 61863, p. 78, RJF 1991 n° 544 avec concl. p. 325, Dr. fisc. n° 26/92 comm. 1242 ; CE, 29 septembre 2003, *G...*, n° 224058, T. p. 750 sur un autre point, RJF 2003 n° 1433, Dr. fisc. n° 18-19/04) et vous écarterez le moyen tiré de ce que la compensation qui a été pratiquée serait irrégulière dès lors qu'elle n'a pas fait l'objet de la procédure contradictoire de rectification (CE, 3 juillet 1985, n° 33413, RJF 1985 n° 1337, Dr. fisc. n° 45/85 comm. 1924). Comme le résumait B. Martin-Laprade dans une chronique (RJF 1975 p. 166), « *La procédure contentieuse contradictoire se substitue alors à l'ensemble des garanties que comporte la procédure normale d'établissement de l'impôt* ». Le contribuable se trouve ainsi privé, par exemple, de la faculté de demander la saisine de la CDI.

En raison de ce caractère hautement dérogatoire, si la compensation de l'article L. 203 du LPF peut être invoquée à tout moment de la procédure contentieuse par l'administration fiscale, que soit au stade du traitement de la réclamation par le service, devant le tribunal administratif, ou pour la première fois en appel (CE, 13 juillet 1967, *SARL Ets Bercaire*, n° 66280, Dr. fisc. n° 39/67 comm. 1004), les conditions de fond de sa mise en œuvre font en principe l'objet d'une interprétation stricte. Tel est le cas, notamment, de l'exigence que la compensation s'opère avec des « *insuffisances ou omissions de toute nature constatées dans l'assiette ou le calcul de l'imposition au cours de l'instruction de la demande* ».

Vous avez ainsi borné le point de départ de la constatation des omissions ou insuffisances pouvant donner lieu à compensation, laquelle ne peut être antérieure au dépôt de la réclamation du contribuable, et jugez que ne peut être regardée comme une insuffisance ou omission constatée au cours de l'instruction et ne peut, par suite, donner lieu à compensation une insuffisance d'imposition résultant d'une volonté délibérée de l'administration exprimée avant la réclamation (CE, Plénière, 28 juin 1991, *Société Blumet*, n° 63066, RJF 1991 n° 1073, Dr. fisc. n° 42/91, comm. 2004, concl. J. Arrighi de Casanova). L'abstention du service de redresser le contribuable alors qu'il disposait, avant l'introduction par ce dernier de son action contentieuse, de tous les éléments propres à lui permettre d'établir au titre de la période litigieuse les rappels d'impôt dus par celui-ci, ferme ainsi la porte à toute demande de compensation ultérieure (CE, 18 mai 2009, *SAEM Reims développement*, n° 307711, RJF 2009 n° 108, concl. L. Olléon BDCF 2009 n° 108 ; CE, 10 juillet 2017, *Société GDF Suez Energie Services*, n° 395318, RJF 2017 n° 1038, concl. E. Crépey C1038).

Mais afin de contourner, dans une hypothèse très particulière, les effets de cette saine – et résultant de la lettre-même du texte – limitation du champ de l'article L. 203 du LPF, vous avez mis le doigt dans un engrenage dont nous vous proposerons aujourd'hui de ne pas pousser plus loin la logique extensive.

En effet, dans une affaire *P...* du 31 mars 2010 (n° 297305, T. pp. 712-713-717-735, RJF 2010 n° 618, concl. J. Burguburu BDCF 2010 n° 67), l'administration avait redressé un contribuable pour abus de droit dans l'usage de « fonds turbo ». Elle avait refusé l'imputation de ses crédits

d'impôts, et corrélativement s'était abstenue d'imposer en tant que revenus de capitaux mobiliers les distributions auxquelles ces crédits étaient attachés, au motif qu'il ne s'agissait pas de véritables revenus de placement. Le tribunal administratif ayant jugé régulières les distributions auxquelles ces crédits d'impôt étaient attachés et accordé la décharge des cotisations supplémentaires d'IR correspondantes, l'administration avait demandé en appel la compensation entre le dégrèvement reconnu justifié au titre des crédits d'impôt et les droits résultant de la réintégration de ces distributions dans la base imposable du redevable. L'on aurait pu estimer que le service non seulement disposait *ab initio* de tous les éléments pour imposer ces revenus, qui avaient été déclarés par le contribuable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, mais qu'il s'était délibérément abstenu de les imposer en les soustrayant de la base imposable du contribuable, de sorte que l'insuffisance d'imposition aurait procédé d'une volonté du service exprimée antérieurement à l'instruction de la réclamation. Pour éviter cette solution et la perte de matière imposable qui en résulte, ou comme l'exprimait J. Burguburu, ne pas « *faire payer trop chèrement à l'administration une erreur de redressement alors qu'en tant que juge de plein contentieux de l'impôt, il vous appartient d'établir l'impôt légalement fondé et non de créer des effets d'aubaine* », vous avez préféré considérer que l'insuffisance d'imposition avait été révélée par le jugement du tribunal invalidant le redressement initial et qu'une telle hypothèse relevait de la compensation de l'article L. 203 du LPF. Ce jugeant, vous avez implicitement admis que « l'instruction de la demande » au sens de cet article n'incluait pas seulement la période d'instruction par l'administration fiscale de la réclamation présentée par le contribuable, s'achevant avec la décision du directeur sur cette réclamation, mais incluait la période juridictionnelle d'instruction de la demande contentieuse devant le juge. Il s'agissait d'un élargissement tant de la fenêtre temporelle visée (une insuffisance d'imposition constatée pendant la procédure juridictionnelle pouvant donner lieu à compensation) que de la notion d'instruction.

Si l'affaire *P...* du 31 mars 2010 (n° 297305, préc.) visait à résoudre le cas particulier des insuffisances d'imposition révélées par l'invalidation d'un redressement afin de ne pas paralyser les pouvoirs de compensation du service en pareille hypothèse, il était inévitable qu'elle fit des petits et répandît son approche extensive de la notion d'instruction. Ce fut chose faite quelques mois plus tard, avec la décision *min. c/ V...* du 23 décembre 2010 (n° 315422, inédite au Recueil, RJF 2011 n° 367, aux concl. contraires de L. Olléon), dans laquelle vous avez jugé que « *l'administration est fondée à invoquer des insuffisances ou omissions de toute nature pendant l'instruction de la demande laquelle doit s'entendre comme prenant effet au plus tôt à compter de l'examen de la réclamation du contribuable par l'administration et se poursuivant pendant toute la durée du contentieux devant le juge administratif statuant au fond sur le litige* ».

Permettez-nous de souligner la rédaction curieuse de cette décision, qui fait tout bonnement disparaître la notion d'insuffisances « constatées » de l'explicitation de l'article L. 203 du LPF et n'est pas loin de confondre la faculté procédurale d'invoquer la compensation à tout moment de la procédure contentieuse avec l'une des conditions de fond de mise en œuvre de cette compensation, tenant à ce que l'insuffisance ou l'omission en cause ait été constatée, non à tout moment de la procédure, mais au cours de l'instruction de la demande. De cette assimilation ou confusion entre constatation et invocation découle en grande part, dans cette même décision, le glissement de l'expression « au cours de l'instruction » à celle, purement temporelle, de « pendant l'instruction ».

S'il ne nous paraît pas possible, après vos décisions n° 297305 du 31 mars 2010 et n° 315422 du 23 décembre 2010 et la reproduction de cette formulation dans votre décision *SAS Autogrill Côté France* du 11 octobre 2017 (n° 397902, RJF 2018 n° 17), de revenir sur l'interprétation large de la notion d'instruction ainsi retenue, aboutissant à placer le point d'arrêt de celle-ci à la date d'achèvement de la procédure contentieuse hors cassation, et si le présent dossier ne s'y prête d'ailleurs pas, nous vous invitons en revanche à vous détacher de l'interprétation purement temporelle de l'expression « *au cours de l'instruction* » à laquelle sa formulation maladroite paraît s'être rangée. D'autant que, dans votre décision n° 315422 du 23 décembre 2010, vous n'avez pas réglé l'affaire au fond et n'avez pas éclairé l'application à l'espèce du considérant de principe précité.

Selon la sagesse populaire, quand le vin est tiré, il faut le boire... Mais faut-il pour autant boire le calice jusqu'à la lie ? Nous ne le pensons pas. Surtout quand c'est le contribuable qui trinque.

Or regarder comme une insuffisance ou omission d'imposition « constatée au cours de l'instruction » au sens de l'article L. 203 du LPF toute insuffisance ou omission d'imposition découverte par le service pendant la période – pouvant s'étaler sur plusieurs années eu égard à l'interprétation extensive de la jurisprudence n° 315422 du 23 décembre 2010 – d'instruction de la demande, mais sans que cette découverte procède des opérations réalisées à l'occasion et pour les besoins de l'instruction de cette demande, aboutirait à des effets à nos yeux excessifs et néfastes. Cela autoriserait – voire encouragerait – en effet l'administration, une fois saisie par un contribuable d'une réclamation qui se révélerait fondée, à engager des contrôles externes et des vérifications portant sur la même imposition et la même année ou période, parfois après l'expiration du délai de reprise, à seule fin de tenter de découvrir et d'exhumer d'éventuelles insuffisances d'imposition et de les opposer au contribuable pour faire obstacle à sa demande justifiée de dégrèvement qui, elle, avait été présentée dans les délais, en s'abstrayant le cas échéant du respect de la prescription et, en toute hypothèse, des garanties encadrant en principe la mise en œuvre par le service de son pouvoir de redressement.

Certes, les dispositions de l'article L. 203 du LPF ne sont pas rédigées comme celles de l'article L. 170 du LPF instituant un délai spécial de reprise, lequel vise expressément les omissions ou insuffisances d'imposition « révélées par » une instance devant les tribunaux.

Certes, également, on pourrait vouloir lire l'article L. 203 du LPF comme l'expression d'une condition implicite tirée de ce qu'un contribuable sollicitant de l'administration un dégrèvement d'impôt au titre d'une année doit être, pour cette année et pour cet impôt, mais aussi le cas échéant pour d'autres impositions en vertu de l'article L. 204 du même livre, dans une situation fiscale irréprochable à tous égards. Non seulement l'administration pourrait alors, dans l'hypothèse où une insuffisance ou omission d'imposition serait fortuitement constatée indépendamment des opérations d'instruction de la demande de dégrèvement, mais avant que celle-ci ne soit achevée, opposer au contribuable ce manquement pour réduire d'autant le montant du dégrèvement opéré, mais elle serait aussi en droit, avant de statuer sur la demande de dégrèvement dont elle est saisie, de vérifier, le cas échéant par l'engagement de contrôles externes motivés par la seule recherche d'éventuels éléments à opposer au titre de la

compensation, et non par la volonté ou le besoin de contrôler le bien-fondé des arguments et éléments présentés par le contribuable à l'appui de sa réclamation, si le contribuable peut se voir reprocher une quelconque insuffisance ou omission d'imposition permettant de faire obstacle à sa demande fondée de dégrèvement.

Toutefois, s'il s'agissait simplement d'une condition de bonne moralité fiscale, et non d'une logique liant matériellement instruction de la demande de décharge et découverte de l'insuffisance ou omission d'imposition, nous ne voyons guère pourquoi la compensation n'est possible qu'à l'égard d'insuffisances ou omissions constatées après le dépôt de la réclamation et pourquoi vous avez, par une jurisprudence ferme et constante, exclu du champ de cette compensation celles que l'administration aurait déjà été en mesure de redresser mais qu'elle n'avait pas poursuivies.

Comme le relevait le président Arrighi dans ses conclusions déjà citées sur votre décision de Plénière du 28 juin 1991, *Sté Blumet*, la limitation de la compensation aux insuffisances ou omissions « constatées au cours de l'instruction » fait « en quelque sorte partie intégrante des règles du jeu ». Selon nous, il doit exister un lien, qui ne saurait être de pure coïncidence temporelle, entre instruction de la demande du contribuable et prise de conscience par le service de l'existence d'une insuffisance ou omission d'imposition à réparer. Pour reprendre, là encore, une formule du président Arrighi dans ses conclusions, il s'agit d'un « mécanisme qui doit rester exceptionnel ». Dès lors, la constatation « au cours de l'instruction » nous paraît signifier qu'elle doit s'opérer « dans le cours » de l'instruction, prise selon une dimension matérielle et temporelle, et non pas seulement « pendant que cette instruction est par ailleurs en cours ». La condition posée par l'article L. 203 du LPF ne nous semble pas devoir être purement chronologique, mais tenir aussi aux sources et aux modalités de la découverte par le service d'un impôt éludé.

Entendez-vous bien : il ne saurait être question, sauf à réduire à peau de chagrin et à tomber dans l'excès inverse de votre décision n° 315422 du 23 décembre 2010, de limiter la notion de « constatation au cours de l'instruction » aux seules insuffisances qui seraient révélées par la lecture de la réclamation du contribuable et des pièces qu'il lui aurait annexées. La notion d'instruction de la demande est évidemment plus large que la simple lecture de cette réclamation. Pour instruire la réclamation du contribuable, le service peut être conduit à opérer un contrôle du dossier du contribuable, ou à exercer son droit de communication. Toute omission ou insuffisance d'imposition qui lui apparaîtrait à l'occasion de telles opérations nous paraît pouvoir donner lieu à compensation, quand bien même l'insuffisance d'imposition n'aurait, en termes de contenu, rien de commun avec la réduction ou restitution demandée. En revanche, admettre la compensation avec des insuffisances ou omissions d'impositions révélées par des opérations de contrôle dont l'objet, quoi qu'elles soient postérieures au dépôt de la réclamation, n'aurait pas été l'instruction de cette réclamation, nous semblerait contraire à la logique de l'article L. 203 du LPF, sans être par ailleurs dicté par sa lettre.

En résumé, nous vous invitons à juger que l'article L. 203 du LPF autorise l'administration à opérer la compensation avec les seules insuffisances ou omissions d'impositions dont la constatation par l'administration fiscale a procédé d'opérations, le cas échéant de contrôle,

réalisées aux fins d'instruire la réclamation du contribuable, c'est-à-dire aux fins de rechercher et rassembler tous les éléments nécessaires pour apprécier le bien-fondé de cette réclamation.

Cette approche nous paraît conforme à l'exigence d'interprétation stricte, qui doit être de mise en présence d'un dispositif aussi dérogatoire et exorbitant du droit commun de la prescription que l'est la compensation de l'article L. 203 du LPF. Elle ne nous paraît, par ailleurs, pas présenter d'inconvénients dirimants. Elle contraindra le service à procéder en principe aux dégrèvements justifiés qui lui sont demandés, à établir les rectifications d'impôt selon les procédures administratives applicables et en accordant au contribuable les garanties auxquelles il a normalement droit, et à ne pouvoir déroger aux règles de prescription et aux garanties de ces procédures pour sauver un impôt éludé et s'opposer à une demande fondée que dans le cas où l'instruction de la demande du contribuable aura révélé un manque d'imposition à réparer. Enfin, cette approche ne nous paraît pas immanicable par les juges du fond ni être un nid à contentieux certains. Elle supposera certes de porter des appréciations, qui seront parfois délicates, mais c'est le métier même du juge.

Ces précisions étant apportées, venons-en aux faits du présent dossier. La société BNP-Paribas, mère d'un groupe intégré, a déposé le 23 décembre 2003 auprès de la DGE une réclamation tendant à la réduction de la cotisation d'IS acquittée pour le groupe au titre de l'exercice 2000, correspondant à divers retraitements liés à des avoirs fiscaux dont l'imputation avait été omise en tant qu'intégrante et à la mise en place d'une nouvelle politique de prix de transfert. Ce n'est que cinq années plus tard, le 18 décembre 2008, après que la DVNI a conduit une vérification de comptabilité portant sur les années 2001 à 2003 puis qu'un contrôle sur pièces relatif à l'année 2000, alors déjà prescrite, a été opéré à la suite des informations recueillies lors de la vérification relative aux années 2001 à 2003, que la DGE a expressément statué sur cette réclamation. Elle l'a reconnue fondée mais n'y a que partiellement fait droit, lui opposant la compensation avec des insuffisances d'imposition du résultat d'ensemble du groupe au titre de l'exercice 2000, portant sur le traitement de certificats de valeur garantie et sur une garantie accordée à une succursale londonienne. La société BNP-Paribas a porté le litige devant le tribunal administratif de Cergy-Pontoise qui, par un jugement remarqué (RJF 2013 n° 971, Dr. fisc. n° 28/13 comm. 373, aux intéressantes conclusions d'A. Stoltz-Valette également parues au BDCF 2013 n° 108), lui a accordé une réduction en base de plus de 94 millions d'euros et rejeté le surplus de sa demande. Il a notamment jugé que le service ne pouvait invoquer, sur le fondement de l'article L. 203 du LPF, des insuffisances d'imposition résultant non de l'instruction de la réclamation de la société, mais d'opérations de contrôle distinctes. Saisie par le ministre et la société, la cour administrative d'appel de Versailles a jugé ce motif erroné. Elle a estimé que la circonstance que des insuffisances aient été constatées à l'occasion d'un contrôle sur pièces diligenté sur le fondement d'informations recueillies lors d'une vérification de comptabilité portant sur des exercices ultérieurs ne faisait pas obstacle à l'application de l'article L. 203 du LPF, *« pourvu qu'elles aient été constatées au cours de l'instruction de la réclamation préalable »*. Examinant ensuite les insuffisances et omissions invoquées par l'administration, elle n'a toutefois jugé celles-ci établies qu'en ce qui concerne la garantie de cours accordée à la succursale britannique. Elle a ainsi ramené à près de 83 millions d'euros la réduction de base accordée à la société. Celle-ci se pourvoit contre cet arrêt en tant qu'il lui fait grief, c'est-à-dire en tant qu'il a partiellement fait droit à l'appel du ministre et a rejeté son appel incident.

La société reproche notamment à la cour d'avoir commis une erreur de droit au regard de l'article L. 203 du LPF en jugeant qu'il suffisait qu'une insuffisance ou omission d'imposition ait été constatée par l'administration fiscale entre la date de dépôt de la demande du contribuable et la date à laquelle il est statué sur cette demande pour pouvoir donner lieu à compensation en application de ces dispositions, et en jugeant ainsi que l'administration fiscale pouvait procéder à la compensation avec des insuffisances d'imposition constatées lors du contrôle sur pièces portant sur l'année 2000, au seul motif que ce contrôle avait eu lieu pendant qu'était examinée sa demande de dégrèvement. En statuant ainsi, sans rechercher si la constatation des insuffisances d'imposition litigieuses pouvait être regardée comme procédant d'opérations réalisées aux fins d'instruire la réclamation de la demande de la société, la cour nous paraît avoir commis une erreur de droit. Si vous nous suivez, vous annulerez l'arrêt attaqué et renverrez l'affaire à la cour – étant précisé qu'au regard des éléments qui figurent actuellement au dossier, il nous paraît plutôt douteux que le contrôle sur pièces de l'année 2000 et les opérations ayant conduit à la constatation des insuffisances d'imposition en cause puissent être regardés comme ayant été réalisés aux fins d'instruire la réclamation du 23 décembre 2003.

Si vous ne suivez pas, et si vous optez pour une approche purement temporelle de la notion de constatation « au cours de l'instruction », ne requérant aucun lien matériel entre l'instruction de la demande et la découverte des insuffisances d'imposition invoquées dans le cadre de la compensation, vous écarterez en revanche ce moyen d'erreur de droit, tout comme celui tiré d'une insuffisante motivation. Vous devrez alors répondre aux autres moyens du pourvoi, critiquant les motifs par lesquels la cour a jugé que la déduction de la perte subie par la requérante à raison de la garantie de cours apportée à sa succursale britannique était injustifiée et caractérisait une insuffisance d'imposition dont le service était fondé à se prévaloir.

Par une convention du 23 juillet 1998, la société s'était engagée à garantir à sa succursale britannique, comme prix de référence pour la réalisation d'un portefeuille obligataire de pays émergents qu'elle détenait, le prix correspondant au niveau des cours du marché à la date de signature de cette convention, cette garantie étant rémunérée par une commission de 0,25 % de la valeur du portefeuille à laquelle pouvait s'ajouter un complément égal à 10 % de la plus-value potentielle en cas de remboursement ou de cession à un prix supérieur au prix de référence. La société a comptabilisé une perte de 20 567 535 livres sterling à raison de cet engagement au titre de l'année 2000.

La cour a d'abord rappelé, conformément à votre jurisprudence de Section *Société Télécoise* du 16 mai 2003 (n° 222956, p. 227, RJF 7/03 n° 823 avec chronique L. Olléon, concl. M.-H. Mitjavile BDCF 7/03 n° 91) que, lorsqu'une société dont le siège est en France exerce dans une succursale à l'étranger une activité industrielle ou commerciale, il n'y a pas lieu de tenir compte, pour la détermination des bénéfices imposables en France, des variations d'actif net imputables à des événements qui se rattachent à l'activité exercée par cette succursale, mais qu'en revanche, 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 résultant des aides apportées à la succursale dans le cadre de ces relations.

Puis la cour a estimé qu'en se bornant à faire valoir en des termes généraux que l'activité exercée localement par une succursale est génératrice de fruits commerciaux au niveau du siège, que l'activité d'un groupe comme la BNP nécessite une présence forte à Londres et que le renom de la banque était en cause, la requérante n'apportait pas la preuve lui incombant que l'aide apportée à sa succursale britannique sous la forme d'une garantie s'inscrivait dans le cadre de relations commerciales favorisant le maintien ou le développement d'une activité exercée en France. Elle en a déduit que la société n'était pas fondée à soutenir que la perte comptabilisée à raison de la garantie litigieuse était déductible de son résultat.

La société soutient que la cour a entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique en analysant cette garantie comme une aide, alors qu'il n'appartient pas à l'administration de s'immiscer dans sa gestion et que la garantie octroyée n'avait pas été fournie à titre gratuit et constituait une activité s'inscrivant dans le cadre habituel de celle d'une banque. Elle fait valoir que la circonstance que le siège ait en définitive perçu une rémunération faible au regard des pertes subies constitue le propre d'un mécanisme de garantie, et qu'il n'a jamais été contesté que celle-ci avait été octroyée aux conditions normales de marché.

Toutefois, l'arrêt est suffisamment motivé et le champ de votre jurisprudence *Société Télécoise* ne saurait se réduire aux seules avances sans intérêt ou abandons de créance. Sa rédaction large englobe toutes les aides accordées par le siège à une succursale exploitant une entreprise hors de France. De telles aides peuvent prendre la forme de garanties accordées gratuitement, mais aussi, nous semble-t-il, dans des conditions de faveur ne correspondant pas à celles qui auraient été consenties entre entreprises indépendantes et par lesquelles le siège a entendu aider sa succursale. Or contrairement à ce que soutient la société, l'administration avait contesté les conditions financières de cette garantie au regard des pratiques du marché. Elle avait souligné que la garantie « *était dépourvue d'intérêt financier, dès lors que notamment elle avait un caractère inconditionnel pouvant amener son auteur à assumer des obligations importantes, alors que la contrepartie était conditionnelle et non proportionnelle avec les engagements consentis, et elle était légalement contraire aux pratiques du marché* ». Le service avait aussi souligné que la valeur du portefeuille avait déchu, que la garantie avait déjà été actionnée en 1998 et 1999, conduisant le service à verser à son établissement britannique plus de 20 millions de livres sterling alors qu'il n'avait encaissé qu'un produit d'environ 140 000 livres, et que la garantie s'était appliquée en 2000 aux mêmes conditions. La cour a pu juger que dans ces circonstances, la garantie devait s'analyser au titre de l'année 2000 comme une aide du siège à sa succursale étrangère, et la société ne saurait venir invoquer le principe de non immixtion pour faire échec à l'application, dans une telle hypothèse, des règles de territorialité – pas plus qu'elle ne saurait se prévaloir de ce que l'activité d'une banque consiste notamment à délivrer des garanties, dès lors que la garantie litigieuse n'a pas été octroyée dans le cadre de son activité habituelle dans une relation de banque à client, mais dans le cadre particulier de la relation siège/succursale aux fins d'orienter, comme elle le reconnaît elle-même, les décisions relatives aux activités de cette succursale en la dissuadant de se débarrasser de son portefeuille et de cesser son activité de *trading* sur obligations de pays émergents.

Il est aussi soutenu qu'à supposer que cette garantie soit regardée comme une aide, la cour a dénaturé les pièces du dossier en jugeant qu'elle ne s'inscrivait pas dans le cadre de relations

commerciales favorisant le maintien ou le développement d'une activité exercée en France, et que la nécessité de préserver le renom de la banque et de maintenir une large gamme sur le marché obligataire ne permettait pas d'établir la contribution de la succursale à la réalisation de produits imposables en France, et qu'elle a méconnu les règles de dévolution de la charge de la preuve en faisant peser sur la société cette charge, alors qu'il incombe au service d'établir l'anormalité d'un acte de gestion.

Mais la cour ne s'est pas placée sur le terrain de l'acte anormal de gestion, mais sur celui de l'application des règles de territorialité posées par l'article 209 du CGI combinées à celles de déductibilité des charges de l'article 39 du même code. Or dans votre décision *Société Kepler Equities* du 4 décembre 2013 (n° 355694, T. p. 572, RJF 3/14 n° 228 concl. V. Daumas BDCF 3/14 n° 32), vous avez jugé qu'il incombait à une société d'apporter les éléments permettant d'apprécier l'importance relative de l'activité des succursales contribuant à la réalisation de produits imposables en France, et par suite, de justifier qu'une partie des abandons de créances consentis était déductible des résultats imposables en France. La cour n'a donc en l'espèce pas commis d'erreur de droit en faisant reposer sur la société BNP Paribas la charge de la preuve de ce que la charge en litige s'inscrivait dans le cadre de relations commerciales favorisant le maintien ou le développement d'une activité exercée en France.

Par ailleurs, la cour n'a pas entaché son arrêt de dénaturation en jugeant, au regard du dossier qui lui était soumis et reposait sur des affirmations très générales, que l'importance de l'activité obligataire pour le groupe et le rôle de la place de Londres dans cette activité ne suffisaient pas à justifier de ce que l'aide en cause favorisait le maintien ou le développement d'une activité exploitée en France et que la contribution de la succursale à la réalisation de produits imposables en France n'était pas justifiée par l'allégation de la société selon laquelle il fallait préserver son renom et maintenir une large gamme obligataire.

Par suite, si vous écartiez le moyen d'erreur de droit au regard de l'article L. 203 du LPF, vous devriez rejeter le pourvoi. Mais telle n'est pas la solution que nous vous proposons.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 30 août 2016 de la cour administrative d'appel de Versailles en tant qu'il a partiellement fait droit aux conclusions du ministre délégué chargé du budget et a rejeté l'appel incident de la société BNP-Paribas ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à cette cour ;
- et à ce que l'Etat verse 3 000 euros à la société BNP Paribas au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.