

N° 399952, Société Générale
N° 409716, Crédit industriel et Commercial
N° 414463, BNP Paribas

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 7 juin 2021
Décision du 5 juillet 2021

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. Les trois affaires qui viennent d'être appelées devraient marquer l'épilogue, malheureux pour les sociétés concernées, d'une longue séquence contentieuse qui trouve son origine dans le mécanisme de crédit d'impôt correspondant à la retenue à la source acquittée à l'étranger à raison de revenus de source étrangère, imputable sur l'impôt sur les sociétés dû en France, prévu par les conventions fiscales bilatérales en vue d'éviter les doubles impositions.

Leur jugement a été suspendu dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) à la question préjudicielle que vous lui avez posée par votre décision de Plénière du 24 avril 2019 à l'occasion du pourvoi introduit par la Société Générale (au Rec., RJF 7/19 n° 636 avec concl. E. Cortot-Boucher). C'est chose faite depuis le 25 février dernier (aff. C-403/19). Indiquons d'emblée que ces affaires ont perdu une grande partie de leur intérêt contentieux car vos 8^{ème} et 3^{ème} chambres-réunies ont, il y a peu, déjà tiré les conséquences de cet arrêt dans un litige qui se présente en des termes similaires (CE, 11 mai 2021, *Sté HSBC Bank Plc Paris Branch* n° 403692, aux T., à paraître à la RJF).

Dans les trois affaires appelées, le litige qui oppose l'administration fiscale aux sociétés requérantes, qui sont redevables de l'impôt en leur qualité de tête d'un groupe fiscalement intégré, est né de la remise en cause, à l'issue d'une vérification de comptabilité, de l'imputation opérée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des années 2000, de crédits d'impôt correspondant à la retenue à la source acquittée dans différents Etats étrangers sur les dividendes qui leur avaient été distribués dans le cadre de conventions de prêt/emprunt de titres et, pour la Société Générale, d'opérations de structuration de fonds. Le tribunal administratif de Montreuil leur a donné raison en première instance. Mais la cour administrative d'appel de Versailles a inversé la solution sur appel du ministre. Les sociétés ont alors porté le litige devant vous. L'affaire CIC, quant à elle, vous revient en seconde cassation, après la censure prononcée par votre décision de Plénière du 7 décembre 2015, *Min. c/ CIC*

(n° 357189, au Rec, RJF 2/16 n° 123 avec concl. B. Bohnert). Ces trois pourvois ne se présentant pas exactement dans les mêmes termes, nous les examinerons successivement, par ordre d'ancienneté.

2. **La Société Générale** soulève quatre moyens auxquels il vous faudra répondre dès lors que la décision du 24 avril 2019 n'en a écarté aucun avant de poser la question préjudicielle et de surseoir à statuer.

2.1. Elle soutient d'abord que la cour a omis, dans le cadre de l'effet dévolutif de l'appel, de répondre au moyen qu'elle avait soulevé devant le tribunal, tiré de ce qu'elle était fondée à se prévaloir de la définition du « revenu net » énoncée dans la documentation administrative de base, référencée 5 I-3226, du 1^{er} décembre 1997 sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Mais il n'en est rien. Elle ne s'en prévalait qu'à titre d'argument au soutien de l'interprétation qu'elle défendait du 1 de l'article 220 du CGI et des trois conventions fiscales applicables. Comme le relève le ministre en défense, on ne trouve d'ailleurs aucune trace dans ses écritures de l'invocation explicite de l'article L. 80 A.

2.2. Les trois moyens suivants critiquent le bien-fondé de l'arrêt attaqué.

La société requérante reproche à titre principal à la cour, sur le double terrain de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique des faits, d'avoir jugé que les versements de dividendes au profit de ses clients dans le cadre de conventions de prêt/emprunt de titres ou d'opérations de structuration de fonds devaient être déduits, pour le calcul du plafond des crédits d'impôt (la fameuse règle du « butoir »), du montant des dividendes de source étrangère perçus à raison de ces titres.

Cette question doit être regardée comme ayant été tranchée par la décision du 24 avril 2019. En effet, contrairement à l'invitation qui vous était faite par votre rapporteure publique, vous avez pris sur vous de juger, dans le prolongement de la décision déjà mentionnée *Min. c/ CIC* et sans interroger la CJUE sur cet aspect du litige qui relevait de la compétence des Etats membres, que le « *montant de l'impôt français correspondant à ces revenus* » mentionné dans les conventions fiscales, qui correspond au montant maximal du crédit d'impôt, doit être déterminé, en l'absence de toute stipulation contraire dans la convention, en appliquant l'ensemble des dispositions du code général des impôts relatives à l'impôt sur les sociétés, dont celles de l'article 39, applicables en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209, c'est-à-dire en déduisant du montant des dividendes distribués, avant toute retenue à la source, et sauf exclusion par des dispositions spécifiques, les charges justifiées, qui ne sont exposées que du fait de l'acquisition, de la détention ou de la cession des titres ayant donné lieu à la perception des dividendes, qui sont directement liées à cette perception et qui n'ont pas pour contrepartie un accroissement de l'actif. La cour de Luxembourg a d'ailleurs rappelé, conformément à une jurisprudence bien établie mais aussi au vu des pièces du dossier qui lui a été soumis et donc des données particulières

du litige, que « *chaque État membre est libre de définir, dans le respect du droit de l'Union, l'assiette imposable qui s'applique dans le chef de l'actionnaire bénéficiaire des dividendes distribués* ».

Comme le proposait Emmanuelle Cortot-Boucher, et comme vous l'avez confirmé dans votre décision *HSBC Bank Plc Paris Branch*, vous pourrez estimer que ce critère est rempli s'agissant des opérations de prêt/emprunt de titres : l'obligation de reversement prévue par les contrats n'existe que parce qu'il y a perception du dividende. Nous croyons, comme notre collègue, que les spécificités propres aux opérations de structuration de fonds, mises en avant par la société requérante, ne commandent pas une solution différente. Le reversement de dividendes dans ce cadre est également au nombre des charges à prendre en compte pour le calcul du montant maximal du crédit d'impôt imputable, alors même qu'il n'est pas une condition mais la conséquence nécessaire de l'acquisition ou de la conservation des titres qui composent le panier prévu par le contrat. Par ailleurs, si la société requérante persiste à faire valoir que ces reversements se rapportent à des opérations complexes comprenant d'autres produits ou d'autres charges qui en sont indissociables, cette argumentation, précisément examinée par Emmanuelle Cortot-Boucher, nous paraît, en tout état de cause, nouvelle en cassation. Du reste, votre décision de 2019 doit être regardée comme ayant implicitement, mais nécessairement, repris à son compte cette analyse : la question préjudicielle n'aurait, le cas échéant, pas été utile à la solution du litige. La société requérante relève elle-même que si vous veniez à accueillir son moyen, le moyen tiré de la méconnaissance du principe de libre circulation des capitaux serait inopérant.

Le moyen suivant, ciblé sur les reversements réalisés dans le cadre des opérations de structuration de fonds, est lié et suivra le même sort. La cour n'a pas dénaturé les faits en jugeant que la société ne contestait pas sérieusement les constatations du vérificateur portant sur la nature de ces opérations et le conduisant à estimer que la société SGAM était tenue de reverser à son client les dividendes perçus dans ce cadre.

2.3. Le dernier moyen est voué au rejet au vu de la réponse de la CJUE à votre question préjudicielle. Elle a en effet estimé qu'en l'absence d'exercice discriminatoire par un État membre de sa compétence fiscale, un désavantage résultant de la double imposition des dividendes de source étrangère, tel que celui en litige, découle de l'exercice parallèle des compétences fiscales par les États de la source de ces dividendes et par l'État membre de résidence de la société actionnaire. Elle en a déduit qu'une réglementation nationale, telle que la nôtre, ne saurait être considérée comme traduisant une restriction à la libre circulation des capitaux, interdite au titre de l'article 63 du TFUE (voir le point 40 de son arrêt). Elle a à cet égard expressément relevé que les arrêts du 28 février 2013, *B... et B...* (aff. C-168/11) et du 17 septembre 2015, *M... et a.* (aff. C-10/14, C-14/14, C-17/14), dont la société requérante se prévalait, n'étaient pas transposables à cette situation (voir le point 41).

La Société Générale insiste sur le fait que la cour vous a notamment invité à vérifier si les charges afférentes spécifiquement aux dividendes déduites lors du calcul du crédit d'impôt, sont bien également déduites du résultat global de la société résidente s'agissant des dividendes de source nationale (point 34). Elle persiste à critiquer la détermination de l'assiette d'imposition des dividendes de source étrangère en faisant valoir qu'elle n'a pas d'équivalent pour la détermination de l'imposition des dividendes de source française. Mais il ne s'agit là que d'une précaution, la cour de justice estimant que tel semblait bien être le cas. Or, elle a été parfaitement informée des règles applicables, tant en droit interne qu'en vertu des conventions bilatérales. Vous n'avez en particulier pas fait mystère que la règle du butoir suppose le rattachement d'une certaine catégorie de charges à une certaine catégorie de produits, alors que, pour paraphraser Emmanuelle Cortot-Boucher, pour la détermination de l'impôt sur les sociétés, les charges sont fongibles.

La cour n'a donc pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en jugeant que la déduction des sommes reversées en application des conventions de prêt de titres ou dans le cadre des opérations de structuration de fonds, pour le calcul du plafond du crédit d'impôt, ne portait pas atteinte à la libre circulation des capitaux. Son arrêt est en outre suffisamment motivé sur ce point.

3. Nous en venons au pourvoi du CIC qui soulève un moyen qui lui est propre reprochant à la cour, sous l'angle de l'erreur de droit, d'avoir écarté la fin de non-recevoir tirée de la tardiveté de l'appel formé par le ministre. Plus précisément, il lui est reproché, d'une part, d'avoir fait application de l'article R. 200-18 du LPF, alors qu'il est contraire au principe d'égalité devant la loi, au principe de non-discrimination posé par l'article 14 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, à l'article 1^{er} du protocole additionnel n° 12 à cette convention ainsi qu'aux articles 20 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La société requérante soutient, d'autre part, qu'à supposer que cet article soit applicable, la cour devait alors s'assurer, par une mesure d'instruction, de la date à laquelle le service auquel le jugement avait été notifié l'avait transmis au ministre.

Vous trouverez à cette double critique un air de *déjà-vu*. Le rejet de ce moyen subsidiaire s'impose pour les mêmes motifs que dans l'affaire *HSBC Bank Plc Paris Branch* : confirmant votre jurisprudence antérieure, vous avez jugé qu'en l'absence de signification du jugement du tribunal administratif par le contribuable au ministre, le délai imparti à ce dernier pour interjeter appel est de quatre mois à compter de la notification de ce jugement au directeur du service de l'administration des impôts, sans qu'il y ait lieu de rechercher à quelle date le jugement lui a été transmis (voyez précédemment en ce sens : CE, 13 juin 1979, n° 10358, au Rec. sur un autre point, RJF 9/79 n° 490 ; CE, 29 juillet 1983, n° 37656, *Min. c/ D...*, aux T. sur un autre point, RJF 11/83 n° 1348 ; CE, 22 octobre 1984, *Min. c/ SCI "Les Roses"*, n° 37881, aux T. sur un

autre point, RJF 12/84 n° 1421 ; CE, 2 juillet 1990, *Min. c/ Epoux M...*, n°s 48892, 57143, au Rec., RJF 10/90 n° 1217).

En revanche, vous n'échapperez pas aujourd'hui à la question soulevée à titre principal qui était, dans cette précédente affaire, nouvelle en cassation et, n'étant pas d'ordre public, inopérante. Votre jurisprudence est déjà très clairement engagée et la cour en a fait une stricte application. Par la décision précitée *Min. c/ Epoux M...*, vous avez estimé que l'article R. 200-18 tient compte des nécessités particulières de fonctionnement de l'administration fiscale qui la placent dans une situation différente de celle des autres justiciables et justifient le délai complémentaire de deux mois accordé au ministre. Vous en avez déduit qu'il ne lui confère pas un privilège qui serait incompatible au principe d'égalité. Vous pouvez voir dans le même sens, plus récemment, la décision du 17 décembre 2014, *SCI 22 rue du Bœuf* (n° 366882, au Rec. sur un autre point, RJF 3/15 n° 262) qui souligne en outre que les contribuables peuvent réduire la durée de ce délai en provoquant eux-mêmes la signification du jugement au ministre.

Dans cette même ligne, vous avez jugé que cet article n'était contraire ni à l'article 14 du pacte international relatif aux droits civils et politiques de New-York (CE 3 juin 1991, *SA "Etablissements Bernstein"*, n° 71610-72937, aux T., RJF 8-9/91 n° 1141) ni à l'article 6 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, étant précisé qu'un tel moyen ne peut être utilement invoquer dans le contentieux d'assiette (CE, 29 septembre 2000, *L D...*, n° 198325, RJF 12/00 n° 1458 ; jugé « en tout état de cause » par : CE, 3 novembre 2006, *Caisse fédérale du Crédit Mutuel Océan*, n° 266314 ea, aux T. sur un autre point, RJF 1/07 n° 36 ; jugé dans un litige relatif à des sanctions fiscales : CE, 6 juin 2007, *Min. c/ L...*, n° 270955, aux T., RJF 10/07 n° 1042).

Le pourvoi n'est pas sans ignorer cette jurisprudence ancienne et réaffirmée avec constante mais il vous invite à la réexaminer. Vous ne vous laisserez toutefois pas convaincre par l'argumentation très générale dont vous êtes saisis, qui ne fait état, notamment, d'aucune évolution jurisprudentielle européenne commandant de vous orienter dans cette voie.

La société requérante invoque encore trois autres terrains. Deux d'entre eux s'écartent aisément. Conformément à une jurisprudence constante de la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 14 de la convention ne peut être invoqué qu'à titre accessoire et en combinaison avec un autre article. Vous jugez donc qu'un contribuable qui l'invoque sans préciser le droit ou la liberté dont la jouissance est affectée par la discrimination invoquée ne peut utilement s'en prévaloir (CE, 30 novembre 1994, *SCI Résidence Dauphine*, n° 128516, au Rec., RJF 1/95 n° 132). C'est également bien en vain que la société requérante invoque l'article 1^{er} du protocole n° 12 à cette même convention qui, s'il est entré en vigueur en 2005, n'a, contrairement à ce qu'elle affirme, pas été ratifié par la France, ni d'ailleurs signé.

Reste sa critique fondée sur une méconnaissance de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui pose, au préalable, une délicate question d'opérance.

Le champ d'application de la Charte est défini à l'article 51 qui précise, pour ce qui est de l'action des Etats membres, que les dispositions de la Charte « *s'adressent ... aux Etats membre uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union* », formulation différente de celle retenue pour conditionner l'invocabilité des principes généraux du droit de l'Union (CE, 4 juillet 2012, *Confédération française pour la promotion sociale des aveugles et des amblyopes*, n° 341533, au Rec.). L'expression est ambiguë mais nous n'y voyons pas nécessairement une différence de portée. Ainsi, la CJUE estime que cette disposition « *confirme* » sa jurisprudence constante en la matière (voyez, par exemple, en ce sens son arrêt du 30 juin 2016, *T... et B... Executorului Judecătoreasc Horațiu-Vasile Cruduleci*, aff. C-205/15, point 23).

Les éclairages apportés par la Cour de justice, dans un sens plutôt extensif, ne lèvent pas complètement le voile sur son champ d'application exact (voyez notamment l'arrêt remarqué de Grande Chambre du 26 février 2013, *Åkerberg Fransson*, aff. C-617/10, chron. M. A..., M E. BR.. et H. C... AJDA 2013 p. 1154). L'invocabilité de la Charte peut en l'espèce prêter à discussion. Si la situation juridique à l'origine de l'affaire au principal relève bien du champ d'application du droit de l'Union, il n'est pas évident que cela ait pour effet d'attirer dans la sphère de contrôle de la Cour de justice la contestation spécifique et distincte portant sur l'article R. 200-18 qui est née à l'occasion de ce litige. Certes, l'arrêt *T...* que nous venons de mentionner paraît plaider en sens contraire. La Cour de justice s'est en effet reconnue compétente pour apprécier la conformité à l'article 47 de la Charte relatif au droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial d'une réglementation roumaine conduisant à exonérer les personnes morales de droit public du paiement de droits de timbre judiciaires lorsqu'elles forment opposition à l'exécution forcée d'une décision juridictionnelle portant sur le remboursement de taxes perçues en violation du droit de l'Union et exempte celles-ci de l'obligation de déposer une caution lors de l'introduction de la demande de suspension d'une telle procédure d'exécution forcée, alors que les demandes présentées par des personnes physiques et morales de droit privé dans le cadre de ces procédures demeurent, en principe, soumises aux frais de justice. Mais dans cette affaire, l'intérêt de l'Union à garantir le droit fondamental invoqué nous paraissait plus net qu'au cas particulier et nous n'avons pas trouvé d'autres précédents topiques.

Vous pourrez, le cas échéant, réserver votre position quant à l'opérance de ce moyen car il s'écarte aisément au fond au vu des motifs déjà retenus par votre jurisprudence et confortés par l'arrêt *T...*, dans lequel la Cour de justice a pris en compte la situation particulière des personnes publiques. C'est l'option qu'ont choisie les juges du fond. Il n'y a là aucune erreur de droit.

Les moyens se rapportant au fond du litige n'appellent pas de développements particuliers. Vous écarterez, pour les motifs déjà indiqués, les deux moyens soulevés

contestant, pour l'un, la qualification des faits opérée par la cour quant au lien direct existant entre la rémunération versée en vertu des conventions de prêt/emprunt de titres et la perception des dividendes, et, pour l'autre, sous le double terrain de l'erreur de droit et de la « dénaturation » des écritures, son analyse quant à l'absence de restriction à la libre circulation des capitaux. Vous pourrez écarter dans le même mouvement le moyen d'erreur de droit critiquant les motifs de l'arrêt attaqué écartant la méconnaissance de l'article 1^{er} du premier protocole à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui, présenté par voie de conséquence des précédents, ne fait l'objet d'aucune argumentation propre.

4. Nous serons plus rapides s'agissant du pourvoi de la société BNP Paribas. En effet, son argumentation sur le fond du litige, quoique présentée différemment, est, en substance, la même que dans les précédentes affaires.

Les trois moyens d'erreur de droit, visant globalement à remettre en cause la solution dégagée dans l'affaire *Min c/ CIC* et, notamment, la possibilité que l'article 39 du CGI puisse permettre d'affecter des charges à un revenu étranger, pourront être écartés au vu des précisions apportées par la décision *Société Générale* pour manier le critère ainsi dégagé. Indiquons seulement, d'une part, que si la référence à l'article 136 de l'annexe II au CGI n'est effectivement pas des plus heureuses, ce motif est, en tout état de cause, surabondant : c'est bien sur l'article 39 du CGI que la cour a fondé son raisonnement. D'autre part, c'est en vain que la société requérante vous invite à dégager une solution différente selon que les conventions fiscales se réfèrent ou pas à la notion de « revenus nets ». Vous l'avez expressément jugé dans votre décision du 11 mai dernier.

La cour n'a par ailleurs commis aucune erreur de droit en écartant le moyen tiré d'une atteinte à la libre circulation des capitaux. Si la société requérante persiste à se prévaloir, dans ses deux derniers mémoires produits après l'arrêt du 25 février 2021, des arrêts *Beker et Beker* et *Miljoen et a*, la Cour de justice a, comme nous l'avons déjà indiqué, clairement expliqué pourquoi ils n'étaient pas transposables. Vous ne vous laisserez pas non plus convaincre de la nécessité d'une nouvelle question préjudicielle, aux motifs que la CJUE n'aurait pas été informée de ce que la France, bien qu'ayant adopté en droit interne une rédaction quasi-identique pour la règle du butoir en matière d'impôt sur le revenu et en matière d'impôt sur les sociétés, applique de manière prétorienne deux méthodes fort différentes, ni de ce que le calcul des charges pour l'imposition des bénéfices diffère selon qu'il s'agit de revenus de source domestique ou de revenus de source étrangère.

Un dernier mot sur le moyen soulevé dans le mémoire en réplique tiré d'un défaut de motivation de la proposition de rectification du 26 juillet 2010. Il ne vous arrêtera pas car, comme le suggère son libellé même, il est nouveau en cassation et, par suite, inopérant. Au demeurant, l'argumentation d'appel dont se prévaut la requérante ne constituait pas un moyen autonome d'irrégularité de la procédure d'imposition et il

n'est pas allégué que la cour se serait méprise sur la portée de ses écritures en n'y voyant pas un tel moyen ou qu'elle aurait entaché son arrêt d'une omission à statuer.

PCMNC au rejet de ces trois pourvois.