

N° 441511 – Société Sofina

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 janvier 2022

Lecture du 2 février 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Quel est le délai de réclamation applicable à une société demandant la restitution de la retenue à la source dont les dividendes qu'elle a perçus ont fait l'objet en application du 2 de l'article 119 bis du CGI ? Ce délai est-il « euro-compatible » ?

A la lecture de l'article R*. 196-1 du LPF, la réponse à la première question pourrait sembler frappée du sceau de l'évidence.

En effet, aux termes de cet article dans sa rédaction applicable à la réclamation en litige : « *Pour être recevables, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux (...), doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas : / a) De la mise en recouvrement du rôle ou de la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / b) Du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement ; / c) De la réalisation de l'événement qui motive la réclamation. / Toutefois, dans les cas suivants, les réclamations doivent être présentées au plus tard le 31 décembre de l'année suivant celle, selon le cas : / (...) / b) Au cours de laquelle les retenues à la source et les prélèvements ont été opérés s'il s'agit de contestations relatives à l'application de ces retenues (...).* »

Il a longtemps pu sembler aller de soi que les dispositions de la seconde partie de l'article R*. 196-1 du LPF, reprenant celles du 2 de l'ancien article 1932 du CGI, édictaient, pour les retenues à la source, un délai spécial de réclamation expirant au 31 décembre de l'année suivant celle du prélèvement de ces retenues (cf. CE, Plénière, 19 décembre 1975, *Société X*, n° 86880, aux Tables sur l'application de ce délai spécial à la réclamation présentée par le bénéficiaire de la distribution ; ou pour une application implicite du délai du b de la deuxième partie de l'article R. 196-1 du LPF, CE, 25 novembre 2015, *Société Kermadec*, n° 373128, aux Tables sur un autre point, RJF 2016 n° 139, concl. E. Cortot-Boucher C 139 ; CE, 10 février 2016, *Sté Groupe Bruxelles Lambert*, n° 361179, RJF 2016 n° 525, concl. N. Escaut C525, ou récemment CE, 24 janvier 2018, *CalPERS*, n° 402167, RJF 4/18 n° 439, à nos concl.).

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 doute, ou le trouble, est toutefois né de la succession de deux décisions.

Dans la première (CE, 5 juillet 2010, *min. c/ SNC Serater*, n° 310945, p. 245, RJF 2010 n° 1102, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 11/10 n° 123), saisis d'une réclamation susceptible de relever à la fois des termes du c) de la deuxième partie (faux ou double emploi), et de ceux du c) de la première partie (réalisation d'un événement), vous avez jugé, précisant l'articulation entre les deux parties de l'article R*. 196-1 du LPF, que la seconde, introduite par un « toutefois », ne faisait qu'ouvrir des délais spéciaux offrant aux contribuables de nouvelles facultés de réclamation et complétant celles ouvertes par les délais de la première partie, mais ne restreignait pas ceux-ci. Vous avez ainsi énoncé qu'une réclamation est recevable dès lors qu'elle est formée dans le délai prévu dans l'une des trois hypothèses mentionnées dans la première partie de cet article et que sa seconde partie ouvre en outre, dans les hypothèses qu'elle prévoit, un délai spécial pendant lequel une réclamation est également recevable.

Dans ses conclusions sur cette affaire, Mme Cortot-Boucher se fondait, au soutien de cette lecture selon laquelle la seconde partie de l'article R*. 196-1 a pour seul objet d'offrir une seconde chance aux contribuables en sus des délais de droit commun de la première partie, sur les travaux préparatoires de la loi du 29 décembre 1884 portant fixation du budget général pour 1885, créant un délai particulier pour les cotisations établies par suite de faux ou double emploi. En ce qui concerne les retenues à la source, Mme Cortot-Boucher n'ignorait pas la difficulté de la lecture ouverte, plutôt que restrictive, du « toutefois » qu'elle proposait, mais résolvait cet embarras par l'analyse selon laquelle les bénéficiaires de sommes sur lesquelles sont prélevées des retenues à la source n'ayant pas eux-mêmes versé ces retenues, et celles-ci n'étant recouvrées ni par voie de rôle ni par le biais d'un AMR, ces contribuables ne pourraient entrer dans le champ d'application du délai de droit commun ouvert par le b) de la première partie : la seconde partie aurait donc bien pour effet, pour ces contribuables, de compléter la première partie relative aux délais de droit commun, dans les prévisions desquels ils n'entrent pas (sauf événement).

Puis, dans une décision *min. c/ M. M...* du 15 avril 2016 (n° 385737 ; RJF 7/16 n° 657 ; Dr. Fisc. 2016 n° 23 comm. 371 G. Ladreyt, concl. V. Daumas), après avoir rappelé le considérant de principe de votre précédent *min. c/ SNC Serater*, et avoir constaté que les dispositions de l'article 244 bis A du CGI instituent, à la charge des contribuables non-résidents, un impôt sur la plus-value réalisée lors de la cession d'immeubles en France et que cet impôt, acquitté lors de l'enregistrement de l'acte de cession ou dans le mois suivant par un représentant fiscal agréé agissant pour le compte du contribuable, n'est pas recouvré par voie de rôle ou d'AMR, vous en avez déduit que les réclamations relatives à cet impôt doivent être présentées à l'administration dans le délai prévu par le b) de la première partie de l'article R* 196-1 du LPF, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'imposition en cause soit qualifiée de « prélèvement » à l'article 244 bis A et que son versement ne soit pas effectué par le contribuable lui-même.

Les commentateurs se sont immédiatement emparés de cette décision pour en déduire que les réclamations présentées en matière de retenues à la source par les bénéficiaires de

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.

distributions ne relèveraient plus, dans la nouvelle lecture jurisprudentielle, du b de la seconde partie, mais uniquement du délai plus long de droit commun du b de la première partie de l'article R*. 196-1 du LPF.

Il est vrai que, dans ses conclusions sur cette affaire, V. Daumas vous invitait à pousser à son terme la logique de la « seconde chance » de votre décision *SNC Serater* et à vider de substance le b de la seconde partie au motif que toute retenue à la source ou tout prélèvement fiscal est un impôt, que la retenue à la source fait bien l'objet, même s'il n'y est pas procédé par le contribuable lui-même, d'un versement au Trésor, que le b de la première partie n'instaure aucune condition tenant à ce que l'auteur de la réclamation soit la personne ayant effectivement et matériellement versé l'impôt, et que traiter différemment l'établissement payeur et le contribuable, ainsi que le suggérait E. Cortot-Boucher dans ses conclusions sur l'affaire *SNC Serater*, poserait difficulté au regard du principe d'égalité. Vous vous êtes toutefois bornés à constater que l'article 244 bis A du CGI instaure, bien qu'il emploie tantôt le mot impôt tantôt le terme prélèvement, un impôt et que cet impôt ne relève pas d'un mécanisme comparable aux retenues à la source, dès lors qu'il est seulement versé par un représentant fiscal du contribuable et n'est pas établi et recouvré dans le cadre d'un jeu à trois acteurs mettant en cause un établissement payeur redevable, un bénéficiaire du revenu contribuable, et le Trésor. Votre décision, inédite au Recueil et qui ne saurait donc être lue comme étant revenue sur la solution retenue en Plénière en 1975, n'est donc pas allée aussi loin que votre rapporteur public et vous nous semblez avoir réservé la question des retenues à la source et des prélèvements assimilables à de telles retenues.¹

La présente affaire vous contraindra à prendre position. Pour cela, nous vous invitons à un petit exercice d'archéologie des textes.

Jusqu'à l'intervention de quatre décrets du 6 avril 1950, publiés au JO du 30 avril 1950, dont l'un portant règlement d'administration publique pour la refonte des codes fiscaux, codifiant à droit non constant l'ensemble des textes fiscaux en vigueur à cette date, les délais de réclamation en matière fiscale étaient fixés par des articles distincts et des textes épars. Ainsi, l'article 361 du code général des impôts directs enserrait les demandes en décharge ou en réduction ordinaire dans un délai de trois mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle, l'article 362 prévoyait, en cas de faux ou double emploi, un délai de trois mois à compter de la connaissance officielle des poursuites, et l'article 363 du même code ouvrait, en cas d'erreur d'expédition, un délai de réclamation de trois mois à compter de la remise des avertissements rectifiés. Il n'existait pas de dispositions communes à l'ensemble des réclamations en matière de retenues à la source, mais une disposition sur la retenue à la source prévue en matière de revenus des professions non commerciales (délai de trois mois suivant celui de la retenue, selon l'article 7 du décret du 31 décembre 1941) et une autre sur les demandes de régularisation des retenues en matière de traitements et salaires (trois premiers

¹ D'autant que la loi du 29 décembre 1884, dont les travaux préparatoires ont été invoqués en 2010 et en 2016 dans les conclusions de vos rapporteurs publics, était muette sur les retenues à la source et ne concernait que les faux ou double emplois.

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.

mois de l'année suivant celle de l'imposition, en vertu des articles 64 et 73 bis du CG). Enfin, les textes n'avaient pas prévu le cas des autres impôts versés sans émission de rôle.

La refonte de 1950 a unifié ces différents textes en un seul article (l'article 1932 du CGI), et a comblé les lacunes du droit existant. Le 1 de cet article prévoyait ainsi que « *sous réserve des cas prévus aux paragraphes 2 à 5 ci-dessous, les réclamations sont recevables jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle de la mise en recouvrement du rôle ou de la réalisation des événements qui motivent ces réclamations* ». Le 2 visait les erreurs d'expédition des avertissements et les faux ou doubles emplois, en prévoyant un délai expirant au 31 mars de l'année suivant celle de la réception des nouveaux avis ou de la connaissance certaine des cotes indûment imposées. Quant au 3, il était ainsi rédigé : « *Lorsque l'impôt ne donne pas lieu à l'établissement d'un rôle, les réclamations sont présentées : / - s'il s'agit de contestations relatives à l'application de retenues effectuées à la source, jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle au cours de laquelle les retenues ont été opérées ; / dans les autres cas, jusqu'au 31 mars de l'année suivant celle au titre de laquelle l'impôt est versé* ». ² Dans cette version du texte, la disposition faisant du versement de l'impôt le point de départ des délais ne concernait donc que les impôts non recouverts par voie de rôle autres que les retenues à la source. A cet égard, il convient de noter que les dates de prélèvement et de versement d'une retenue ne se confondent pas, l'établissement payeur versant celle-ci au Trésor avec un décalage temporel pouvant le cas échéant conduire à un changement d'année civile.

L'article 4 de la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, a ensuite complété l'hypothèse du recouvrement par voie de rôle par celle des impôts recouverts par voie d'AMR et a fait remonter du 3 au 1 le cas des impôts non recouverts par l'une ou l'autre voie, ce 1 étant toujours introduit par les termes « sous réserve des cas prévus aux 2 à 5 de l'article 1932 ». Cette loi a par ailleurs repoussé du 31 mars au 31 décembre la date limite de dépôt des réclamations pour l'ensemble des hypothèses visées au 1 à 3 de l'article 1932, notamment la retenue à la source. Ainsi, à cette date comme dans l'état antérieur du texte, il n'existait pas de différence de durée du délai de réclamation entre les 1, 2 et 3 de l'article 1932 du code : seul différait le point de départ de ce délai, lié soit à la technique de recouvrement (rôle, AMR, retenue à la source, ou autre) soit à la cause ou au contexte spécifique de la réclamation (faux ou double emploi, erreur d'expédition, événement).

Le décrochage dans la durée du délai accordé aux contribuables en matière de retenues à la source s'est produit, sans que les travaux préparatoires ne donnent d'explication sur ce point, avec l'intervention de la loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 accordant des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière, dont l'article 22 dispose que : « *Le délai général de réclamation prévu au 1 de l'article 1932 du CGI est prolongé d'un an. Toutefois, cette disposition n'est pas applicable aux réclamations relatives aux impôts directs locaux* ». En allongeant uniquement le délai de réclamation du 1 de l'article 1932, le

² Les 4 et 5 de l'article 1932 visaient le cas particulier des réclamations de taxes locales pour vacance ou inexploitation et celui des pertes de récoltes.

législateur a créé un décalage entre le délai étendu instauré par ce 1 et celui, demeuré inchangé, prévu aux items suivants du même article.

Enfin, lors de la codification des dispositions de procédure du CGI au nouveau LPF par le décret n°81-859 du 15 septembre 1981, le codificateur a supprimé, au 1 de l'ancien article 1932 du CGI repris dans la première partie de l'article R*. 196-1 du LPF, les termes « Sous réserve des cas prévus aux 2 à 4 », mais a introduit la deuxième partie de l'article R*. 196-1 du LPF reprenant l'ancien 2 de l'article 1932 par un « Toutefois ».³

De cet historique des textes, il résulte, premièrement, que les différents items de l'article R*. 196-1 correspondaient initialement, non à des durées de réclamation différentes, mais seulement à des points de départ propres à chacun; deuxièmement, que la seconde partie de cet article mêle des configurations de délai spécial différentes, relevant les unes de la nature de l'imposition et de ses modes de recouvrement, et les autres des circonstances et des causes de la réclamation; troisièmement, que l'alinéa sur les retenues à la source et celui sur les impôts recouverts par d'autres voies que l'émission d'un rôle ou d'un AMR ont d'emblée coexisté et ont été au départ conçus comme renvoyant à deux configurations distinctes, les impôts pour lesquels le versement a été retenu en 1950 comme point de départ du délai de réclamation étant expressément ceux autres que les retenues à la source dont le point de départ est le prélèvement; et enfin, qu'il n'existe aucune justification connue à la déconnexion entre la durée du délai ouvert en matière de retenue à la source et celui ouvert aux impositions recouvrées selon d'autres modalités dans la loi de 1977. En revanche, il nous semble difficile de tirer d'enseignement décisif de l'héritage du « sous réserve de... », lequel peut se prêter aux deux interprétations du « toutefois » évoquées par Mme Cortot-Boucher dans ses conclusions en 2010.

Dans ces conditions, deux options s'ouvrent à vous, étant précisé que le ministre s'en remet sur ce point à votre sagesse.

L'une est la lecture volontariste et finaliste proposée par V. Daumas dans ses conclusions sur l'affaire n° 385737 *min. c/ M...*, constatant le caractère ancien et la logique largement obsolète des différents items de la seconde partie de l'article R*. 196-1 du LPF. Il s'agirait de considérer que les retenues à la source répondent à la définition d'impôt au sens de la première partie, qu'elles sont versées au Trésor même si elles ne le sont pas par le contribuable lui-même, qu'ainsi elles relèvent toujours du b) de la première partie visant les impôts qui ne sont recouverts ni par voie de rôle ni par AMR, et qu'il n'y a jamais lieu, la seconde partie n'ayant pas pour objet de restreindre les facultés offertes par la première, d'appliquer le délai plus court prévu au b) de cette seconde partie. Cette lecture permettrait de remédier, en neutralisant l'application du b) de cette partie, à l'absence de justification apparente à l'existence d'un délai plus court pour les retenues à la source que pour les impôts directs d'Etat faisant l'objet d'autres techniques de recouvrement⁴, mais remédierait aussi à la

3 Entretiens, les 2 (erreurs d'expédition et faux ou double emploi) et 3 (retenues à la source) de l'article 1932 du CGI avaient été fusionnés au sein du même 2.

discrimination qui résulterait de la mise en œuvre de deux délais différents aux contribuables et aux redevables des retenues à la source dans l'hypothèse d'une application du b) de la première partie aux uns et du b) de la seconde partie aux autres.

L'autre approche serait de confirmer l'interprétation littérale retenue par la Plénière en 1975, consistant à lire le b) de la seconde partie comme instituant en matière de retenues à la source un délai spécial, applicable aux contestations portant sur ces retenues à l'exclusion du délai du b) de la première partie. Cette lecture ne pourrait guère se fonder sur une analyse selon laquelle le « toutefois » n'introduirait que des dérogations restreignant la première partie et interdisant à un contribuable relevant d'un des items de la seconde partie de se prévaloir de ce qu'il relèverait également d'une des hypothèses de la première : cela heurterait frontalement votre jurisprudence *min. c/ Sté Serater* publiée au Recueil en 2010, et surtout, cela aboutirait à interdire en matière de retenues à la source de se prévaloir de l'intervention d'un « événement » au sens du c) de la première partie, ouvrant un nouveau délai de réclamation⁵. En revanche, cette lecture pourrait se fonder sur l'analyse selon laquelle, à la lumière de l'historique des textes, le terme « versement de l'impôt » au b) de la première partie doit s'entendre comme renvoyant aux impôts auto-liquidés par le contribuable (ou son représentant fiscal), mais non aux impôts faisant l'objet d'une véritable retenue à la source selon le mécanisme tripartite évoqué plus haut. D'ailleurs, cette lecture pourrait conduire à appliquer le délai du b) de la seconde partie aussi bien aux contribuables de ces retenues qu'aux redevables qui les prélèvent pour les reverser au Trésor, résolvant ainsi le paradoxe d'un traitement différencié relevé par V. Daumas et O. Fouquet.

Si vous estimiez que la rédaction de l'article R*. 196-1 du LPF laisse une marge de manœuvre suffisante pour adopter l'une ou l'autre lecture, sans doute devriez-vous opter pour la première, plus simple d'application et présentant l'avantage d'un traitement homogène de tous les impositions directes d'Etat. Toutefois, nous ne parvenons pas à franchir ce pas, qui nous semble contredit tant par l'historique des textes – l'item sur les retenues à la source a toujours coexisté avec celui sur le versement de l'impôt – que par leur lettre. En effet, cette lecture aboutirait non seulement à vider de toute portée le b) de la seconde partie, mais à considérer que le législateur, puis le pouvoir réglementaire après le déclassement de ces dispositions, auraient édicté au b) de la seconde partie une disposition d'emblée inutile et dénuée de sens car insusceptible de jamais trouver à s'appliquer. Par suite, il nous semble que les contestations portant sur l'application des retenues à la source relèvent, non du b) de la première partie dans les prévisions duquel elles n'entrent pas, mais du b) de la seconde partie de l'article R. 196-1 du LPF, sans préjudice de la possibilité pour un contribuable, en cas d'événement au sens du c) de la première partie, d'obtenir l'ouverture d'un nouveau délai de réclamation à compter de cet événement.

4 Rappelons en revanche que pour les impôts locaux, le délai de droit commun est plus court.

5 L'on voit d'ailleurs, à cet égard, que les délais de la première partie ne sont pas tous des délais de droit commun et de première intention, mais sont déjà, pour certains, des délais de rattrapage.

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.

Dans la présente affaire, la cour administrative d'appel a opposé à la société Sofina, qui demandait la restitution de la retenue à la source ayant frappé les dividendes de source française qu'elle a perçus en 2008, l'irrecevabilité de sa demande, compte tenu de la tardiveté de sa réclamation en vertu du b) de la deuxième partie de l'article R. 196-1 du LPF. Toutefois, le ministre n'avait soulevé de fin de non-recevoir qu'au regard du délai du b) de la première partie, sans invoquer le délai plus court de la seconde partie. La société soutient que la cour a, en s'abstenant d'informer préalablement les parties du nouveau terrain d'irrecevabilité qu'elle s'apprêtait à retenir, méconnu l'article R. 611-7 du CJA et entaché d'irrégularité la procédure. Ce moyen est fondé, dès lors que la fin de non-recevoir pour tardiveté soulevée sur le terrain de la première partie par le ministre n'a pas permis un débat contradictoire sur le terrain de la deuxième partie (v., jugeant que l'existence d'une fin de non-recevoir pour tardiveté sur le fondement de l'article R. 421-1 du CJA ne dispense pas le juge d'informer les parties avant de soulever d'office la tardiveté de la requête pour dépassement du délai raisonnable de recours : CE, 28 mars 2018, *Me D...*, n° 410552, aux Tables sur ce point)⁶.

Vous réglerez l'affaire au fond, s'agissant d'une seconde cassation – étant précisé qu'un débat s'est entretemps tenu, devant vous, grâce aux moyens de cassation, sur l'applicabilité du b) de la seconde partie.

Vous pourrez ainsi constater que la réclamation de la société relevait de ce b) et que le délai fixé par celui-ci, expirant au 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle les retenues ont été opérées, était écoulé lorsqu'elle a été formée.

La société soutient toutefois qu'il conviendrait d'écarter l'application de cette disposition, au motif qu'elle méconnaîtrait le principe d'équivalence et la libre circulation des capitaux protégés par le droit de l'Union.

Nous n'identifions pas dans quelle mesure cette différence de traitement constituerait une restriction à la libre circulation des capitaux.

D'une part, en effet, le b) de la seconde partie de l'article R. 196-1 n'est pas susceptible de s'appliquer aux dividendes entrants, dès lors que les résidents français bénéficient, compte tenu des modalités de recouvrement de l'IR et de l'IS, toujours du seul délai de réclamation de la première partie du b) pour contester les impositions auxquelles ils sont soumis en France à raison des dividendes qu'ils perçoivent, peu importe qu'ils aient investi en France ou à l'étranger. Ainsi, ce délai n'est pas susceptible de décourager les résidents de faire usage de la liberté de circulation des capitaux. La situation est à cet égard différente de celle en cause dans le précédent *H...* de la CJUE du 15 septembre 2011 (aff C-132/10).

⁶La requérante n'ayant ainsi pu contester la compatibilité avec le droit de l'Union que du b) de la première partie, non du b) de la seconde partie, la cour a écarté la critique du premier comme inopérante et constaté que le second ne faisait ainsi l'objet d'aucune contestation.

D'autre part, le délai de réclamation expirant au 31 décembre de l'année suivant celle du prélèvement des retenues prévu au b) de la seconde partie de l'article R. 196-1 est suffisant pour assurer l'effectivité du droit de réclamation, la CJUE ayant déjà jugé qu'un délai de forclusion d'un an n'apparaissait pas en soi déraisonnable au regard du principe d'effectivité sous réserve que le point de départ de ce délai ne soit pas fixé d'une façon telle qu'il rende pratiquement impossible l'exercice par un justiciable de ses droits (par ex. CJUE, 16 juillet 2009, *V...*, C-69/08 ou CJUE, 14 octobre 2020, *SC Valoris SRL*, aff. C-677/19). Dès lors, ce délai ne saurait, par lui-même, constituer un obstacle à l'investissement en France des non-résidents pour insuffisance des garanties offertes par le système juridique français. Enfin, nous ne croyons pas que la seule circonstance que les sociétés résidentes bénéficient, dès lors que l'impôt qu'elles acquittent n'est pas une retenue à la source, d'un délai plus long, expirant au 31 décembre de la deuxième année suivant le versement de l'IS, offrirait à ces sociétés un « avantage substantiel » par rapport aux non-résidentes et ferait peser sur celles-ci un handicap concurrentiel. En particulier, n'est pas en cause une différence dans la charge fiscale ni un décalage de trésorerie.

En revanche, cette différence de traitement procédural nous semble plus problématique au regard du principe d'équivalence.

Certes, ce principe n'appelle pas un traitement identique de tous les justiciables et ne saurait être interprété comme obligeant un État membre à étendre systématiquement à l'ensemble des actions en restitution de taxes ou redevances perçues en violation du droit de l'Union son régime de répétition interne le plus favorable (par ex. CJCE, 15 septembre 1998, *Edilizia Industriale Siderurgica*, aff. C-231/96). Or au regard de la déclinaison courante de ce principe dans la jurisprudence de la Cour, selon laquelle les États membres ne doivent pas prévoir des modalités procédurales moins favorables pour les demandes de remboursement d'une taxe fondées sur une violation du droit de l'Union que pour les recours similaires fondés sur une violation du droit interne, le délai de réclamation prévu au b) de la seconde partie ne méconnaît pas cette exigence : l'application de ce délai réduit ne dépend pas du fondement de la réclamation, mais de la modalité de recouvrement de l'impôt et de la nature de la taxe. Sont ainsi traités pareillement toutes les contestations en matière de retenues à la source, quels que soient les moyens soulevés à l'appui des recours (violation du droit interne ou du droit de l'Union).

Toutefois, nous ne sommes pas certaine que vous puissiez limiter votre analyse à une comparaison avec les seuls recours en matière de retenue à la source, à l'exclusion des recours de sociétés résidentes contestant l'imposition à l'IS des dividendes de source française qu'elles ont perçus, et que le principe d'équivalence se limite à la déclinaison évoquée plus haut.

En effet, l'exigence que la règle nationale en cause s'applique indifféremment aux « recours fondés sur des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union » et à ceux fondés sur la méconnaissance du droit interne ayant un objet et une cause semblables, peut également s'entendre comme renvoyant, non seulement aux moyens invoqués dans le recours, mais aussi

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.

à la protection des situations nées de l'usage, par les citoyens et entreprises de l'Union, des droits qu'ils tirent du droit de l'Union. Dans un arrêt *Pasquini* du 19 juin 2003 (aff. C-34/02), la Cour de justice a ainsi jugé que le principe d'équivalence « exige que deux situations comparables, l'une d'origine communautaire et l'autre purement interne, soient soumises aux mêmes modalités procédurales » et qu'il « n'est que l'expression du principe d'égalité de traitement, qui est l'un des principes fondamentaux du droit communautaire ». La Cour en a déduit que le principe communautaire d'équivalence « impose que les modalités procédurales de traitement de situations trouvant leur origine dans l'exercice d'une liberté communautaire ne soient pas moins favorables que celles concernant le traitement de situations purement internes » et qu'il doit s'appliquer « à l'ensemble des modalités procédurales de traitement de situations trouvant leur origine dans l'exercice d'une liberté communautaire ».

Par ailleurs, la Cour de justice laisse au juge national le soin de vérifier la similitude des recours concernés sous l'angle de leur objet, de leur cause et de leurs éléments essentiels (CJCE, 29 octobre 2009, *P...*, C63/08 ; CJUE 27 juin 2013, *ET Agroconsulting-04-Velko Stoyanov*, aff. 93/12). Sont par exemple similaires des recours en répétition d'indu de paiements directs prévus par la politique agricole commune, et des recours en répétition d'indus de paiements directs complémentaires nationaux (même décision).

Dans ces conditions, nous serions tentée, dans la présente affaire, d'adopter une approche large de la notion de recours similaires et de la portée du principe d'équivalence à la lumière du principe d'égalité de traitement dont il n'est que l'expression en matière procédurale, et d'examiner le respect de ce principe en comparant le traitement procédural accordé aux recours nés de situations concernant des sociétés ayant exercé leur liberté de circulation des capitaux avec celui des recours portant sur des situations purement internes. Or le recours d'une société résidente contestant l'imposition à l'IS des dividendes de source française qu'elle a perçus nous semble pouvoir être regardé comme similaire, sous l'angle de son objet, de sa cause et de ses éléments essentiels, au recours d'une société non résidente contestant la retenue à la source ayant frappé les dividendes de source française qu'elle a reçus. Pourtant, la seconde disposera d'un délai plus court d'une année que la première pour former sa réclamation et faire valoir ses droits.

Dès lors que la seule différence de technique d'imposition liée à des modalités de recouvrement différentes pour l'IS et pour les retenues à la source ne saurait, par elle-même, justifier une différence de traitement dans la durée du délai de réclamation telle celle résultant des dispositions combinées des b) des première et seconde parties de l'article R. 196-1, nous vous invitons après réflexion, et dans le contexte particulier d'absence de toute justification au décrochage des délais à compter de 1977 entre les retenues à la source et les autres impôts d'Etat, à juger que cette différence de traitement méconnaît le principe d'équivalence et par suite, à écarter l'application du b) de la seconde partie.

Il ne saurait toutefois être question, ayant écarté ce délai, de n'appliquer aucun délai de réclamation à la société Sofina et de constater qu'elle n'aurait été enserrée dans aucun délai de forclusion. Afin de rétablir l'équivalence de traitement procédural, il convient seulement de

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.

lui appliquer le délai de réclamation prévu au b) de la première partie (v. par analogie, jugeant, s'agissant non d'une question procédurale, mais de l'assiette de l'impôt, que lorsqu'il apparaît qu'un contribuable non-résident invoquant une méconnaissance de la libre circulation des capitaux a été effectivement traité de manière défavorable, il appartient à l'administration fiscale et, le cas échéant, au juge de l'impôt, de dégrever l'imposition en litige dans la mesure nécessaire au rétablissement d'une équivalence de traitement : CE, 6 décembre 2021, *NPS*, n° 433301, au Recueil). Or vous constaterez que, même en appliquant ce délai, la réclamation est tardive.

La société conteste cette tardiveté et la compatibilité du b) de la première partie avec le droit de l'Union au motif que les sociétés résidentes bénéficieraient en pratique, même en appliquant ce b), d'un délai plus long pour réclamer que les sociétés non résidentes, lorsque l'on décompte ce délai à partir de la perception des dividendes. Toutefois, s'agissant de l'invocation d'une discrimination dans le traitement des réclamations, il y a lieu de raisonner en prenant comme point de départ, non le versement des dividendes faisant l'objet d'une imposition, mais le versement ou la liquidation de l'impôt contesté afférent à ces dividendes : en effet, ce n'est qu'à compter de cette dernière date que le contribuable, ayant été définitivement imposé, peut avoir des motifs de réclamer. Or, en appliquant de manière généralisée le b) de la première partie aux résidents comme aux non-résidents, tous bénéficient d'un délai expirant au 31 décembre de la deuxième année suivant celle du versement de l'impôt. Le décalage que la société pointe est donc en réalité lié uniquement à la différence de technique de perception de l'impôt entre retenue à la source et impôt sur les sociétés, ayant pour conséquence que le point de départ du délai de réclamation ne soit pas calendairement identique, mais il n'est pas lié au délai de réclamation lui-même. Par ailleurs, il n'en résulte à nos yeux aucune restriction à la libre circulation des capitaux.

Enfin, si la société entend se prévaloir de ce que l'arrêt *Commission c/ Allemagne* du 20 octobre 2011 (aff. C-284/09), par lequel la CJUE a jugé que l'Allemagne a manqué à ses obligations en soumettant les dividendes distribués à des sociétés établies dans d'autres Etats membres à une imposition plus lourde, en termes économiques, que celle grevant les dividendes distribués à des sociétés dont le siège est situé sur son territoire, lui aurait ouvert un nouveau délai de réclamation, cet arrêt ne saurait être regardé comme ayant révélé directement l'incompatibilité avec la libre circulation des capitaux de l'article 119 bis en ce qu'il prévoit l'assujettissement à retenue à la source des sociétés non résidentes déficitaires. Dès lors, il n'a pas constitué un événement au sens du c) de la première partie de l'article R. 196-1 du LPF (cf., sur la portée des décisions de la CJUE au regard des articles L. 190 et R. 196-1 du LPF, CE, avis, 23 mai 2011, *Société Santander Asset Management SGIIC SA et autres*, n°s 344678 à 344687, p. 257, RJF 2011 n° 1009, concl. P. Collin BDCF 2011 n° 104).

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt du 27 février 2020 de la cour administrative d'appel de Versailles ;

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.

- au rejet du surplus des conclusions de la requête de la société devant la cour, ainsi que de ses conclusions devant vous au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

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.