

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2010516

BNP PARIBAS SA

M. Puechbroussou
Rapporteur

M. Iss
Rapporteur public

Audience du 13 avril 2023
Décision du 27 avril 2023

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Montreuil

(1^{ère} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 6 octobre 2020, et des mémoires complémentaires enregistrés le 4 octobre 2021 et le 1^{er} décembre 2022, la société anonyme BNP Paribas demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale sur cet impôt et de contribution exceptionnelle à cet impôt, auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices clos en 2011 et en 2012 à raison de la remise en cause par l'administration de la déduction des déficits des succursales portugaise et grecque de sa filiale intégrée, la société BNP Paribas Wealth Management ;

2°) de prononcer le versement des intérêts moratoires correspondants ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 6 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les avis de mise en recouvrement émis le 23 septembre 2014, s'agissant de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale à cet impôt, et le 23 décembre 2014, s'agissant de la contribution exceptionnelle à l'impôt sur les sociétés, sont entachés d'irrégularité dès lors qu'ils ne font pas mention des articles du code général des impôts permettant d'identifier la base légale des sommes mises à sa charge, la société requérante se prévalant à cette fin, sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, de l'interprétation des articles L. 256 et R. 256-1 de ce même livre donnée par les paragraphes 20 et 40 de l'instruction

administrative publiée au bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-REC-PREA-10-10-20, à jour au 23 décembre 2014 ;

- le refus opposé par l'administration d'imputer sur ses résultats, en France, les déficits définitifs subis par les succursales grecque et portugaise de sa filiale intégrée BNP Wealth Management, établissements stables exploités dans d'autres Etats membres de l'Union européenne et ayant cessé leurs activités lors des exercices clos en 2011 et en 2012 respectivement, est contraire à la liberté d'établissement issue du droit de l'Union, telle qu'interprétée par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans ses arrêts C-446/03 du 13 décembre 2005 *Marks & Spencers* et C-650/16 du 12 juin 2018 *A/S Bevola* ;

- l'arrêt C-538/20 du 22 septembre 2022 *WAG* n'est pas applicable au présent litige dès lors que la France a renoncé, sur le fondement de son droit interne et non en vertu d'une convention préventive de double imposition, à imposer les établissements stables non-résidents, en application du principe de subsidiarité.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 9 juillet 2021 et le 16 janvier 2023, le directeur chargé de la direction des vérifications nationales et internationales conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- le moyen tiré de l'invocation, sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des paragraphes 20 et 40 de l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-REC-PREA-10-10-20 à l'encontre des avis de mise en recouvrement doit être écarté comme inopérant en tant qu'il est inapplicable à de tels actes, dès lors que le Conseil d'Etat a, par une décision n° 421087 du 11 décembre 2020, jugé que l'instruction administrative en cause est relative à l'établissement de l'impôt ou des pénalités fiscales, et non au recouvrement de l'impôt ;

- les déficits subis par les succursales portugaise et grecque de la filiale intégrée BNP Paribas Wealth Management de la société requérante ne peuvent être imputés sur son résultat d'ensemble au titre des deux exercices litigieux dès lors que :

- les dispositions du I de l'article 209 du code général des impôts instaurent un principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés, en vertu duquel les bénéfices et déficits des succursales de sociétés françaises exploitées à l'étranger, telles que celles en litige, ne peuvent être inclus dans les bases imposables à l'impôt sur les sociétés français de telles sociétés, ainsi que l'a jugé le Conseil d'Etat par une décision n° 81999 du 25 octobre 1972 ;

- une telle impossibilité d'imputation des déficits d'une succursale d'une société française exploitée dans un autre Etat membre de l'Union européenne sur les bases de calcul de l'impôt sur les sociétés français de cette société n'est pas contraire à la liberté d'établissement, issue des articles 49 et 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en raison de la présence de conventions fiscales bilatérales faisant obstacle à ce que la France puisse imposer les établissements stables portugais et grec de la société BNP Paribas Wealth Management, ainsi que la Cour de justice de l'Union européenne l'a jugé par un arrêt C-538/20 du 22 septembre 2022 *WAG* ;

- à titre subsidiaire, à supposer même que le déficit définitif d'une succursale d'une société française, située dans un autre Etat membre de l'Union, puisse être imputé sur les bases de calcul de l'impôt sur les sociétés de cette société française, la société requérante n'apporte pas en l'espèce la preuve, qui lui incombe en vertu de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de l'arrêt C-650/16 du 12 juin 2018 *A/S Bevola*, que les déficits des succursales grecque et portugaise de la société BNP Paribas Wealth Management constituent des pertes définitives dès lors, en particulier, qu'ils ont fait l'objet d'une valorisation lors de la vente des portefeuilles d'actifs financiers qu'ils détenaient ou, s'agissant de ceux propres à la succursale

grecque en cause, lors de la conclusion de l'accord de « *joint-venture* », c'est-à-dire de partenariat, avec la société Pireus Bank SA ayant emporté transfert de patrimoine de cette succursale ;

- à titre infiniment subsidiaire, à supposer que les déficits des succursales en litige revêtent un caractère définitif, ils doivent être déterminés selon le droit fiscal français et limités aux pertes provenant du seul exercice de liquidation.

Par une ordonnance du 20 février 2023, la clôture de l'instruction a été fixée au 15 mars 2023.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le traité instituant la Communauté européenne ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne C-446/03 du 13 décembre 2005 *Marks & Spencers*, C-337/08 du 25 février 2010 *X Holding BV*, C-650/16 du 12 juin 2018 *A/S Bevola* et C-538/20 du 22 septembre 2022 *WAG* ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Puechbroussou ;
- les conclusions de M. Iss, rapporteur public ;
- et les observations du représentant de la société BNP Paribas.

Considérant ce qui suit :

1. La société anonyme BNP Paribas Wealth Management, société membre du groupe d'intégration fiscale dont BNP Paribas SA, requérante, est la mère, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2010 à 2012, à la suite de laquelle elle s'est vue notifier, par remise en mains propres le 20 décembre 2013, une proposition de rectification en matière d'impôt sur les sociétés, de contribution sociale sur cet impôt et de contribution exceptionnelle à cet impôt, motif pris du refus de l'imputation des déficits fiscaux de ses succursales exploitées respectivement en Grèce et au Portugal accumulés jusqu'à la date de leur cessation d'activité, confirmée par une lettre du 16 juin 2014. Les suppléments correspondants d'impôt sur les sociétés et de contribution sociale sur cet impôt, d'une part, et de contribution exceptionnelle à cet impôt, d'autre part, ont été mis en recouvrement par des avis respectivement émis le 23 septembre 2014 et le 23 décembre 2014. La société BNP Paribas a déposé une réclamation contentieuse le 28 décembre 2016 qui a fait l'objet d'une décision de rejet par l'administration le 7 août 2020. Par la présente requête, la société BNP Paribas demande la décharge des impositions supplémentaires auxquelles elle a été assujettie.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article R. 256-1 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable au présent litige : « *L'avis de mise en recouvrement prévu à l'article L. 256 indique pour chaque impôt ou taxe le montant global des droits, des pénalités et des intérêts de retard qui font l'objet de cet avis. / Lorsque l'avis de mise en recouvrement est consécutif à une procédure de rectification, il fait référence à la proposition prévue à l'article L. 57 ou à la notification prévue à l'article L. 76 et, le cas échéant, au document adressé au contribuable l'informant d'une modification des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications. / Lorsqu'en application des dispositions de l'article 223 A du code général des impôts la société mère d'un groupe est amenée à supporter les droits et pénalités résultant d'une procédure de rectification suivie à l'égard d'une ou de plusieurs sociétés du groupe, l'administration adresse à la société mère, préalablement à la notification de l'avis de mise en recouvrement correspondant, un document l'informant du montant global par impôt des droits, des pénalités et des intérêts de retard dont elle est redevable. L'avis de mise en recouvrement, qui peut être alors émis sans délai, fait référence à ce document (...) ».*

3. En premier lieu, l'avis de mise en recouvrement du 26 septembre 2014, au titre de l'impôt sur les sociétés et de la contribution sociale sur cet impôt pour les exercices clos en 2011 et en 2012, et l'avis de mise en recouvrement du 29 décembre 2014, au titre des mêmes exercices, en matière de contribution exceptionnelle à l'impôt sur les sociétés, comportent toutes les mentions exigées par les dispositions précitées. En particulier, il est fait référence de manière suffisamment claire, dans l'avis de mise en recouvrement du 26 septembre 2014, à la proposition de rectification du 20 décembre 2013, et, dans l'avis du 23 décembre 2014, à la proposition de rectification du 30 septembre 2014. Ainsi, ces avis de mise en recouvrement sont réguliers au regard des prescriptions de la loi fiscale.

4. En second lieu, aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction issue de la loi du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 : « *Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. / Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales ».* Sont opposables à l'administration, dans les conditions prévues par le second alinéa de ce texte, les instructions ou circulaires publiées relatives à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt, ainsi que celles relatives au bien-fondé ou au recouvrement des pénalités fiscales, mais non celles relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, ni celles relatives à la procédure d'établissement des pénalités fiscales. Dès lors que l'avis de mise en recouvrement est l'acte par lequel l'administration établit sa créance sur le contribuable et rend celle-ci exigible, sans pour autant constituer un acte de poursuite, une instruction portant sur les mentions devant figurer sur l'avis de mise en recouvrement est relative à la procédure d'établissement de l'impôt ou des pénalités fiscales, et non au recouvrement de l'impôt.

5. La société requérante fait valoir l'irrégularité des avis de mise en recouvrement du 23 septembre 2014, relatif à l'impôt sur les sociétés et à la contribution sociale sur cet impôt, et du

23 décembre 2014, relatif à la contribution exceptionnelle à cet impôt, au motif qu'ils ne comportaient aucune référence au code général des impôts permettant d'identifier la base légale des sommes mises à sa charge, en se prévalant à cette fin, sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A précité, des paragraphes 20 et 40 de l'instruction administrative publiée au bulletin officiel des finances publiques-impôts sous la référence BOI-REC-PREA-10-10-20, à jour au 23 décembre 2014, qui portent sur les mentions devant figurer sur l'avis de mise en recouvrement. Il résulte de ce qui a été dit au point précédent qu'une telle instruction est relative à la procédure d'établissement de l'impôt ou des pénalités fiscales, et non au recouvrement de l'impôt. Par suite, la société BNP Paribas ne peut l'opposer à l'administration sur le fondement du second alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales.

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

6. D'une part, aux termes du I de l'article 209 du code général des impôts : « *Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions* ».

7. D'autre part, aux termes de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « *Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 48, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux* ». L'article 48 du même traité, devenu l'article 54 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, stipule en outre que : « *Les sociétés constituées en conformité de la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté sont assimilées, pour l'application des dispositions du présent chapitre, aux personnes physiques ressortissantes des États membres* ».

8. Il résulte de ces stipulations, telles qu'interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans ses arrêts C-337/08 du 25 février 2010 *X Holding BV* et C-650/16 du 12 juin 2018 *A/S Bevola*, que le fait qu'une législation nationale permette la prise en compte des pertes d'un établissement stable, ce qui constitue un avantage fiscal, lorsque les pertes proviennent d'un établissement stable situé dans l'État membre de la société résidente, mais non lorsque ces pertes proviennent d'un établissement stable situé dans un autre État membre que celui de cette société résidente, a pour conséquence que la situation fiscale d'une société résidente qui possède un établissement stable dans un autre État membre est moins favorable que celle qui serait la sienne si cet établissement stable était situé dans le même État membre et qu'une telle situation constitue, par suite, une différence de traitement, à même de dissuader une société résidente d'exercer ses activités par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans un autre État membre.

9. En l'espèce, les dispositions précitées du I de l'article 209 du code général des impôts font obstacle à l'imputation sur les bénéfices d'une société exploitée en France des déficits

provenant d'une succursale située dans un autre État membre tandis qu'elles permettent la prise en compte des déficits provenant d'une succursale exploitée en France d'une même société, asymétrie corollaire du principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés français qu'instaurent ces mêmes dispositions.

10. Il résulte de ce qui précède que la législation française, et plus particulièrement le I de l'article 209 du code général des impôts, instaure une différence de traitement entre les sociétés françaises qui possèdent un établissement stable en France et celles dont l'établissement stable est situé dans un autre État membre.

11. Toutefois, il résulte d'une jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment de ses arrêts C-337/08 du 25 février 2010 *X Holding BV*, C-650/16 du 12 juin 2018 *A/S Bevola* et C-538/20 du 22 septembre 2022 *W AG* qu'une différence de traitement résultant de la législation fiscale d'un État membre au détriment des sociétés qui exercent leur liberté d'établissement n'est pas constitutive d'une entrave à cette liberté si elle concerne des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou si elle est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif.

12. Or, dans son arrêt C-538/20 du 22 septembre 2022 *W AG*, cette même Cour a dit pour droit que les articles 49 et 54 du traité de fonctionnement de l'Union européenne doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à un régime fiscal d'un État membre en vertu duquel une société résidente de celui-ci ne peut déduire de son bénéfice imposable les pertes définitives subies par son établissement stable situé dans un autre État membre dans le cas où l'État membre de résidence a renoncé à son pouvoir d'imposer les résultats de cet établissement stable en vertu d'une convention préventive de double imposition, dès lors qu'une société résidente détenant un établissement situé dans un autre État membre ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'une société résidente qui détient un établissement stable situé dans le même État membre.

13. Aux termes de l'article 4 de la convention fiscale du 21 août 1963 conclue entre la France et la Grèce : « 1. Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce une telle activité, l'impôt peut être perçu dans l'autre État sur les bénéfices de l'entreprise, mais uniquement dans la mesure où ces bénéfices sont imputables audit établissement stable. / 2. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce une activité industrielle ou commerciale dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chacun des deux États, à cet établissement stable les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable ». Aux termes de l'article 7 de la convention fiscale du 14 janvier 1971 conclue entre la France et le Portugal : « 1. Les bénéficiaires d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre État, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement stable. / 2. Lorsqu'une entreprise d'un État contractant exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé, dans chaque État contractant, à cet établissement stable, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable ».

14. Il résulte des stipulations précitées de l'article 4 de la convention fiscale du 21 août 1963 conclue entre la France et la Grèce et de l'article 7 de la convention fiscale du 14 janvier 1971 conclue entre la France et le Portugal que la France a renoncé à son pouvoir d'imposer les bénéfices réalisés par des établissements stables situés en Grèce et au Portugal par l'intermédiaire desquels ses sociétés résidentes exercent leur activité. Il en va de même, symétriquement, de la prise en compte des pertes enregistrées par ces établissements. Dès lors que, en vertu de conventions préventives de double imposition, la France a renoncé à son pouvoir d'imposition sur les bénéfices réalisés et les pertes subies par de tels établissements stables situés dans ces deux États membres, une société résidente détenant de tels établissements ne se trouve pas dans une situation comparable à celle d'une société résidente qui détient des établissements stables situés en France au regard de l'objectif consistant à prévenir ou à atténuer la double imposition des bénéfices et, symétriquement, la double prise en compte des pertes. Par suite, dans une situation telle que celle en cause, et alors même que la différence de traitement résultant de l'impossibilité de principe d'imputer les pertes de ces succursales situées en Grèce et au Portugal, tous deux États membres de l'Union, sur le bénéfice imposable de la société française qui les détient, contrairement à la situation où ces succursales seraient situées en France, est établie, ainsi qu'il a été dit au point 10, aucune restriction à la liberté d'établissement garantie aux articles 49 et 54 du traité de fonctionnement de l'Union européenne ne saurait être constatée, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'existence d'une justification par une raison impérieuse d'intérêt général et proportionnée à cet objectif.

15. Il résulte de tout ce qui précède que la société BNP Paribas n'est pas fondée à demander la décharge des impositions supplémentaires mises à charge. Par voie de conséquence et en tout état de cause, doivent être rejetées les conclusions présentées par l'intéressée tendant au versement d'intérêts moratoires.

Sur les frais liés au litige :

16. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soient mises à la charge de l'État, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, les sommes demandées par la société BNP Paribas au titre des frais exposés par elle et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de la société BNP Paribas est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société anonyme BNP Paribas et au directeur chargé de la direction des vérifications nationales et internationales.

Délibéré après l'audience du 13 avril 2023, à laquelle siégeaient :

M. Hoffmann, président,
M. Thobaty, premier conseiller,
M. Puechbroussou, conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 27 avril 2023.

Le rapporteur,

Le président,

C. Puechbroussou

M. Hoffmann

La greffière,

A. Diallo

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, en ce qui le concerne, et à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.