

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2106121

SOCIÉTÉ HSBC BANK PLC PARIS BRANCH

M. Gauthier Doyelle
Rapporteur

M. Arnaud Iss
Rapporteur public

Audience du 21 mars 2024
Décision du 25 avril 2024

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil,

(1^{re} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés les 5 mai et 15 octobre 2021 et les 17 janvier, 22 mars, 1^{er} août et 13 octobre 2022, la société HSBC Bank Plc Paris Branch demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée au titre de l'exercice clos en 2010 pour un montant de 192 197 euros ;

2°) d'ordonner le versement des intérêts moratoires prévus par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les crédits d'impôt forfaitaires calculés au taux de 10 % selon la convention fiscale franco-chinoise et au taux de 15 % selon la convention fiscale franco-turque, qui ne constituent pas des revenus imposables en France, auraient dû être intégralement imputés sur l'impôt sur les sociétés sur une base brute reconstituée, en l'absence même de contrepartie à leur octroi, conformément à la décision du Conseil d'État n° 396595 « SA Natixis » du 20 décembre 2017, c'est-à-dire en incluant le montant des impôts réputés acquittés en Chine et en Turquie, et non uniquement à hauteur des deux tiers de leur montant initial non reconstitué ;
- en tout état de cause, les conditions relatives à la demande de compensation de l'administration fiscale prévue par l'article L. 203 du livre des procédures fiscales, entre

l'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'imputation de montants complémentaires de crédits d'impôt étrangers et les suppléments d'imposition résultant de l'insuffisance de base taxable liée à ces crédits d'impôt, ne sont pas réunies, d'autant que la doctrine administrative référencée BOI-CTX-DG-20-40-10-20120912 précise que l'administration doit s'abstenir d'y procéder en cas de changement de jurisprudence, et qu'au surplus, la compensation qui concerne l'impôt sur les sociétés ne saurait inclure la contribution sociale sur l'impôt sur les sociétés.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 10 septembre et 22 décembre 2021 et les 22 février, 11 juillet et 10 novembre 2022, la directrice chargée de la direction des grandes entreprises conclut au rejet de la requête, en faisant valoir que les moyens qu'elle comporte ne sont pas fondés.

Une ordonnance du 14 novembre 2022 a fixé la clôture d'instruction au 2 janvier 2023.

Par une lettre du 23 février 2024, les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité des conclusions tendant au versement d'intérêts moratoires sur le fondement de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales, faute de litige né et actuel avec le comptable chargé le cas échéant de procéder au paiement de tels intérêts.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République Populaire de Chine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu signé à Paris le 30 mai 1984 ;
- la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur le revenu signée à Paris le 18 février 1987 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- 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. Doyelle, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Iss, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La société HSBC Bank Plc Paris Branch est la société intégrante d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts dont l'une des filiales, la société HSBC France, a perçu au cours de l'année 2010 des intérêts rémunérant des prêts consentis à des sociétés situées en Chine et en Turquie, respectivement pour des montants de 3 990 880 euros et de 650 205 euros. En application des conventions fiscales franco-chinoise et franco-turque, ces intérêts ont ouvert droit à des crédits d'impôt forfaitaires calculés respectivement aux taux de 10 % et de 15 %. En sa qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés, la société HSBC Bank Plc Paris Branch a déclaré ces crédits d'impôt à hauteur des deux-tiers de leur montant au titre de

l'exercice clos en 2010, soit pour des montants respectifs de 266 059 euros et de 65 021 euros. Par une réclamation du 1^{er} août 2017, cette société a demandé à la direction des grandes entreprises un dégrèvement d'une fraction de sa cotisation d'impôt sur les sociétés pour des montants de 177 372 euros et de 49 722 euros correspondant à l'imputation respective des crédits d'impôt relatifs aux intérêts de sources chinoise et turque, en calculant leur montant par différence entre le montant des crédits d'impôt initialement imputés aux deux-tiers et le montant des crédits d'impôt qu'elle aurait dû intégralement imputer pour leur montant brut. Par une décision du 19 mars 2021, la direction des grandes entreprises a admis partiellement cette réclamation contentieuse pour des montants de 24 684 euros au titre du crédit d'impôt correspondant aux intérêts de source chinoise et de 10 213 euros au titre de celui afférent aux intérêts de source turque. La société requérante demande au tribunal de prononcer la décharge de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée à tort au titre de l'exercice clos en 2010 pour un montant global de 192 197 euros.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

2. Une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition et, par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie avant de déterminer si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale. Il appartient néanmoins au juge, pour la mise en œuvre des stipulations d'une convention qui sont relatives, non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les deux États parties, mais aux modalités d'élimination des doubles impositions, de faire application des stipulations claires subordonnant l'imputation du crédit d'impôt forfaitaire qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé perçu dans l'État où les revenus en cause trouvent leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France du revenu en cause augmenté de cet impôt.

En ce qui concerne la convention conclue entre la France et la Chine :

3. Aux termes des paragraphes 1 et 2 de l'article 10 de l'accord conclu le 30 mai 1984 entre la France et la Chine : « 1. *Les intérêts provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État.* / 2. *Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. cent du montant brut des intérêts.* » Aux termes de l'article 22 du même accord : « La double imposition est évitée de la manière suivante pour les deux États contractants : (...) / 2. *En ce qui concerne la République française : (...) / b) Les revenus visés aux articles 9, 10, 11, 12, 15 et 16 provenant de Chine sont imposables en France, conformément aux dispositions de ces articles, pour leur montant brut. Il est accordé aux résidents de France un crédit d'impôt français correspondant au montant de l'impôt chinois perçu sur ces revenus mais qui ne peut excéder le montant de l'impôt français afférent à ces revenus ; / c) Aux fins de l'alinéa b et en ce qui concerne les éléments de revenu visés aux articles 9, 10 et 11, le montant de l'impôt chinois perçu est considéré comme étant égal à (...) 10 p. cent sur les intérêts, (...) du montant brut de ces éléments de revenu ; / (...) ».*

4. Ces stipulations prévoient, pour l'élimination de la double imposition née de la possibilité reconnue concurremment à la France et à la Chine de taxer les intérêts de source chinoise perçus par une entreprise établie en France, que cette entreprise est imposable en France

sur ces revenus, retenus pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant le montant de l'impôt chinois tel que défini au c du 2 de l'article 22, et bénéficie d'un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés dû en France, égal à 10 % du même montant brut de ces revenus, dans la limite du montant de l'impôt français dû à raison de ceux-ci.

5. En l'espèce, l'administration fiscale qui a accordé à la société HSBC Bank Plc Paris Branch, dans le cadre d'une décision d'admission partielle du 19 mars 2021, l'imputation d'un crédit d'impôt sur l'intégralité des intérêts de source chinoise pour leur montant brut, c'est-à-dire incluant le montant de l'impôt réputé prélevé en Chine, est fondée en application des seules stipulations conventionnelles précitées à considérer que les intérêts de source chinoise sont imposables en France sur ce même montant brut, alors même qu'aucune disposition législative de droit interne ne prévoit l'inclusion de cet impôt forfaitaire dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû en France.

6. Il en résulte que la société requérante n'est pas fondée à contester, pour défaut de base légale, le principe d'assujettissement des intérêts de source chinoise pour leur montant brut.

En ce qui concerne la convention conclue entre la France et la Turquie :

7. Aux termes des paragraphes 1 et 2 de l'article 11 de la convention conclue le 18 février 1987 entre la France et la Turquie : « 1. Les intérêts provenant d'un État contractant et payés à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. / 2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'État contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 p. cent du montant brut des intérêts. » Aux termes de l'article 23 de la même convention : « La double imposition est évitée de la manière suivante pour les deux États contractants : (...) / 2. En ce qui concerne la France : / a) Lorsqu'un résident de France reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en Turquie et en France, la France accorde une déduction sur l'impôt sur le revenu de ce résident, d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé en Turquie. (...) / b) Au sens de l'alinéa a, l'expression l'impôt sur le revenu payé en Turquie est considéré comme comprenant tout impôt turc qui aurait été exigible en vertu de la législation fiscale turque à l'exception de toute réduction ou exonération de l'impôt turc accordé en vertu des dispositions relatives aux mesures spéciales d'incitation visant à promouvoir le développement économique en Turquie. / Nonobstant la phrase précédente, l'impôt sur le revenu dû en Turquie est calculé : / (...) iii) Au taux de 15 p. cent en ce qui concerne les intérêts visés à l'article 11, paragraphe 2 ; (...) / Toutefois, si les taux des impôts applicables en vertu de la législation fiscale turque aux (...) intérêts (...) reçus par des personnes non résidentes de Turquie sont réduits par rapport à ceux mentionnés au présent alinéa, ces taux plus faibles s'appliqueront aux fins du présent alinéa. »

8. D'une part, ni les stipulations de la convention fiscale bilatérale conclue entre la France et la Turquie précitée ni aucune disposition législative ne subordonnent le bénéfice du crédit d'impôt selon les modalités prévues par cette convention à la réintégration de ce crédit d'impôt au résultat imposable de la société soumis à l'impôt sur les sociétés. Il s'ensuit que, contrairement à ce que soutient l'administration, il n'existe, par symétrie, aucune équivalence nécessaire entre l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France sur les intérêts perçus de la contrepartie turque et le montant de la déduction sur cet impôt qui est accordée à hauteur de l'impôt sur le revenu payé en Turquie calculé au taux de 15 % du montant brut des intérêts.

9. D'autre part, il ne résulte pas des stipulations conventionnelles précitées qui doivent s'interpréter littéralement que les intérêts provenant de l'État source et payés à un résident de l'autre État contractant seraient expressément imposables sur ces revenus pour leur montant brut.

10. Par suite, alors que ces stipulations claires ne subordonnent pas l'imputation du crédit d'impôt fictif qu'elles prévoient à raison de l'impôt réputé prélevé en Turquie sur les intérêts y trouvant leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France de ces intérêts augmentés de cet impôt, la société requérante est en droit d'imputer sur cet impôt, calculé, en ce qui concerne les opérations en cause, sur le seul montant des intérêts de source turque perçus par elle, un crédit d'impôt égal au montant total de l'impôt réputé prélevé à la source sur ces intérêts. En revanche, les intérêts de source turque versés à la société HSBC France sont imposés en France sur un montant qui n'inclut pas le montant de l'impôt réputé prélevé en Turquie conformément aux stipulations conventionnelles précitées.

Sur la demande de compensation de l'administration fiscale :

11. Aux termes de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales : « *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.* » Aux termes de l'article L. 204 du même livre : « *La compensation peut aussi être effectuée ou demandée entre les impôts suivants, lorsque la réclamation porte sur l'un d'eux : / 1° À condition qu'ils soient établis au titre d'une même année, entre l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, la contribution prévue à l'article 234 nonies du code général des impôts, la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage, la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.* »

12. L'administration fiscale demande la compensation entre l'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'octroi de compléments de crédits d'impôt étrangers chinois et turcs et les suppléments d'imposition résultant des insuffisances de bases taxables révélées au cours de l'instruction au titre de l'exercice clos en 2010.

13. En premier lieu, il résulte du point 10 qu'en application de la convention fiscale franco-turque, les intérêts de source turque sont imposables en France pour un montant n'incluant pas le montant de l'impôt réputé prélevé en Turquie. Dans ces conditions, l'administration fiscale n'est pas fondée à demander la compensation entre une insuffisance d'imposition de ces intérêts en France et le complément de crédit d'impôt étranger accordé à la société.

14. En second lieu, s'agissant des intérêts versés par une contrepartie chinoise, la société requérante soutient que les conditions relatives à la demande de compensation de l'administration ne sont pas respectées.

15. D'une part, pour faire échec à la compensation concernant l'imposition des intérêts de source chinoise pour leur montant brut, la requérante entend se prévaloir du paragraphe 100 de la doctrine BOI-CTX-DG-20-40-10-20120912 selon lequel l'administration s'abstient de compenser des dégrèvements reconnus justifiés avec des insuffisances d'imposition résultant d'un changement de jurisprudence. Toutefois, l'arrêt n° 396595 du Conseil d'État du

20 novembre 2017, auquel se réfère la société, se borne à faire application des stipulations de la convention conclue entre la France et la Chine pour déterminer le montant du crédit d'impôt relatif aux intérêts versés par une contrepartie chinoise. La requérante ne se prévaut, en outre, d'aucune jurisprudence ayant fait l'objet d'un changement qui aurait initialement fait obstacle à l'imposition en France d'intérêts bruts provenant de sociétés chinoises. Dès lors que cette décision du Conseil d'État ne constitue pas un changement de jurisprudence, la société requérante n'est pas fondée à se prévaloir de la doctrine administrative pour faire échec à la demande de compensation de l'administration.

16. D'autre part, la requérante fait valoir que la compensation ne peut être demandée qu'au titre des impôts prévus par l'article L. 204 du livre des procédures fiscales et qu'ainsi, l'administration ne saurait solliciter une compensation entre le complément de crédit d'impôt étranger chinois imputable sur l'impôt sur les sociétés et la contribution sociale prévue par l'article 235 ter ZC du code général des impôts qui est un impôt juridiquement distinct, comme l'indique au demeurant l'administration dans sa doctrine publiée au bulletin officiel des finances publiques sous la référence BOI-IS-AUT-10-20130410, paragraphe 1. À cet égard, si l'administration fiscale soutient, dans ses écritures en réplique, que le crédit d'impôt étranger afférent aux intérêts est imputable sur l'impôt sur les sociétés mais aussi sur les contributions assimilées à l'impôt sur les sociétés, il ressort cependant des dispositions du IV de l'article 235 ter ZC que les crédits d'impôt de toute nature ne sont pas imputables sur cette contribution. Quoiqu'il en soit, dans la mesure où la contribution sociale constitue un impôt distinct de l'impôt sur les sociétés et qu'elle n'est pas visée par l'article L. 204 du livre des procédures fiscales, l'administration fiscale n'est pas fondée à demander la compensation entre l'excédent d'impôt sur les sociétés résultant de l'octroi du complément de crédit d'impôt étranger de source chinoise et le supplément d'imposition résultant de l'insuffisance de base taxable à la contribution sociale.

17. Il résulte de ce qui précède que l'administration fiscale est uniquement fondée à demander la compensation résultant de l'insuffisance d'imposition à l'impôt sur les sociétés des intérêts versés par une contrepartie chinoise pour un montant de 147 810 euros au titre de l'exercice clos en 2010.

18. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante est fondée à demander la restitution d'un montant d'impôt sur les sociétés de 44 387 euros au titre de l'exercice clos en 2010.

Sur la demande de versement d'intérêts moratoires :

19. Aux termes du premier alinéa de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : *« Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du code général des impôts. Ces intérêts sont également dus lorsque l'administration prononce un dégrèvement pour corriger une erreur qu'elle a commise dans l'établissement de l'assiette ou le calcul des impositions. Les intérêts courent du jour du paiement. Ils ne sont pas capitalisés. »* Aux termes de l'article R. 208-1 du même livre : *« (...) Ces intérêts sont calculés sur la totalité des sommes remboursées au contribuable au titre de l'impôt objet du règlement. / Ils sont payés d'office en même temps que les sommes remboursées par le comptable chargé du recouvrement des impôts. »*

20. En l'absence de litige né et actuel opposant la société requérante au comptable public chargé du remboursement des sommes en litige concernant le versement des intérêts moratoires, les conclusions tendant au versement par l'administration de ces intérêts ne peuvent qu'être rejetées comme irrecevables.

Sur la demande de remboursement des frais liés au litige :

21. Aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Les parties peuvent produire les justificatifs des sommes qu'elles demandent et le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation.* »

22. Dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de mettre à la charge de l'État la somme que la société requérante demande au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

D É C I D E :

Article 1^{er} : Il est accordé la restitution à la société HSBC Bank Plc Paris Branch d'un montant d'impôt sur les sociétés de 44 387 euros au titre de l'exercice clos en 2010.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à la société HSBC Bank Plc Paris Branch et à la directrice chargée de la direction des grandes entreprises.

Délibéré après l'audience du 21 mars 2024, à laquelle siégeaient :

- M. Toutain, président,
- M. Doyelle, premier conseiller,
- M. David, conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 25 avril 2024.

Le rapporteur,

Le président,

G. Doyelle

É. Toutain

La greffière,

C. Denis

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique, en ce qui le concerne, ou 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.