

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE MONTREUIL**

**N° 2008410**

---

**SOCIETE LIEBHERR-AEROSPACE &  
TRANSPORTATION**

---

**M. Jimmy Robbe  
Rapporteur**

---

**M. Guillaume Thobaty  
Rapporteur public**

---

**Audience du 14 octobre 2021  
Décision du 28 octobre 2021**

---

**19-04-01-04-03-01**

**C +**

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

**Le Tribunal administratif de Montreuil**

**(1<sup>ère</sup> chambre)**

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 17 août 2020, et des mémoires, enregistrés les 4 mai et 12 juillet et 20 septembre 2021, la société Liebherr-Aerospace & Transportation, représentée par Me Gerardin et Me Burg, demande au tribunal :

1°) de prononcer la restitution d'une fraction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles qu'elle a acquittées au titres des exercices 2014 à 2016, correspondant à l'excédent d'impôt résultant de l'absence d'imputation des déficits fiscaux de la SAS Liebherr-Components Colmar sur les résultats d'ensemble réalisés au cours des mêmes années par le groupe dont elle est la société mère ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 10 000 euros au titre l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- les stipulations du paragraphe 5 de l'article 6 de la convention fiscale franco-suisse instituent une règle de non-discrimination visant à protéger une société résidente contre toute imposition discriminatoire fondée sur l'Etat de résidence de ses actionnaires ; la portée de cette règle de non-discrimination doit être déterminée à la lumière de la jurisprudence rendue par la Cour de justice de l'Union européenne à propos de la liberté d'établissement garantie par l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

- ces stipulations sont semblables à celles du paragraphe 5 de l'article 24 du modèle de convention établi par l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE), mais les commentaires formulés par le comité fiscal de cette Organisation sont postérieurs à l'adoption des stipulations en cause de la convention fiscale franco-suisse, de sorte qu'il n'y a pas lieu, pour interpréter ces stipulations, de se reporter à ces commentaires ; en tout état de cause, ces commentaires n'apportent aucune indication concernant la question de l'intégration fiscale horizontale, qui ne concerne que les sociétés française et n'a ni pour objet ni pour effet de permettre l'intégration de sociétés étrangères ;

- ces stipulations du paragraphe 5 de l'article 6 de la convention fiscale franco-suisse sont invocables y compris dans une situation purement interne n'impliquant aucune double imposition internationale ;

- le bénéfice de la règle de non-discrimination prévue par ces stipulations est subordonné à trois conditions : l'existence d'une discrimination fondée sur la non-résidence de l'actionnaire, d'une différence de traitement, et d'une similarité de situations ; ces conditions sont en l'espèce remplies ;

- en application de ces stipulations, la législation française doit accorder aux sociétés françaises sous contrôle suisse les mêmes avantages que ceux qui sont prévus pour les autres sociétés françaises ; ainsi, les sociétés françaises du groupe Liebherr sont en droit de demander la formation d'un groupe d'intégration fiscale horizontale, sans que puisse leur être opposé le fait que leur actionnaire commun est une société située en Suisse ; l'inclusion au sein du groupe, actuellement composé de la SAS Liebherr-Aerospace & Transportation Liebherr-Aerospace et de la SAS Liebherr-Aerospace Toulouse, de la SAS Liebherr-Components Colmar, permet d'imputer les déficits réalisés par cette dernière sur les résultats du groupe, induisant une réduction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles au titre des exercices clos les 31 décembre 2015, 2015 et 2016.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 17 février, 9 juin, 2 septembre et 24 septembre 2021, ce dernier n'ayant pas été communiqué, le ministre de l'économie, des finances et de la relance (direction des vérifications nationales et internationales) conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 10 septembre 2021, la clôture d'instruction a été fixée au 28 septembre 2021.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention du 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales modifiée ;

- 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. Robbe, premier conseiller,
- les conclusions de M. Thobaty, rapporteur public,
- et les observations de Me Burg, représentant la société Liebherr-Aerospace & Transportation.

Considérant ce qui suit :

1. La société Liebherr-Aerospace & Transportation demande la restitution d'une fraction des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles qu'elle a acquittées au titre des années 2014 à 2016, correspondant à l'excédent d'impôt résultant de l'absence d'imputation des déficits fiscaux de la société par actions simplifiée Liebherr-Components Colmar sur les résultats d'ensemble du groupe formé par elle-même et sa filiale à 100%, la société par actions simplifiée Liebherr-Aerospace Toulouse.

2. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. 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 et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient toutefois ensuite, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer, en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office, si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

3. Aux termes des deux premiers alinéas de l'article 223 A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années en litige : « *I. – Une société, ci-après désignée par les mots : " société mère ", peut se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés dont elle détient 95 % au moins du capital de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables membres du groupe, ci-après désignés par les mots : " sociétés du groupe ", ou de sociétés ou d'établissements stables, ci-après désignés par les mots : " sociétés intermédiaires ", détenus à 95 % au moins par la société mère de manière continue au cours de l'exercice, directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés du groupe ou de sociétés intermédiaires. / Une société, également désignée par les mots : " société mère ", dont le capital est détenu, de manière continue au cours de l'exercice, à 95 % au moins par une société ou un établissement stable soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, ci-après désigné par les mots : " entité mère non résidente ", directement ou indirectement par l'intermédiaire de sociétés ou d'établissements stables détenus à 95 % au moins par l'entité mère non résidente et soumis à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans les mêmes Etats, ci-après désignés par les mots : " sociétés étrangères ", peut aussi se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe formé par elle-même et les sociétés détenues par l'entité mère non résidente dans les conditions prévues au*

*premier alinéa du présent I, directement ou indirectement par l'intermédiaire de la société mère, de sociétés étrangères, de sociétés intermédiaires ou de sociétés membres du groupe ». Aux termes du premier alinéa de l'article 223 B du même code : « Le résultat d'ensemble est déterminé par la société mère en faisant la somme algébrique des résultats de chacune des sociétés du groupe, déterminés dans les conditions de droit commun ou selon les modalités prévues à l'article 214 ».*

4. La société Liebherr-Components Colmar est intégralement et directement détenue par la société de droit suisse Liebherr-Components Technologies AG, elle-même intégralement et directement détenue par la société de droit suisse Liebherr-International AG. La société Liebherr-Components Colmar n'entre donc pas dans la catégorie des sociétés détenues par une entité mère non résidente au sens et dans les conditions prévues par les dispositions précitées du deuxième alinéa du I de l'article 223 A du code général des impôts. Ces dispositions font ainsi obstacle à ce que cette société rejoigne, dans la cadre du régime de « l'intégration fiscale horizontale » qu'elles instituent, le groupe fiscal intégré formé par la société requérante et sa filiale à 100 %, la société Liebherr-Aerospace Toulouse.

5. Aux termes du paragraphe 5 de l'article 26 de la convention conclue le 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales : « *Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujetties les autres entreprises de même nature de ce premier Etat* ». Ces stipulations, ayant pour objet de soumettre à un même traitement les sociétés de même nature résidentes d'un même Etat contractant, sans qu'il soit tenu compte du pays de résidence de la personne qui en détient ou en contrôle le capital, font obstacle à ce qu'une société établie en France, dont le capital est détenu ou contrôlé par un résident de Suisse, soit soumise en France à une imposition autre ou moins avantageuse que celle à laquelle est assujettie une autre société de même nature établie en France, dont le capital est détenu ou contrôlé par un résident d'un Etat tiers.

6. L'avantage fiscal résultant du régime de « l'intégration fiscale horizontale » institué par les dispositions précitées du deuxième alinéa de l'article 223 A produit ses effets dans l'imposition de la société mère du groupe, qui peut compenser les profits et les pertes réalisés par l'ensemble des sociétés du groupe intégré et bénéficier de la neutralisation fiscale des opérations internes à ce groupe. Pour déterminer si l'impossibilité dans laquelle se trouve une société établie en France de se constituer société mère d'un groupe, et dans cette mesure de bénéficier de cet avantage, traduit une discrimination prohibée par les stipulations ci-dessus reproduites, il y a lieu d'examiner si cette société aurait bénéficié de cette possibilité dans le cas où son capital aurait été détenu ou contrôlé par un résident de France.

7. Les dispositions précitées de l'article 223 A du code général des impôts permettent l'inclusion dans le périmètre de l'intégration fiscale dite « horizontale » des seules sociétés établies en France et dont le capital est détenu par une entité mère non résidente au sens et dans les conditions prévues par ces dispositions, imposant notamment que cette entité soit soumise à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

8. Même si la société de droit suisse Liebherr-International AG, qui doit, pour l'application des stipulations précitées, être considérée en sa seule qualité de détenteur du capital de la société Liebherr-Aerospace & Transportation, avait été résidente de France, la société Liebherr-Aerospace & Transportation n'aurait pas davantage pu se constituer société mère d'un groupe incluant une société dont le capital, tel celui de la SAS Liebherr-Components Colmar, demeurerait considéré comme n'étant pas détenu ou contrôlé par une entité mère non résidente au sens et dans les conditions prévues à l'article 223 A du code général des impôts. L'impossibilité dans laquelle se trouve la société Liebherr-Aerospace & Transportation de se constituer société mère d'un groupe incluant la SAS Liebherr-Components Colmar ne traduit ainsi aucune discrimination prohibée par les stipulations citées au point 5 de la convention franco-suisse.

9. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de restitution présentées par la société requérante doivent être rejetées, ainsi que, consécutivement, ses conclusions présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

#### D E C I D E :

Article 1<sup>er</sup> : La requête de la société Liebherr-Aerospace & Transportation est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société Liebherr-Aerospace & Transportation et au ministre de l'économie, des finances et de la relance (direction des grandes entreprises).

Délibéré après l'audience du 14 octobre 2021, à laquelle siégeaient :

- Mme Gosselin, président,
- M. Robbe, premier conseiller,
- M. Iss, premier conseiller.

Lu en audience publique le 28 octobre 2021.

Le rapporteur,

Le président,

Signé

Signé

J. Robbe

C. Gosselin

La greffière,

Signé

S. Le Chartier

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance, en ce qui le concerne, et à tous huissiers 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.