

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N^{os} 2108816 et 2108818

SA CREDIT AGRICOLE

M. Gauthier Doyelle
Rapporteur

M. Arnaud Iss
Rapporteur public

Audience du 30 mai 2024
Décision du 20 juin 2024

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil,

(1^{re} chambre)

Vu la procédure suivante :

I. Par une requête et des mémoires, enregistrés le 29 juin 2021 et les 14 avril et 14 septembre 2022, la société Crédit Agricole, représentée par Me Meier, demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures, de prononcer la restitution de la cotisation d'impôt sur les sociétés acquittée au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant de 1 397 892 euros.

Dans le dernier état de ses écritures, elle soutient que le crédit d'impôt forfaitaire calculé au taux de 10 % selon la convention fiscale franco-turque ne constitue pas un revenu imposable en France et que la décision du Conseil d'État n° 461519 « Société HSBC Bank Plc Paris Branch » qui concerne l'imposition des crédits d'impôt forfaitaires accordés par la convention fiscale franco-chinoise n'est pas transposable à la situation de la convention franco-turque.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 8 février, 21 juin et 20 octobre 2022, la directrice chargée de la direction des grandes entreprises conclut au rejet de la requête pour le montant de 1 397 892 euros restant en litige, en faisant valoir que les moyens qu'elle comporte ne sont pas fondés.

Une ordonnance du 8 septembre 2023 a fixé la clôture d'instruction au 27 octobre 2023.

II. Par une requête et des mémoires, enregistrés le 29 juin 2021 et les 14 avril et 14 septembre 2022, la société Crédit Agricole, représentée par Me Meier, demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures, de prononcer la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, de contributions sociales et de contributions exceptionnelles acquittées au titre des exercices clos entre 2012 et 2015 pour un montant global de 53 978 442 euros.

Dans le dernier état de ses écritures, elle soutient que, nonobstant le caractère taxable du crédit d'impôt forfaitaire en France, les redevances versées par une contrepartie chinoise sont imposables à l'impôt sur les sociétés à hauteur seulement de 60 % de leur montant conformément à l'application du protocole annexé à la convention franco-chinoise du 26 novembre 2023.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 8 février, 21 juin et 10 octobre 2022, la directrice chargée de la direction des grandes entreprises conclut au rejet de la requête pour le montant de 53 978 442 euros restant en litige, en faisant valoir que les moyens qu'elle comporte ne sont pas fondés.

Une ordonnance du 11 octobre 2022 a fixé la clôture d'instruction au 1^{er} novembre 2022.

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 le 30 mai 1984 et 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 le 26 novembre 2013 (incluant le protocole) ;

- 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,
- les conclusions de M. Iss, rapporteur public,
- et les observations de Me Meier et de Me Torlet, avocats, représentant la requérante.

Considérant ce qui suit :

1. La société anonyme Crédit Agricole est la société intégrante d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A du code général des impôts dont des filiales ont perçu au cours des années 2012 à 2015 des redevances rémunérant des contrats de crédit-bail consentis à des sociétés situées en Chine et en Turquie. En application des conventions fiscales franco-chinoise et franco-

turque, ces redevances ont ouvert droit à des crédits d'impôt forfaitaires calculés respectivement aux taux de 20 % et de 10 %. En sa qualité de redevable de l'impôt sur les sociétés, la société Crédit Agricole a déclaré ces crédits d'impôt à hauteur des deux-tiers de leur montant au titre des exercices clos entre 2012 et 2015. Par des réclamations des 27 et 28 décembre 2018 faisant suite à la décision du Conseil d'État n^o 396595 « Natixis » du 20 novembre 2017, cette société a demandé à la direction des grandes entreprises un dégrèvement d'une fraction de sa cotisation d'impôt sur les sociétés et de taxes additionnelles résultant, d'une part, de l'imputation complémentaire des crédits d'impôt calculés par différence entre leur imputation initiale à hauteur des deux-tiers de leur montant et leur imputation entière pour leur montant brut, d'autre part, de l'imposition en France des redevances de source chinoise payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique à hauteur de 60 % de leur montant brut au lieu de leur imposition sur la base de leur montant intégral. Par une décision du 8 février 2022, la direction des grandes entreprises a admis partiellement ces réclamations contentieuses pour un montant de 34 871 383 euros correspondant à une partie du complément d'imputation de crédits d'impôt que la société a sollicité. À la suite de la décision du Conseil d'État n^o 461519 « Société HSBC Bank Plc Paris Branch » du 31 mai 2022, dans le dernier état de ses écritures, la société requérante demande au tribunal de lui accorder la restitution d'un complément de crédit d'impôt de source turque imputable sur l'impôt sur les sociétés pour un montant de 1 397 892 euros au titre de l'exercice clos en 2015 et la restitution de cotisations à l'impôt sur les sociétés, aux contributions sociales et aux contributions exceptionnelles au titre des exercices clos entre 2012 et 2015 pour un montant global de 53 978 442 euros.

Sur la jonction :

2. Les requêtes susvisées concernent le même contribuable au titre des mêmes exercices, présentent à juger des questions semblables et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour qu'il y soit statué par un seul jugement.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

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

3. Aux termes de l'article 11 de l'accord conclu le 30 mai 1984 entre la France et la Chine applicable pour les exercices clos entre 2012 et 2014 : « 1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. / 2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. cent du montant brut des redevances. / 3. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, de films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, un savoir-faire, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. / (...) ». Aux termes du point 2 du protocole annexé à cet accord : « En ce qui concerne le paragraphe 3 de l'article

11 de l'accord, les redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel commercial ou scientifique sont imposés sur 60 p. cent du montant brut de ces redevances. » Aux termes de l'article 12 de l'accord conclu le 26 novembre 2013 entre la France et la Chine applicable pour l'exercice clos en 2015 : « 1. Les redevances provenant d'un État contractant et dont le bénéficiaire effectif est un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. / 2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais si le bénéficiaire effectif des redevances est un résident de l'autre État contractant, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 pour cent du montant brut des redevances. Les autorités compétentes des États contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de cette limitation. / 3. Le terme « redevances » employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, de films cinématographiques, ou les films ou bandes utilisés pour les émissions radiophoniques ou télévisées, d'un brevet, un savoir-faire, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique. / (...) ». Aux termes du point 6 du protocole annexé à cet accord : « En ce qui concerne le paragraphe 3 de l'article 12, les redevances payées pour l'usage ou le droit d'usage d'équipements industriel commercial ou scientifique seront imposées à hauteur de 60 p. cent du montant brut de ces redevances. »

4. Il résulte clairement de ces stipulations conventionnelles que les redevances payées notamment pour l'usage ou la concession ou le droit de l'usage d'équipements industriel, commercial ou scientifique sont imposables à hauteur de 60 pour cent de leur montant brut dans les deux États contractants, et non pas uniquement dans l'État de la source des revenus. À cet égard, l'administration ne saurait utilement recourir aux travaux parlementaires portant sur le projet de loi autorisant l'approbation de l'accord franco-chinois du 26 novembre 2013, qui ne sont au demeurant pas de nature à révéler l'intention des parties lors de la négociation de cet accord.

5. Il résulte de ce qui précède que la société est fondée à demander la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés, de contributions sociales et de contributions exceptionnelles acquittées au titre des exercices clos entre 2012 à 2015 pour un montant global de 53 978 442 euros.

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

6. 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.

7. Aux termes des paragraphes 1 et 2 de l'article 12 de la convention conclue le 18 février 1987 entre la France et la Turquie : « 1. Les redevances provenant d'un État contractant et payées à un résident de l'autre État contractant sont imposables dans cet autre État. / 2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'État contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet État, mais, si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. cent du montant brut des redevances. » 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 : / (...) iv) au taux de 10 p. cent en ce qui concerne les redevances visées à l'article 12, paragraphe 2. / Toutefois, si les taux des impôts applicables en vertu de la législation fiscale turque aux (...) redevances 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 précitées de la convention fiscale bilatérale conclue avec la Turquie 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 redevances perçues de contreparties turques 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 10 % du montant brut des redevances. Si l'administration fait également valoir que ces revenus doivent être imposés à l'impôt sur les sociétés sur leur montant brut sauf à ce que la société choisisse, en application de l'article 136 de l'annexe 2 au code général des impôts, de prendre en compte les revenus mobiliers ouvrant droit à crédit d'impôt pour leur montant net, c'est-à-dire abstraction faite du crédit d'impôt, cette alternative relative aux seules modalités d'imputation du crédit d'impôt étranger est sans incidence sur l'imposition en France du montant du crédit d'impôt n'ayant donné lieu à aucun prélèvement effectif dans l'État source, c'est-à-dire du montant du crédit d'impôt fictif.

9. D'autre part, il ne résulte pas des stipulations conventionnelles précitées qui doivent s'interpréter littéralement que les redevances provenant de l'État source et payées 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 forfaitaire qu'elles prévoient à raison des impôts réputés prélevés en Turquie sur les redevances y trouvant leur source à l'inclusion dans l'assiette de l'impôt sur les bénéfices dû en France de ces redevances augmentées 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 redevances perçues par elle, un crédit d'impôt égal au montant total des impôts réputés

prélevés à la source sur ces redevances. En revanche, les redevances versées aux sociétés filiales sont imposées en France sur un montant qui n'inclut pas le montant des impôts réputés prélevés 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 payé résultant de l'octroi d'un complément de crédits d'impôt étrangers de source turque et le supplément d'imposition résultant des insuffisances de bases taxables à l'impôt sur les sociétés révélées au cours de l'instruction au titre de l'exercice clos en 2015. Il résulte cependant du point 10 qu'en application de la convention fiscale franco-turque, les redevances payées sont imposables en France pour un montant n'incluant pas le montant des impôts réputés prélevés en Turquie. Dans ces conditions, l'administration fiscale n'est pas fondée à demander une telle compensation.

13. Il s'ensuit que la société requérante est fondée à demander la restitution des cotisations d'impôt sur les sociétés résultant de l'imputation d'un crédit d'impôt complémentaire au titre de l'exercice clos en 2015 pour un montant global de 1 397 892 euros.

14. Il résulte de tout ce qui précède que la société requérante est fondée à demander la restitution, au titre de l'exercice clos en 2012, d'un montant d'impôt sur les sociétés de 10 410 669 euros, d'un montant de contribution sociale de 343 552 euros et d'un montant de contribution exceptionnelle de 520 533 euros, au titre de l'exercice clos en 2013, d'un montant d'impôt sur les sociétés de 10 832 952 euros, d'un montant de contribution sociale de 357 487 euros et d'un montant de contribution exceptionnelle de 1 159 126 euros, au titre de l'exercice clos en 2014, d'un montant d'impôt sur les sociétés de 11 748 013 euros, d'un montant de contribution sociale de 387 684 euros et d'un montant de contribution exceptionnelle de 1 257 037 euros, et enfin au titre de l'exercice clos en 2015, d'un montant d'impôt sur les sociétés de 16 276 302 euros (14 878 410 euros + 1 397 892 euros), d'un montant de contribution sociale de 490 988 euros et d'un montant de contribution exceptionnelle de 1 591 990 euros, soit un montant total de 55 376 333 euros.

D É C I D E :

Article 1^{er} : Il est accordé à la société Crédit Agricole la restitution des montants indiqués au point 14 d'impôt sur les sociétés, de contributions sociales et de contributions exceptionnelles au titre des exercices clos entre 2012 et 2015.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à la société anonyme Crédit Agricole et à la directrice chargée de la direction des grandes entreprises.

Délibéré après l'audience du 30 mai 2024, à laquelle siégeaient :

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

Rendu public par mise à disposition au greffe le 20 juin 2024.

Le rapporteur,

Le président,

G. Doyelle

E. Toutain

La greffière,

C. Yen Pon

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.

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2108820

SA CREDIT AGRICOLE

M. Gauthier Doyelle
Rapporteur

M. Arnaud Iss
Rapporteur public

Audience du 30 mai 2024
Décision du 20 juin 2024

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Montreuil,

(1^{re} chambre)