



Base de jurisprudence

Ariane Web: Conseil d'État 456349, lecture du 8 mars 2023,
ECLI:FR:CECHR:2023:456349.20230308

Décision n° 456349

8 mars 2023

Conseil d'État

N° 456349

ECLI:FR:CECHR:2023:456349.20230308

Mentionné aux tables du recueil Lebon

8ème - 3ème chambres réunies

M. Alexandre Lapierre , rapporteur

M. Romain Victor, rapporteur public

SAS BOULLOCHE, COLIN, STOCLET ET ASSOCIÉS, avocats

Lecture du mercredi 8 mars 2023

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

La société anonyme (SA) Natixis a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt

Par un arrêt n° 19VE01921 du 6 juillet 2021, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par la société Natixis contre ce jugement.

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et trois nouveaux mémoires, enregistrés les 6 septembre 2021, 6 décembre 2021, 24 janvier 2022, 16 novembre 2022 et 9 janvier 2023 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, la société Natixis demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

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

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- la convention signée le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume-Uni tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus ;
- la convention signée le 29 mai 1970 entre la France et le Royaume du Maroc tendant à éliminer les doubles impositions et à établir des règles d'assistance mutuelle administrative en matière fiscale, notamment son article 25 ;
- la convention signée le 14 janvier 1971 entre la France et le Portugal tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 24 ;
- la convention signée le 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 22 ;
- la convention signée le 2 mai 1975 entre la France et le Canada tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, notamment son article 23 ;
- la convention signée le 20 juin 1975 entre la France et la Pologne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, notamment son article 23 ;
- les conventions, signées respectivement le 13 avril 1976 et le 20 juin 2006, entre la France et

- la convention conclue le 21 octobre 1976 entre la France et le Cameroun tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance réciproque en matière d'impôts sur le revenu, d'impôts sur les successions, de droits d'enregistrement et de droits de timbre, notamment son article 26 ;
- la convention fiscale signée le 4 avril 1979 entre la France et l'Argentine en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, notamment son article 24 ;
- la convention signée le 19 juin 1979 entre la France et la République de Corée tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale internationale en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 23 ;
- la convention signée le 30 novembre 1979 entre la République française et la Nouvelle-Zélande tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 23 ;
- l'accord signé le 30 mai 1984 entre la France et 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, notamment son article 22 ;
- la convention signée le 18 février 1987 entre la France et la Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 23 ;
- la convention signée le 5 octobre 1989 entre la France et l'Italie, en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales, notamment son article 24 ;
- la convention signée le 3 mars 1995 entre la France et le Japon en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion et la fraude fiscales en matière d'impôts sur le revenu, notamment son article 23 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Alexandre Lapierre, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SAS Boulloche, Colin, Stoclet et Associés, avocat de la société Natixis ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Natixis ainsi que les filiales appartenant au groupe fiscal intégré dont elle est la société mère ont perçu, au titre de chacune des années 2008 à 2011, divers revenus de source étrangère, en particulier des dividendes, auxquels étaient attachés des crédits d'impôt correspondant à l'impôt prélevé à la source dans les Etats dont provenaient ces revenus, en application des stipulations des conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et ces mêmes Etats en vue d'éliminer les doubles impositions. N'ayant pu les imputer sur l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices clos au cours des mêmes années compte-tenu de sa situation déficitaire, elle a demandé à l'administration fiscale le remboursement des cotisations d'impôts sur les sociétés et de contributions additionnelles à cet impôt auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2012 au titre duquel elle était redevenue bénéficiaire, à concurrence d'une somme de 41 494 009 euros correspondant au montant de ces crédits d'impôt. A la suite du rejet de sa réclamation, elle a demandé au tribunal administratif de Montreuil de prononcer la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés et de contributions additionnelles auxquelles elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2012 à hauteur de ce montant. Par un jugement du 21 mars 2019, ce tribunal a rejeté sa demande. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 6 juillet 2021 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel qu'elle avait formé contre ce jugement.

2. Aux termes de l'article 220 du code général des impôts : " 1. a) Sur justifications, la retenue à la source à laquelle ont donné ouverture les revenus des capitaux mobiliers, visés aux articles 108 à 119, 238 septies B et 1678 bis, perçus par la société ou la personne morale est imputée sur le montant de l'impôt à sa charge en vertu du présent chapitre. / Toutefois, la déduction à opérer de ce chef ne peut excéder la fraction de ce dernier impôt correspondant au montant desdits revenus. / b) En ce qui concerne les revenus de source étrangère visés aux articles 120 à 123, l'imputation est limitée au montant du crédit correspondant à l'impôt retenu à la source à l'étranger ou à la décote en tenant lieu, tel qu'il est prévu par les conventions internationales (...) ". Il ne résulte ni de ces dispositions, ni d'aucune autre disposition législative ou réglementaire qu'une société résidente de France qui n'aurait pu, en raison de sa situation déficitaire, imputer sur l'impôt dû en France au titre de l'exercice au cours duquel elle perçoit des revenus de source étrangère le crédit d'impôt conventionnel, correspondant à l'impôt acquitté à l'étranger à raison de ces revenus, puisse l'imputer sur l'impôt dû au titre d'un exercice ultérieur.

conventions fiscales bilatérales conclues entre la France et l'Australie, l'Argentine, le Brésil, le Cameroun, le Canada, la Chine, la Corée du Sud, l'Italie, le Japon, le Maroc, la Nouvelle-Zélande, la Pologne, le Portugal, le Royaume-Uni et la Turquie prévoient que, lorsqu'un résident de France perçoit des revenus en provenance de ces Etats revêtant la nature, notamment, d'intérêts, de redevances et de dividendes et que ces revenus y ont supporté l'impôt, ils sont pris en compte pour le calcul de l'impôt français. Ces stipulations prévoient en outre que le bénéficiaire de ces revenus a droit à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français, égal au montant de l'impôt payé ou supporté dans l'Etat d'origine, qui ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus. Elles ne comportent, en revanche, aucune stipulation prévoyant qu'une société résidente de France puisse imputer sur l'impôt dû au titre d'un exercice ultérieur le crédit d'impôt conventionnel correspondant à l'impôt acquitté à l'étranger qu'elle ne peut, en raison de sa situation déficitaire, imputer au titre de l'exercice au cours duquel elle perçoit les revenus y ouvrant droit.

4. Les entreprises dont le résultat fiscal est déficitaire ne sont pas imposées en France au titre des revenus qu'elles perçoivent au cours de l'exercice concerné, sans qu'ait d'incidence à cet égard la circonstance que l'article 209 du code général des impôts prévoit, sous certaines conditions et limites, la possibilité que le déficit constaté au titre d'un exercice constitue une charge déductible du bénéfice d'un exercice ultérieur. Dès lors, elles ne peuvent subir, au titre de ces revenus, une double imposition juridique, relative à un même fait générateur et pour des périodes identiques, en France et dans l'Etat de source des revenus. Il s'ensuit que l'absence de possibilité de report d'un crédit d'impôt conventionnel non utilisé du fait d'une situation déficitaire ne saurait conduire à priver un contribuable résident de France du bénéfice de l'élimination d'une double imposition. Il en résulte que la société requérante n'est pas fondée à soutenir que les stipulations des conventions fiscales bilatérales en cause, qui doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de l'objet et du but qu'elles poursuivent, devraient être lues, dans leur silence, comme prévoyant nécessairement le report des crédits d'impôt conventionnels non utilisés. Par suite, la cour administrative d'appel de Versailles, qui a suffisamment motivé son arrêt, n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que les stipulations de ces conventions ne pouvaient être lues comme prévoyant un tel report.

5. En deuxième lieu, il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qu'en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation adoptées par l'Union, les Etats membres demeurent compétents pour définir, par voie conventionnelle ou unilatérale, les critères de répartition de leur pouvoir de taxation et que la préservation de cette répartition est un objectif légitime reconnu par la Cour. En particulier, le droit de l'Union, dans son état actuel, ne prescrit pas

membre de la source des dividendes et l'Etat membre de résidence de l'actionnaire qui en est le bénéficiaire sont tous deux susceptibles d'imposer ces dividendes n'implique pas que l'Etat membre de résidence soit tenu, en vertu du droit de l'Union, de prévenir les désavantages qui pourraient découler de l'exercice par les deux Etats membres de la compétence ainsi répartie. Toutefois, en ce qui concerne l'exercice de leur pouvoir d'imposition, réparti le cas échéant dans le cadre de conventions bilatérales préventives de la double imposition, les Etats membres sont tenus de se conformer aux règles de l'Union. Plus particulièrement, si le droit de l'Union n'impose pas à un Etat membre de procéder à une compensation du désavantage résultant d'une imposition en chaîne provenant exclusivement de l'exercice parallèle des compétences fiscales dont disposent les différents Etats membres, il incombe à un Etat membre qui a décidé de prévoir une telle compensation d'exercer cette faculté conformément au droit de l'Union.

6. Il en résulte que des modalités d'élimination de la double imposition ne sauraient être contraires au droit de l'Union au seul motif qu'elles se borneraient à éliminer la seule double imposition juridique, au titre d'un même fait générateur et pour des périodes identiques. En particulier, la circonstance que l'imposition supportée à la source constitue une charge définitive pour une société résidente de France déficitaire tandis qu'elle donne lieu à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt sur les sociétés pour une société bénéficiaire ne saurait être regardée, compte tenu de la différence de situation entre ces deux sociétés au regard de l'existence d'une double imposition juridique, comme portant atteinte à la liberté de circulation des capitaux. De même, et contrairement à ce qui est soutenu, n'est pas de nature à constituer une atteinte à cette liberté la circonstance qu'une société résidente de France déficitaire percevant des revenus de source étrangère serait exposée à un risque d'élimination imparfaite de la double imposition économique tandis qu'une même société percevant des revenus de source française ne le serait pas. Dès lors, et sans qu'il y ait lieu de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une question préjudicielle, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que la circonstance que les modalités d'élimination de la double imposition ne prévoient pas le report du crédit d'impôt conventionnel n'est pas susceptible de porter atteinte à la libre circulation des capitaux.

7. En dernier lieu, le crédit d'impôt conventionnel ne constitue pas un acompte sur le paiement au Trésor de l'impôt sur les sociétés, de sorte que la société Natixis, qui ne disposait en outre, conformément à ce qui a été dit aux points 4 et 6, d'aucun droit à obtenir le report du montant des crédits d'impôt d'origine étrangère dont elle et ses filiales étaient bénéficiaires, ne disposait d'aucune créance restituable pouvant être regardée comme un bien au sens de l'article 1er du premier protocole additionnel à la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Par suite, la cour n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit en jugeant que

8. Il résulte de tout ce qui précède que le pourvoi de la société Natixis ne peut qu'être rejeté. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font alors obstacle à ce qu'une somme soit mise à ce titre à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance.

D E C I D E :

Article 1er : Le pourvoi de la société Natixis est rejeté.

Article 2 : La présente décision sera notifiée à la société anonyme Natixis et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Délibéré à l'issue de la séance du 15 février 2023 où siégeaient : M. Jacques-Henri Stahl, président adjoint de la section du contentieux, président ; M. Pierre Collin, M. Stéphane Verclytte, présidents de chambre ; Mme Françoise Tomé, M. Jonathan Bosredon, M. Hervé Cassagnabère, M. Christian Fournier, M. Frédéric Gueudar Delahaye, conseillers d'Etat et M. Alexandre Lapierre, maître des requêtes en service extraordinaire-rapporteur.

Rendu le 8 mars 2023.

Le président :

Signé : M. Jacques-Henri Stahl

Le rapporteur :

Signé : M. Alexandre Lapierre

La secrétaire :

Signé : Mme Magali Méaulle

Voir aussi

<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/analyse/2023-03-08/456349>
(<http://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/analyse/2023-03-08/456349>).