

N°s 301849 et 328713  
Société Crédit Lyonnais

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies  
Séance du 7 mai 2014  
Lecture du 28 mai 2014

## CONCLUSIONS

Mme Claire LEGRAS, rapporteur public

1- Fin de partie. La messe est dite, même si la conversion de certains se fera peut être attendre...

La tentative du Crédit lyonnais de faire consacrer la possibilité pour une société de calculer sa quote-part de TVA déductible à raison de l'ensemble des opérations auxquelles concourent les dépenses qu'elle a engagées, y compris celles qui sont le cas échéant réalisées depuis ses succursales étrangères, avait retenu toute votre attention. Outre son intérêt théorique indéniable, la question de la possibilité de mondialiser ce qu'il était convenu jusqu'à il y a peu d'appeler le prorata de déduction était liée à des enjeux économiques et concurrentiels très importants et recevait des réponses disparates de la part des différents Etats membres de l'Union européenne. Votre plénière fiscale a donc estimé nécessaire, dans une décision du **11 juillet 2011, RJF 10/11 n° 1111, à nos concl. p. 917**, devoir en saisir à titre préjudiciel la Cour de Luxembourg.

Celle-ci a répondu aux différentes questions que vous lui aviez posées par un arrêt du **12 septembre 2013, à la RJF 12/13 n° 1192**. Et si, comme la société requérante, nous ne manquons pas d'être surprise par le poids respectif accordé par le juge de Luxembourg au principe de neutralité du système commun de TVA et à la règle de territorialité de cet impôt, nous sommes plus pessimiste ou en tout cas plus affirmative qu'elle sur le résultat des courses : l'importance prédominante que la CJUE a prêtée à la règle de territorialité l'a conduite à fermer la porte à toute forme de mondialisation du prorata de déduction ; et il nous semble qu'elle l'a fait en des termes qui ne laissent guère d'espace à des tentatives reconventionnelles visant à mieux préserver le principe de neutralité.

Rappelons rapidement l'origine du litige.

A l'occasion d'un contrôle, l'administration avait remis en cause le calcul par le Crédit lyonnais de son prorata de déduction de TVA, estimant que la banque avait à tort fait figurer au numérateur et au dénominateur de ce rapport les intérêts tirés de prêts consentis par le siège à ses succursales établies à l'étranger. A l'origine, le litige posait donc la question de savoir si les succursales pouvaient être considérées comme ayant la qualité d'assujetti à la TVA dans leurs relations avec le siège. Mais le Crédit Lyonnais s'était ensuite appuyé sur l'arrêt **FCE Bank du 23 mars 2006 de la CJCE, RJF 6/06 n° 806**, selon lequel les succursales et le siège constituent un seul et unique assujetti dans leurs relations réciproques,

afin de demander que le prorata de déduction applicable au siège prenne en compte les recettes des opérations réalisées par le siège et par les succursales avec des tiers.

Le Crédit lyonnais, dont la réclamation n'avait pas abouti, a alors saisi le tribunal administratif de Paris de demandes tendant soit à la décharge des rappels de TVA et de taxe sur les salaires issus du contrôle, soit à la restitution de la TVA et de la taxe sur les salaires qu'il estimait avoir versées à tort du 1<sup>er</sup> janvier 1988 au 31 décembre 1990. Il a également formé en cours d'instance une demande tendant à la compensation entre les impositions en litige et la sur-taxation à la TVA et à la taxe sur les salaires qu'il aurait subie en omettant de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé à l'étranger par ses succursales, omission responsable, selon lui, d'une perte de droit à déduction de sa TVA d'amont et d'une surimposition à la taxe sur les salaires. C'est donc dans le cadre de cette demande de compensation, dont vous avez précisé que la portée était limitée aux rappels de TVA et de taxe sur les salaires qui lui ont été assignés à l'issue de la vérification de comptabilité, qu'était soulevée la question du prorata mondial.

Saisis du litige, vous avez, après avoir écarté les moyens relatifs à la prescription et à la régularité de la procédure d'imposition, décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour de justice quatre questions préjudicielles.

Celles-ci traduisent, nous semble-t-il, trois convictions.

La première est que l'hypothèse d'un grand prorata mondial unique comprenant la totalité du chiffre d'affaire du siège et des succursales et valant de manière générale pour la fixation de son pourcentage de déduction est plus pertinente que celle d'un petit prorata mondial, s'appliquant aux seules dépenses communes effectuées par le siège : elle garantit la neutralité tout en reposant sur un principe global simple qui n'ouvre guère la possibilité d'arbitrages fiscaux entre établissements. C'est donc la question de la possibilité de calculer un prorata mondial unique que vous avez soumise en premier à la Cour.

La deuxième conviction qui ressort de votre décision, c'est celle de l'importance cardinale, dans le système commun de TVA, du principe de neutralité. C'est pourquoi vous avez demandé au juge de Luxembourg si, à défaut de mondialiser entièrement le calcul du prorata, il était néanmoins possible pour un siège français de déterminer son droit à déduction pour les dépenses « géographiquement mixtes » en tenant compte du chiffre d'affaires réalisé par ses succursales grâce à ces dépenses, et si la méthode des secteurs distincts offrait à cet égard un point d'appui – ce qui, d'après nous, paraissait douteux, les secteurs distincts répondant à des distinctions matérielles d'activité et non à une sectorisation géographique.

La troisième conviction qui s'exprime dans votre décision, c'est celle que la mise en œuvre de la méthode du prorata mondial posait toute une série de questions pratiques passablement complexes, la difficulté se cristallisant sur la question de savoir quel droit devraient appliquer le siège et chacune de ses succursales pour déterminer si une opération ouvre droit à déduction, que vous avez donc également posée à la Cour.

2- Celle-ci, en substance, a fait prévaloir la règle de territorialité sur une lecture du système commun de TVA guidée par l'exigence de neutralité. Elle a, à ce motif, refusé selon nous toute forme de prorata mondial, grand ou petit, et admis la compatibilité des règles de déduction contestées par le Crédit lyonnais avec le droit européen.

Plus précisément, la Cour constate en premier lieu que, dans la mesure où le calcul du prorata de déduction constitue un élément du régime des déductions, les modalités selon lesquelles ce calcul doit être effectué relèvent, avec ledit régime des déductions, de la sphère d'application de la législation nationale en matière de TVA à laquelle une activité ou une opération doit être fiscalement rattachée.

Ainsi que le leur permet l'article 17, § 5, 3<sup>ème</sup> alinéa de la 6<sup>ème</sup> directive, il appartient en effet à chaque Etat membre de fixer la méthode de détermination du droit à déduction en prévoyant l'établissement d'un prorata qui peut être distinct pour chaque secteur d'activité ou la déduction selon la règle de l'affectation pour tous les biens et services ou seulement pour une partie d'entre eux.

La Cour ajoute que ce constat est corroboré par la circonstance que le mode de restitution de la TVA, soit par déduction, soit par remboursement dépend uniquement du lieu d'établissement de l'assujetti<sup>1</sup>. Elle précise également que la notion de lieu d'établissement ne vise pas uniquement le siège de l'assujetti, mais également ses établissements stables. Dans la mesure où elle a déjà jugé que l'établissement stable, situé dans un Etat membre, et l'établissement principal situé dans un autre Etat membre ne constituent qu'un seul et unique assujetti, la Cour en conclut qu'un seul assujetti est soumis, à côté du régime applicable dans l'Etat de son siège, à autant de régimes de déduction nationaux que d'Etats membres dans lesquels il dispose d'établissements stables.

La cour estime, dans ce contexte, que la prise en compte du chiffre d'affaires réalisé par l'ensemble des succursales à l'étranger pour le calcul du prorata du siège remettrait sérieusement en cause tant la répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA que la raison d'être du prorata de déduction. Elle oppose deux arguments principaux à la mondialisation du prorata. Elle indique tout d'abord, mais sans articuler la moindre explication, qu'il n'est pas établi que le recours à un prorata mondial soit de nature à garantir dans tous les cas un meilleur respect du principe de neutralité par rapport à un système dans lequel un assujetti doit déterminer un prorata de déduction séparé dans chaque Etat où il détient un établissement stable. Et elle pointe un risque que le prorata mondial améliore les droits à déduction du siège dans le cas où les dépenses n'ont aucun lien avec les activités des succursales.

La Cour s'oppose également à la prise en compte du chiffre d'affaires réalisé par les succursales à l'étranger pour le calcul d'un prorata de secteur d'activité distinct. Le Crédit lyonnais revendiquait une méthode consistant à déterminer le droit à déduction des dépenses fondée sur le chiffre d'affaires réalisé à partir de la France ou sur celui réalisé à partir de l'étranger lorsque les dépenses sont exclusivement supportées pour les besoins de l'une ou de l'autre de ces deux catégories d'activité, limitant ainsi l'application d'un prorata mondialisé aux seules dépenses concourant effectivement à l'ensemble de l'activité de l'assujetti.

La question posée à la Cour visait à savoir si les options offertes aux Etats membres par l'article 17, § 5 de la sixième directive, en particulier la constitution de secteurs distincts d'activités, étaient susceptibles de permettre le recours à une telle méthode, bien que la

---

<sup>1</sup> Cf CJUE, 16 juillet 2009, *Commission c/ Italie*, aff. 244/08.

réglementation interne n'autorisait pas, au titre de la période litigieuse, la sectorisation au sein des activités bancaires d'un assujetti.

Mais la Cour juge que la notion de « secteur d'activité » qui apparaît à l'article 17, 5, troisième alinéa, de la 6<sup>ème</sup> directive ne vise que les différents genres d'activité économique (tels que les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services), et non des zones géographiques. Elle en déduit que les dispositions de cet article ne permettent pas de faire échec au principe selon lequel les Etats membres ne peuvent pas autoriser leurs sociétés résidentes à prendre en compte, dans le calcul de leur prorata de TVA, le chiffre d'affaires réalisé par leurs succursales localisées dans d'autres Etats membres ou dans des pays tiers.

**3-** Venons-en à l'examen des moyens auxquels la réponse était commandée par la question que vous avez renvoyée à la Cour de Luxembourg. Ils sont tirés de ce que la cour administrative d'appel de Paris a méconnu le principe communautaire de neutralité en jugeant que les recettes des succursales du Crédit lyonnais établies hors de France ne pouvaient être prises en compte pour le calcul du rapport prévu à l'article 212 de l'annexe II au CGI déterminant les droits à déduction de son siège parisien, des intérêts de prêts perçus par ses succursales établies à l'étranger, d'une part, et, d'autre part, de ce que l'arrêt aurait méconnu l'article 231-1 du CGI en confirmant les rappels de taxe sur les salaires en litige.

**3-1-** Le premier de ces moyens ne peut désormais qu'être écarté.

La société requérante convient que la cour a jugé non conforme au droit communautaire le calcul d'un prorata mondial unique, que nous avons appelé « grand prorata mondial ». Mais elle soutient qu'elle n'a pas en revanche condamné la méthode du petit prorata, qui consiste à déterminer un prorata propre aux opérations du siège qui profitent aux succursales étrangères.

Mais selon nous, la Cour de justice écarte toute forme de prorata mondial, qu'il soit très grand, grand ou petit : elle juge qu'il met à mal la règle de territorialité de la taxe, et, de manière plus affirmative que démonstrative, elle ajoute qu'il peut conduire à des surcroûts de déduction du siège non justifiés et qu'il ne lui semble pas permettre nécessairement un meilleur respect des exigences de la neutralité. Son arrêt dit clairement qu'une société ne peut prendre en compte ni le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres Etats membres ni celui de ses succursales établies dans des Etats tiers. Et il précise que les dispositions relatives au prorata par secteur d'activité ne permettent pas davantage de prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par une succursale établie dans un autre Etat membre ou un Etat tiers.

Sur ces deux points, la Cour de justice va plus loin que l'avocat général Pedro Cruz Villalón. A propos du prorata du siège, celui-ci ne déduisait des dispositions de la directive qu'une absence d'obligation pour les Etats membres : « *Les articles 17 [...] et 19 de la sixième directive [...] doivent être interprétés en ce sens qu'ils n'obligent pas les Etats membres à prévoir que soit pris en compte [...] le chiffre d'affaires des succursales [...]* », tandis que la Cour formule le dispositif de son arrêt comme une interdiction : « *une société... ne peut pas prendre en compte le chiffre d'affaires réalisés par ses succursales...* ». Et par ailleurs, ce que la Cour dit sur le prorata par secteur ne figurait pas dans les conclusions de l'avocat général.

La Cour juge donc que les dispositions de l'article 17, § 5 de la 6<sup>ème</sup> directive excluent la prise en compte des recettes d'une succursale établie dans un autre Etat membre. Ce faisant, elle exclut autant le « petit prorata mondial » que le « grand prorata mondial ». C'est la raison pour laquelle elle n'a pas jugé utile de répondre à votre quatrième question, qui portait sur l'éventuelle limitation d'un prorata mondial « *au calcul des droits à déduction de la taxe ayant grevé les dépenses exposées pour le siège au profit des succursales étrangères* ». Si la Cour avait estimé que la bonne solution consistait en un tel prorata mondial limité à certaines dépenses, elle aurait évidemment saisi l'occasion de cette question pour le dire.

C'est pourquoi, dans le dernier état de ses écritures, le Crédit lyonnais indique qu'il « *ne revendique absolument pas l'existence d'un secteur distinct d'activité* », mais seulement une « *méthode appropriée* » visant à respecter le principe de neutralité.

Il se réfère, pour défendre cette demande de recherche d'une solution alternative, à l'affaire **Securenta** : dans son arrêt du **13 mars 2008, à la RJF 6/08 n° 764**, la Cour de justice, s'agissant de dépenses concourant à la réalisation d'opérations situées à la fois dans le champ et en dehors du champ d'application de la TVA, a renvoyé aux autorités fiscales des Etats membres le soin de déterminer une méthode de calcul du droit à déduction, en veillant à tenir compte de la finalité et de l'économie de la 6ème directive et prévoir, à ce titre, un mode de calcul reflétant objectivement la part d'imputation réelle d'une dépense d'amont à chacune de ces deux catégories d'activité.

Mais selon nous, la Cour a été plus loin que ne le pense la société : elle n'a pas seulement disqualifié les deux méthodes d'amélioration du prorata sur lesquelles elle a été interrogée ; elle a jugé que l'interprétation qu'elle posait des articles 17 et 19 de la directive était « *conforme à la finalité de ces dispositions* », expliquant dans la foulée que le régime des déductions qu'ils organisaient visait bien entendu à garantir le principe de neutralité.

L'ultime tentative du Crédit lyonnais est donc vouée à l'échec.

Mais permettez-nous de marquer la surprise que nous inspire l'arrêt de la Cour de Luxembourg, à deux égards.

En premier lieu, il ne va pas de soi de faire prévaloir la question de la territorialité sur une lecture du système du prorata guidée par l'exigence de neutralité alors que, dans l'affaire *FCE Bank*, l'unicité de l'entité juridique l'a emporté sur le fait que les succursales étaient des établissements fiscalement autonomes et qu'ils étaient installés dans d'autres Etats que le siège, ce qui a conduit la Cour à refuser que les éventuelles prestations fournies entre les deux parties d'un assujetti unique puissent être qualifiées de prestations de service à titre onéreux au sens de l'article 2 de la 6<sup>ème</sup> directive.

Si, de prime abord, l'on peut se demander s'il est conforme aux principes généraux de la TVA que la quotité de taxe récupérable sur les dépenses effectuées en France par le siège soit influencée par les opérations réalisées à l'étranger par des établissements stables, on doit aussi constater que les textes fondateurs du système ne contrarient pas clairement cette possibilité. Et en outre, l'accent mis sur la territorialité et les prérogatives des Etats pourrait conduire les sociétés à s'organiser pour que leurs prêts à des clients situés dans d'autres Etats soient réalisés par leur siège et pour affecter au mieux leurs dépenses grevées de TVA.

En second lieu, il nous semble que la Cour s'éloigne, s'agissant du principe de neutralité, des exigences que nous lisons dans sa jurisprudence antérieure. Comme celle-ci le rappelle avec constance, le principe de neutralité est un principe fondamental du système commun de TVA (CJCE, 10 juillet 2008, *Sosnowska*, RJF 11/08 n° 1278), qui traduit, en matière de TVA, le principe général d'égalité de traitement (CJCE, 10 avril 2008, *Marks et Spencer*, RJF 7/08 n° 918 ; CJCE, 29 octobre 2009, *NCC Conctruction Danemark A/S*, RJF 1/10 n° 92). Ce principe implique que l'assujetti puisse être entièrement soulagé de la TVA d'amont qui a grevé les biens et services acquis pour l'exercice de ses activités taxées.

Ainsi que la CJCE l'a notamment jugé avec force dans deux arrêts *Commission c/ France* du 21 septembre 1988, à la RJF 11/88 n° 1255, et du 6 octobre 2005, à la RJF 12/05 n° 1497, le droit à déduction ne peut être limité que dans les cas expressément prévus par la 6<sup>ème</sup> directive<sup>2</sup> et ne connaît aucune limite qui lui serait en quelque sorte inhérente. L'arrêt précité *NCC Conctruction Danemark* est dans le même sens : la cour indique que si, à la différence du principe d'égalité de traitement dont il procède, le principe de neutralité n'a pas valeur constitutionnelle, mais législative, son effet ne peut se trouver limité que par d'autres règles édictées par le législateur communautaire<sup>3</sup>.

Or la position de l'administration, désormais bénie par le juge de Luxembourg, qui revient à distinguer, pour la déduction de la TVA grevant les dépenses exposées par le siège, selon qu'elles concourent à la réalisation d'opérations dans son Etat d'établissement ou dans un autre Etat, constitue à nos yeux une limitation du droit à déduction qui n'est pas prévue par la directive.

Le changement de perspective réside pour nous dans le fait que la Cour ne regarde pas le prorata comme un outil, une règle de déduction au service de la neutralité, mais comme une règle au nom de laquelle on peut admettre une déperdition du droit à déduction, donc une entorse à la neutralité. La différence d'approche est nette, par exemple, avec celle que la CJCE avait retenue dans son fameux arrêt *EDM* du 29 avril 2004, à la RJF 7/04 n° 827 : estimant que l'inclusion des produits financiers exonérés dans le calcul du prorata pouvait fausser le calcul de la déduction, alors que ces recettes étaient faiblement consommatrices de dépenses grevées de TVA, la Cour a enjoint au juge national de considérer comme accessoires les opérations financières, non pas en fonction des recettes générées, qui peuvent être supérieures aux recettes taxables, mais selon la consommation par ces opérations de biens et services grevés de TVA. Comme l'ont souligné Odile Courjon et Jean-Claude Bouchard<sup>4</sup>, cet

---

<sup>2</sup> Ce dernier arrêt estime qu'institue une limitation du droit à déduction non permise par la 6<sup>ème</sup> directive le régime français des subventions d'équipement qui soumettait le droit à déduction de la TVA grevant le bien financé par une subvention à la condition que les amortissements de ce bien soient répercutés dans le prix des opérations effectuées par l'assujetti.

<sup>3</sup> La cour en a déduit qu'il ne pouvait être utilement invoqué par une société qui estimait qu'elle était privée de la possibilité de déduire intégralement les frais du siège du fait de la prise en compte au dénominateur de son prorata de déduction du chiffre d'affaires d'une activité non taxée, dès lors que la rémanence de TVA qu'elle subissait était en l'espèce la conséquence de l'application d'autres dispositions de la 6<sup>ème</sup> directive (celles de son article 28 § 3, b) qui permettent aux Etats d'exonérer les livraisons de bâtiments et de terrains. Faire droit à l'argumentation de la société aurait impliqué un autre problème de neutralité entre les promoteurs immobiliers qui, eût égard au caractère exonéré de leur activité, ne peuvent déduire la TVA grevant leur coûts et les entreprises de construction qui, telle NCC, exercent en marge de leur activité de construction une activité exonérée de vente immobilière dans la même situation que ces promoteurs.

<sup>4</sup> « *Le prorata et le principe de neutralité* » Dr. fisc. N° 48, 30 novembre 2006, 66.

arrêt met clairement le prorata au service du principe de neutralité : loin d'en faire une règle autonome du droit à déduction, il en subordonne l'application au respect de ce principe.

Ajoutons pour finir que l'interprétation retenue par la Cour de justice n'est pas sans soulever des difficultés au regard de la liberté d'établissement. Elle conduit en effet à traiter différemment une société ayant des succursales dans l'Etat où se trouve son siège et une société ayant des succursales dans d'autres Etats, ou encore à traiter différemment une société selon qu'elle a dans les autres Etats membres des succursales ou des filiales. L'avocat général Pedro Cruz Villalón estime que les unes et les autres ne se trouvent pas dans la même situation, « *au regard du régime objectif établi par la sixième directive* », ce qui conduit paradoxalement le juge de l'Union à être moins exigeant à l'égard des Etats membres pour l'impôt harmonisé que constitue la TVA que pour les impôts directs qui ne sont pas harmonisés.

Quoi qu'il en soit, vous ne pourrez qu'écarter le moyen articulé dans le pourvoi. Pour les dépenses géographiquement mixtes, la détermination forfaitaire du droit à déduction par la règle du prorata est rustique et peut ne constituer qu'un pâle reflet de la réalité. Mais malgré la rémanence importante de TVA d'amont qu'elle peut induire, elle satisfait d'après la Cour aux exigences de la neutralité – libre aux Etats membres d'opter plutôt pour un principe d'affectation réelle de tout ou partie des biens et services utilisés. Le seul mérite de la solution qui se dégage de l'arrêt de la Cour de justice est finalement celui de la simplicité.

**3-2-** Reste le moyen selon lequel la cour administrative d'appel de Paris a méconnu l'article 231-1 du CGI en maintenant à la charge de la société les rappels de taxe sur les salaires litigieux.

Vous connaissez le lien entre le prorata de déduction de TVA et le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires – même si l'expression de contre-prorata est impropre depuis que la CJUE a exclu les recettes situées hors du champ d'application de la TVA du calcul du prorata, ce qui n'est pas le cas pour la taxe sur les salaires : ainsi, un prorata plus important permet à la fois de déduire plus largement la TVA d'amont et de limiter l'imposition à la taxe sur les salaires.

La société soutient en cassation que dès lors que la taxe sur les salaires est fonction du chiffre d'affaires soumis à la TVA qui est pris en compte pour déterminer le prorata de déduction de la TVA, la remise en cause de ce dernier conduit à la remise en cause du contre-prorata. Elle se borne donc à plaider sur ce point une annulation par voie de conséquence.

Dans ses productions postérieures à l'arrêt de la CJUE, elle fait aussi valoir que l'interprétation qui y est retenue ne saurait avoir d'incidence directe pour l'interprétation de l'article 231 du CGI. Nous avouons que cette critique, dont nous comprenons la portée économique, nous semble difficile à saisir en droit. Certes, les objections que la Cour de Luxembourg a opposées au prorata mondial en matière de TVA ne sont pas transposables en matière de taxe sur les salaires. Mais si le prorata fait, s'agissant de cette taxe, simplement partie du mode de calcul de l'assiette de l'impôt dû par l'entreprise, nous ne voyons quelle erreur de droit de la cour vous pourriez censurer, sachant que le problème de logique économique posé par le Crédit lyonnais n'est pas non plus une question qui touche au champ d'application de la loi.

Vous écarterez donc ce moyen et rejetterez le pourvoi.

#### 4- Venons-en au second pourvoi du Crédit lyonnais.

Le litige qui l'oppose à l'administration est ici né de sa demande de décharge des rappels de TVA et de taxe sur les salaires pour la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 1994, d'une part, et, d'autre part, de sa demande de restitution de la TVA qu'elle estime avoir acquittée à tort au titre des périodes du 1<sup>er</sup> janvier 1991 au 31 décembre 1992 et du 1<sup>er</sup> janvier 1994 au 30 septembre 2001, ainsi que de la taxe sur les salaires versée au titre des années 1991 à 2001.

Le Crédit lyonnais vous demande d'annuler un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 8 avril 2009 confirmant le jugement rendu en sa défaveur par le tribunal administratif de Paris le 24 avril 2007.

La cour a relevé que la société ne soutenait plus, comme elle le faisait initialement, que les intérêts acquittés par ses succursales devraient être pris en compte pour le calcul de son prorata de déduction en matière de TVA et pour le calcul de son rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Elle a indiqué que la société estimait que ses demandes de décharge et de restitution devaient être satisfaites, dans le cadre, comme dans l'affaire précédente, d'une demande de compensation, même si la cour ne le dit pas *expressis verbis*, du fait de la prise en compte au numérateur et au dénominateur du prorata des recettes réalisées par ses succursales étrangères. Pour écarter cette argumentation, la cour a choisi de « faire vite » en jugeant que la société ne prouvait pas qu'un calcul mondialisé de son prorata permettrait de satisfaire ses demandes de décharge et de restitution. Plus précisément, la cour a indiqué « *qu'en se bornant à produire des tableaux récapitulatifs établis par ses soins qui ne permettent pas la vérification des chiffres avancés relatifs aux recettes réalisées par les succursales étrangères, notamment en ce qui concerne la nature et la ventilation desdites recettes au regard du régime de TVA applicable, la société requérante, qui ne saurait se prévaloir de ce que tous les éléments nécessaires ont été fournis à l'administration et de ce que lesdits chiffres sont issus de sa comptabilité, n'établit en tout état de cause pas que les modalités de calcul du prorata dont elle se prévaut, à les supposer même conformes aux dispositions légales et réglementaires en vigueur, lui ouvriraient droit aux décharges et aux restitutions qu'elle a initialement demandées* ».

Le Crédit lyonnais articule trois moyens à l'encontre de ces motifs.

**4-1-** Selon le premier d'entre eux, la cour a commis une erreur de droit en faisant peser sur lui la charge de la preuve non seulement, en application de l'article R. 194-1 du LPF, dans le litige relatif à sa demande en restitution, mais aussi dans celui né des redressements procédant de la rectification par l'administration de ses déclarations initiales, pour lesquels les dispositions de cet article ne sont pas applicables.

Ce moyen doit être écarté.

En effet, si l'administration supporte la charge de prouver l'insuffisance initiale d'imposition lorsqu'elle établit l'imposition sur une assiette supérieure à celle qui a été déclarée par le contribuable – en ce sens, par exemple, **CE, 16 juin 2003, G..., n° 241983, RJF 2003, n° 1106** – la configuration du présent cas d'espèce est différente.

Mais, comme nous l'avons dit, la société a suivi ici la même démarche que dans l'affaire précédente, puisqu'elle demande désormais la compensation entre la taxe sur les salaires et la TVA qu'elle a spontanément acquittées, à tort selon elle, faute d'avoir mondialisé le calcul de son prorata de déduction, et les sommes en litige. Il est constant que la société a renoncé en appel à contester directement le bien-fondé des rappels et refus de restitution liés à la remise en cause de la prise en compte des intérêts des prêts consentis par le siège à ses succursales établies à l'étranger pour le calcul du prorata de déduction.

Or, il appartient à celui qui demande une compensation d'établir que les conditions en sont réunies, soit en l'espèce l'existence d'une surtaxe commise au préjudice de la société au sens de l'article L. 205 du LPF : voyez en ce sens, à titre d'exemple d'une jurisprudence constante, vos décisions du **25 février 1987, n°51079, RJF 1987 n° 570**, et du **23 juillet 2010, Ministre c/P..., n° 312107, RJF 2010 n° 1096**.

**2-2-** La société soutient ensuite que la cour a entaché son arrêt d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit en esquivant la question de droit posée par la mondialisation du prorata et en se bornant, par un « en tout état de cause », à qualifier d'insuffisants les éléments de preuve qu'elle avait fournis.

Elle récapitule devant vous les éléments qu'elle avait transmis à l'administration avec ses réclamations, puis aux juges du fond, à savoir, pour chaque année en cause, des tableaux faisant apparaître, à côté du prorata initialement déclaré, le prorata « mondial » calculé en retranchant du numérateur les intérêts acquittés par les filiales au siège et en y ajoutant les produits des succursales hors Union européenne, ainsi qu'en ajoutant au dénominateur les produits de toutes les succursales étrangères. A l'appui de ces tableaux, la société avait aussi détaillé, par pays, les différents produits des succursales ouvrant droit à déduction –commissions, intérêts sur emploi, produits sur swaps et titres de trading.

Force est de constater, que, comme le soutenait l'administration devant la cour, ces éléments n'étaient pas suffisamment la demande de compensation présentée par la société : ils ne permettent notamment pas de savoir précisément à quoi s'en tenir sur la nature exacte des recettes des succursales, importante notamment pour savoir si elles ouvriraient droit à déduction si elles étaient situées en France, le montant et la nature des sommes que la société regarde comme des frais de siège, la clé utilisée pour répartir des frais entre ses propres opérations, celles de ses succursales et ses propres activités hors champ de la taxe.

Il nous semble donc difficile de censurer l'arrêt. Sa motivation n'est pas insuffisante, dans la perspective qui est celle de la cour ; la cour n'a pas omis, contrairement à ce qui est soutenu, d'apprécier la valeur probante des pièces transmises. Sous l'angle de l'erreur de droit, la société se prévaut de la liberté de moyens et de preuve et des règles gouvernant la dialectique de la preuve. La cour n'a pas violé la première puisqu'elle s'est placée uniquement sur le terrain de la valeur probante des éléments fournis. Elle n'a pas non plus méconnu les règles de dévolution de la preuve en jugeant que les justifications apportées au soutien de la demande de compensation n'étaient pas assez parlante. Et aucun moyen de dénaturation n'est articulé.

Il reste que l'on comprend l'insatisfaction de la société, qui se trouvait un peu dans une impasse : ainsi que nous l'avions exposé devant vous, l'une des – ou la – principale

difficulté du prorata mondial est d'ordre pratique, à la fois pour la société et pour l'administration fiscale ; elle se cristallise sur la question de savoir quel droit doivent appliquer le siège et chacune de ses succursales pour déterminer si une opération ouvre droit à déduction, mais porte aussi sur la capacité d'une société de justifier de la nature des opérations et des dépenses prises en compte. La société avait apporté un certain nombre d'éléments pertinents en formulant sa demande de compensation et aller au-delà représentait un travail considérable, qu'elle pouvait se réserver d'accomplir après une réponse de principe favorable de la CJUE, puisqu'elle ne pouvait à l'évidence émaner que de celle-ci.

La cour lui a littéralement coupé l'herbe sous les pieds en laissant de côté la question de droit pour lui opposer son imprudence à ne pas aller plus loin dans la justification, devant le juge, de l'efficacité et de la validité pratique de la méthode du prorata. N'eût été la conviction que nous avons désormais que celle-ci est recalée, nous vous aurions invité à censurer, au prix d'un effort, la motivation un peu rapide retenue par la cour.

Mais vous pouvez aujourd'hui écarter sans état d'âme ce moyen dans ses différentes branches.

**2-3-** La société soutient pour finir que la cour a méconnu son office de juge de plein contentieux en jugeant les éléments qu'elle avait fournis insuffisants pour établir le bien-fondé de ses demandes, sans ordonner les mesures propres à trancher le litige, notamment l'expertise qu'elle avait sollicitée.

Mais votre jurisprudence n'est, vous le savez, pas très engageante pour des moyens de ce type. Vous répugnez en effet traditionnellement à imposer au juge des lignes de conduite dans l'exercice de ses pouvoirs d'instruction et déniez en pratique tout contrôle au juge de cassation sur la décision de ne pas faire procéder à une mesure d'instruction (CE, **Section, 17 avril 1964, Guertin, p. 232** ; CE, **26 novembre 1993, SCI Les jardins de Bibémus, p. 327** ; CE, **Section, 25 juin 1999, Société d'exploitation des thermes d'Uriage, p. 213**) ou de ne pas ordonner une expertise (CE, **2 novembre 1994, Lefebvre, T. p. 889** ; CE, **4 avril 1997, Société Meubles J... B... (160035), RJF 5/97 n° 480** ; CE, **12 mai 1997, F... (135294), RJF 7/97 n° 703** ; CE, **3 décembre 1999, M...(162925), RJF 1/00 n° 80**).

Vous écarterez donc ce moyen.

Et, par ces motifs, nous concluons au rejet des deux pourvois.