

**N° 366398**  
**Société Gist Brocades International BV**

**N° 366420**  
**Société BMW Holding BV**

**N° 366421**  
**Société Heineken International BV**

**N° 366422**  
**Société Rentokil Funding**

**N° 366423**  
**Société Koninklijke DSM NV**

**N° 366425**  
**Société Ingka Holding Europe BV**

**3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies**  
**Séance du 15 avril 2015**  
**Lecture du 12 mai 2015**

## **CONCLUSIONS**

**M. Vincent DAUMAS, rapporteur public**

Ce groupe de litiges dont vous êtes saisi par la voie de la cassation concerne l'attribution à six sociétés néerlandaises, à raison de dividendes distribués par des filiales françaises au cours des années 2002 à 2004, d'une fraction de l'avoir fiscal alors prévu à l'article 158 bis du code général des impôts. Vous savez qu'il s'agissait d'un crédit d'impôt attribué, en cas de distribution de dividendes, au destinataire des distributions, afin de neutraliser pour lui, en partie tout au moins, la double imposition économique de ces dividendes, une première fois dans le chef de la société distributrice, en tant que bénéficiaire de l'entreprise, une seconde fois entre ses propres mains, en tant que revenus de capitaux.

L'article 242 quater du CGI prévoyait que l'avoir fiscal pouvait être attribué à des personnes domiciliées sur le territoire des Etats ayant conclu avec la France des conventions tendant à éviter les doubles impositions. Par conséquent, des sociétés mères

étrangères avaient droit à un transfert d'avoir fiscal attaché aux dividendes reçus de filiales résidentes de France, sous certaines conditions prévues par la convention fiscale pertinente, dont celle, en général, d'une imposition effective des dividendes dans l'Etat de résidence de la société mère. Notons que le modèle de convention fiscale de l'OCDE ne prend pas position sur le point de savoir si l'attribution de l'avoir fiscal par l'Etat de la source doit être conditionnée par l'imposition des dividendes par l'Etat de résidence de la société bénéficiaire de ces dividendes – les commentaires renvoient sur ce point à la négociation entre les Etats.

L'avoir fiscal a été supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005. Ainsi, pour les personnes résidentes de France, l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués en 2004 n'était plus utilisable pour le paiement de l'impôt dû en 2005. Ce qui pose la question des conséquences à en tirer s'agissant de l'avoir fiscal attribué, au titre de dividendes distribués au cours de cette même année 2004, à des personnes résidentes d'autres Etats, dans le cadre des conventions fiscales bilatérales. Vos 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sections réunies ont été récemment confrontées à la question (CE 23 mars 2015, Société Sogefi, n° 360223, inédite au Recueil, RJF 6/2015 n° 489). Elle pourrait également se poser dans plusieurs des présentes affaires mais si vous nous suivez vous n'aurez pas à y répondre.

Les six sociétés néerlandaises qui vous saisissent ont demandé à l'administration fiscale le paiement de la moitié de l'avoir fiscal attaché aux dividendes distribués par leurs filiales françaises en se prévalant – c'est ce qui fait l'originalité de ces affaires – des stipulations de l'article 10 de la convention fiscale franco-italienne du 5 octobre 1989.

L'article 10 de cette convention traite de l'imposition des dividendes. Ses paragraphes 1 et 2 sont de facture très classique. Selon le paragraphe 1, les dividendes distribués par une société résidente d'un Etat à un résident de l'autre Etat sont imposables dans cet autre Etat. Selon le paragraphe 2, l'Etat de la source peut toutefois imposer ces dividendes mais la retenue à la source qu'il pratique ne peut alors en principe excéder une certaine fraction du montant brut des dividendes : 15 % dans la généralité des cas (b), taux réduit à 5 % si le bénéficiaire est une société passible de l'impôt sur les sociétés qui a détenu au moins 10 % du capital de la société distributrice pendant les 12 mois précédant la décision de distribution (a). Les sociétés requérantes se sont prévalues, précisément, du paragraphe 3 sous b de l'article 10, lequel prévoit qu'une société résidente d'Italie répondant aux conditions que nous venons de mentionner, énoncées au paragraphe 2 sous a, a droit à un paiement du Trésor français d'un montant égal à la moitié de l'avoir fiscal, diminué de la retenue à la source prévue au paragraphe 2, lorsqu'elle reçoit d'une société résidente de France des dividendes qui donneraient droit à un avoir fiscal s'ils étaient reçus par un résident de France.

Ces stipulations de la convention franco-italienne ne subordonnent pas le paiement de la moitié de l'avoir fiscal à la condition que les dividendes distribués soient effectivement imposés en Italie dans le chef de la société mère bénéficiaire de la distribution. A la différence des stipulations de l'article 10 homologue de la convention fiscale franco-néerlandaise du 16 mars 1973, qui ne prévoient le paiement par le Trésor

français d'un montant égal à l'avoir fiscal que si la société bénéficiaire est assujettie à l'impôt néerlandais « à raison du montant total des dividendes distribués par la société qui est un résident de France »<sup>1</sup> (article 10 paragraphe 3 sous b, ii).

A l'appui de leurs réclamations, les sociétés mères néerlandaises ont fait valoir que cette différence de traitement n'était pas compatible avec les stipulations du traité instituant la Communauté européenne (TCE), alors en vigueur, protégeant la liberté d'établissement et la liberté de circulation des capitaux (article 43 et 56 du TCE, devenus les articles 49 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne). Elles entendaient, sur ce fondement, se prévaloir d'une convention fiscale bilatérale plus favorable conclue par la France, quand bien même elles n'entrent pas dans son champ d'application. Leur thèse revient à soutenir que les Etats membres de l'Union européenne, au-delà du champ d'application de la convention fiscale bilatérale qui la prévoit, doivent étendre la clause du contribuable le plus favorisé à tous les contribuables qui peuvent se prévaloir de la liberté d'établissement, donc potentiellement tous les contribuables de l'Union, et même à d'autres, via la liberté de circulation des capitaux – puisque vous savez que cette liberté s'applique dans les relations entre les Etats membres et les Etats tiers.

La cour administrative d'appel de Paris n'a pas fait droit à cette thèse. Les six arrêts qu'elle a rendus dans les six litiges opposant l'administration fiscale aux sociétés néerlandaises sont construits de manière identique. Après avoir cité les stipulations pertinentes des conventions franco-néerlandaise et franco-italienne, la cour a relevé que la société concernée n'était pas assujettie à l'impôt néerlandais à raison des dividendes distribués par sa ou ses filiales françaises et qu'elle ne peut donc se prévaloir de la convention franco-néerlandaise pour prétendre au paiement par le Trésor français d'un montant égal à la moitié de l'avoir fiscal. La cour juge ensuite qu'elle ne saurait utilement invoquer les stipulations de la convention franco-italienne dans le champ de laquelle elle n'entre pas. La cour juge enfin qu'elle n'est pas fondée à faire état d'une discrimination incompatible avec les articles du TCE relatifs aux libertés d'établissement et de circulation des capitaux « qui ne s'opposent pas à ce qu'un Etat membre n'étende pas les conditions du droit au paiement de l'avoir fiscal, prévues dans une convention préventive de la double imposition conclue avec un autre Etat membre pour les sociétés résidentes de ce dernier Etat qui perçoivent des dividendes d'une société résidente du premier Etat, à des sociétés résidentes d'un troisième Etat membre avec lequel il a conclu une convention qui ne prévoit pas les mêmes conditions pour des sociétés résidentes de ce troisième Etat ». Cette rédaction est directement inspirée de ce que la Cour de justice de l'Union européenne a dit pour droit dans un arrêt de grande chambre du 12 décembre 2006 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aff. C-374/04), sur lequel nous allons revenir.

---

1

□ Ainsi que du paiement brut représentant l'avoir fiscal.

Les pourvois des sociétés soulèvent à l'encontre de ces motifs une argumentation identique. Elles soutiennent que la cour se serait méprise sur la teneur de leur argumentation, aurait méconnu les stipulations du TCE qu'elles invoquaient et n'aurait pas suffisamment motivé son arrêt. En substance, les sociétés font valoir qu'elles ne demandaient pas l'application directe de la convention franco-italienne mais qu'elles entendaient s'en prévaloir, comme déjà indiqué, sur le fondement des libertés garanties par le droit de l'Union.

Sur ce sujet, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne n'est pas vierge.

La Cour juge qu'en l'absence de mesures d'unification ou d'harmonisation par le droit de l'Union européenne, les Etats membres demeurent compétents pour déterminer les critères d'imposition des revenus et de la fortune en vue d'éliminer, le cas échéant par la voie conventionnelle, les doubles impositions. Dans ce contexte, les Etats membres sont libres, dans le cadre des conventions bilatérales conclues afin d'éviter la double imposition, de fixer les facteurs de rattachement aux fins de la répartition de la compétence fiscale. Toutefois, dans l'exercice du pouvoir d'imposition ainsi réparti, les Etats membres ne peuvent s'affranchir du respect du droit de l'Union (CJCE 21 septembre 1999, *Saint-Gobain*, aff. 307/97, points 57-58). Que les Etats membres exercent leur compétence fiscale de manière unilatérale, en recourant à des règles de droit purement internes, ou de manière bilatérale, en concluant des conventions fiscales, voilà qui est, en principe au moins, indifférent : dans les deux cas, les Etats membres doivent respecter le droit de l'Union. C'est ainsi que, dans l'affaire *Saint-Gobain*, la Cour a jugé qu'un avantage prévu par des conventions conclues entre l'Allemagne et des pays tiers en faveur des sociétés résidentes d'Allemagne ne pouvait être refusé aux établissements stables en Allemagne de sociétés résidentes d'autres Etats membres de l'Union (cons. 59). La Cour a donc estimé que le contribuable non-résident disposant d'un établissement stable dans un Etat membre était dans une situation équivalente à celle d'un contribuable résident de cet Etat.

La Cour a ensuite précisé sa jurisprudence par deux arrêts rendus en formation de grande chambre.

Dans l'affaire *D...* du 5 juillet 2005 (aff. C-376/03), elle était confrontée pour la première fois directement à une argumentation tendant à faire bénéficier une personne résidente d'un Etat tiers à une convention fiscale bilatérale d'un avantage prévu en faveur d'une personne entrant dans le champ de cette convention. La Cour a jugé que, si le champ d'application d'une convention fiscale bilatérale est limité aux personnes physiques ou morales qu'elle mentionne, il existe des situations où les avantages d'une convention bilatérale peuvent être étendus à un résident d'un Etat membre n'ayant pas la qualité de partie à ladite convention (points 54-55). En l'occurrence, un résident d'Allemagne imposé sur la fortune aux Pays-Bas à raison des biens immobiliers qu'il possédait dans ce pays se prévalait d'une stipulation de la convention fiscale belgo-néerlandaise plus favorable que celles de la convention germano-néerlandaise. La Cour

s'est attachée à rechercher si ce résident était dans la même situation qu'un résident de Belgique au regard de l'impôt sur la fortune assis sur les biens immobiliers détenus aux Pays-Bas. A cet égard, elle a relevé que la convention belgo-néerlandaise contenait une règle selon laquelle les personnes physiques résidentes de l'un de ces deux Etats bénéficient dans l'autre Etat des déductions personnelles qui sont accordées par ce dernier à ses propres résidents. La Cour a jugé que ces droits et obligations réciproques convenus entre la Belgique et les Pays-Bas empêchaient d'assimiler la situation d'un assujetti résident de Belgique à celle d'un assujetti résidant en dehors de la Belgique en ce qui concerne l'impôt sur la fortune établi sur les biens immobiliers situés aux Pays-Bas (point 61). En conséquence, la Cour a estimé que l'avantage revendiqué par le résident d'Allemagne ne pouvait être regardé comme détachable du reste de la convention mais qu'il en faisait partie intégrante et contribuait à son équilibre général (point 62). Les Pays-Bas pouvaient donc lui en refuser le bénéfice sans méconnaître le droit de l'Union.

L'affaire de grande chambre *ACT* du 12 décembre 2006 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aff. C-374-04) avait trait à une situation proche de celle du litige qui vous est soumis. Etait en cause en effet le crédit d'impôt prévu par la législation britannique en faveur des sociétés percevant des dividendes d'une société résidente, afin d'atténuer la double imposition économique de ces dividendes. L'attribution de cet avantage aux sociétés résidentes d'autres Etats percevant des dividendes de source britannique était prévue dans certaines conventions conclues par le Royaume-Uni, notamment avec des Etats membres de l'Union. Mais les conventions conclues avec d'autres Etats membres ne prévoyaient pas l'attribution de ce crédit d'impôt. Se posait la question de savoir si un tel traitement était discriminatoire au regard du droit de l'Union. La Cour, là aussi, a recherché si les sociétés non-résidentes concernées se trouvaient dans une situation objectivement comparable (point 83). Elle a relevé que l'octroi ou non du crédit d'impôt et, lorsque celui-ci était prévu, les conditions auxquels il était soumis, dépendait de la répartition de la compétence fiscale entre les Etats parties à la convention et notamment du point de savoir si le Royaume-Uni s'était réservé la faculté d'imposer les dividendes distribués, et à quel taux. La Cour, reprenant la formulation de l'arrêt *D...*, en a conclu que l'octroi du crédit d'impôt ne peut être analysé comme un avantage détachable du reste des conventions fiscales, mais en fait partie intégrante et contribue à leur équilibre général (point 88). Elle a jugé, par conséquent, qu'en ce qui concerne l'imposition de dividendes versés par une société résidente du Royaume-Uni, une société résidente d'un Etat membre qui a conclu avec le Royaume-Uni une convention de prévention des doubles impositions qui ne prévoit pas un crédit d'impôt ne se trouve pas dans la même situation qu'une société résidente d'un Etat membre ayant conclu une convention qui en prévoit un (point 91). Les dispositions du traité relatives à la liberté d'établissement n'avaient donc pas été méconnues par le Royaume-Uni.

Cette dernière décision nous paraît transposable à notre affaire. Certes, les sociétés requérantes ne revendiquent pas le bénéfice de l'avoir fiscal prévu par la convention franco-italienne alors que la convention franco-néerlandaise ne le prévoirait pas. Les deux conventions prévoient en effet l'attribution de l'avoir fiscal aux sociétés de

l'autre Etat – mais dans des conditions différentes, celles de la convention franco-italienne étant en l'occurrence, nous l'avons dit, plus favorables pour les sociétés requérantes. La démarche à suivre, dans une telle hypothèse, nous paraît exactement la même que celle tracée par la Cour : il faut rechercher si les sociétés néerlandaises sont dans une situation identique à celle d'une société italienne bénéficiant de distributions de source française. Nous croyons que ce n'est pas le cas, compte tenu de l'équilibre différent ménagé, respectivement, par les conventions franco-italienne et franco-néerlandaise. Dans la première, l'avantage consistant en l'attribution de la moitié de l'avoir fiscal, dont se prévalent les sociétés requérantes, prévu au paragraphe 3 sous b de l'article 10, trouve son exact équivalent au paragraphe 4 sous b du même article. Il résulte de ces dernières stipulations qu'une société résidente de France répondant aux conditions mentionnées au paragraphe 2 sous a, qui reçoit d'une société résidente d'Italie des dividendes qui donneraient droit à un crédit d'impôt s'ils étaient reçus par un résident d'Italie, a droit à un paiement du Trésor italien d'un montant égal à la moitié de ce crédit d'impôt, diminué de la retenue à la source. Au contraire, la convention franco-néerlandaise ne prévoit aucun paiement par le Trésor néerlandais en faveur des sociétés françaises recevant des dividendes de leurs filiales résidentes des Pays-Bas. L'équilibre est différent. Il faut en déduire que les sociétés mères résidentes des Pays-Bas ne sont pas dans la même situation, au regard de l'attribution de l'avoir fiscal à raison des dividendes distribués par leurs filiales françaises, que les sociétés mères résidentes d'Italie. L'avantage revendiqué par les sociétés requérantes n'est donc pas détachable de la convention franco-italienne. Il en fait partie intégrante et contribue à son équilibre général. Ou, pour le dire autrement, en prévoyant cet avantage, la France et l'Italie ne sont pas sorties de l'exercice consistant à se répartir la compétence fiscale en vue d'éliminer les doubles impositions.

La conclusion à laquelle la cour administrative d'appel est parvenue est donc la bonne. Sa motivation est brève, c'est vrai, mais elle a repris en l'adaptant le cadre de raisonnement fixé par la Cour de justice, ce qui vous met parfaitement à même d'exercer votre contrôle. Et contrairement à ce que soutiennent les sociétés requérantes, elle n'a nullement méconnu la portée de leur argumentation.

Nous vous proposons par conséquent d'écarter les moyens des pourvois.

Terminons en signalant une spécificité du dossier n° 366398. Dans son pourvoi la société soulève un moyen de plus, selon lequel la cour aurait méconnu l'étendue du litige en ne se prononçant pas sur l'attribution de l'avoir fiscal au titre des distributions intervenues en 2002 et 2003. Mais en tout état de cause le tribunal avait borné le litige à l'année 2004 et la société ne s'en est pas plainte devant la cour administrative d'appel. Le moyen est donc nouveau en cassation et, *l'infra petita* n'étant pas un moyen d'ordre public, il ne peut être utilement soulevé pour la première fois en cassation.

Par ces motifs nous concluons, dans chacune des six affaires, au rejet du pourvoi.