

N° 425789 – Ministre de l'action et des comptes publics c/ Sté Faraday

N° 425962 – Société Faraday

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 18 mai 2020

Lecture du 5 juin 2020

### Conclusions

**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

La société Faraday, qui exerce une activité de commerce de détail de produits de luxe, cosmétiques, parfums, horlogerie et bijoux fantaisies dans un établissement situé rue du Grenier Saint-Lazare à Paris, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a, d'une part, réintégré dans ses résultats imposables des exercices clos en 2011 et 2012 la fraction des commissions versées en espèces à des guides et à des agences de voyage excédant 10% des achats effectués par les clients apportés par ceux-ci et, d'autre part, sur le fondement de l'article 238 A du CGI, réintégré dans le résultat de l'exercice clos en 2012 les sommes versées à la société hongkongaise Eagle Vantage Limited en vertu d'un contrat de prestations de services. Il en est résulté des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, que l'administration a assorties de l'amende prévue à l'article 1759 du CGI.

La cour administrative d'appel de Paris a accordé à la société une décharge partielle, à hauteur de la fraction de la cotisation supplémentaire d'IS à laquelle elle a été assujettie au titre de l'exercice clos en 2012 procédant de la réintégration au résultat de cet exercice des sommes versées à la société Eagle Vantage Ltd, et a rejeté le surplus des conclusions de la requête. Le ministre, sous le n° 425789, se pourvoit en cassation contre les articles 1<sup>er</sup> à 3 de cet arrêt, tandis que sous le n° 425962, la société vous demande d'annuler son article 4.

Commençons par le pourvoi de la société, dirigé contre l'arrêt en ce qu'il a rejeté ses conclusions en décharge des suppléments d'IS auxquels elle a été assujettie à raison de la réintégration d'une fraction des sommes versées en espèces aux guides et agences de voyages.

La société soutient notamment que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, commis une erreur de droit, dénaturé les faits et méconnu les règles gouvernant la preuve en se fondant, pour juger que les commissions versées aux agences et aux guides étaient excessives, sur le taux de commission pratiqué par des enseignes de luxe au bénéfice des seuls guides, alors qu'elle avait fait valoir que les enseignes en cause n'étaient pas dans une situation comparable à la sienne, et que les éléments apportés par le service n'étaient ainsi pas suffisamment précis

pour étayer sa contestation de la déductibilité de la dépense et faire reposer sur le contribuable la charge de démontrer que le taux de 25% appliqué n'était pas excessif.

Selon le considérant de principe bien connu de votre jurisprudence *Société Etablissements Lebreton* (CE, 20 juin 2003, n° 232832, p. 273, RJF 2003 n° 1140 avec concl. P. Collin p. 754), il incombe au contribuable, pour justifier du caractère déductible d'une charge inscrite en comptabilité, de produire tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et sur la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée ; dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive. C'est donc sur le service que repose la preuve du caractère excessif d'une rémunération versée en contrepartie d'une prestation dont la déductibilité par nature et la réalité ne sont pas contestées. Vous avez par ailleurs, dans le cas particulier où le contribuable produit des factures régulières afférentes à des dépenses réellement supportées, raffiné plus encore les règles gouvernant la preuve dans votre décision *min. c/ Sté J...* du 21 mai 2007 : en produisant de telles factures, le contribuable est en effet regardé comme ayant satisfait au premier temps de la dialectique de la preuve, il appartient alors au service d'apporter des éléments pour combattre la présomption née de cette facture (n° 284719, p. 212, RJF 2007 n° 953, chronique O. Fouquet RJF 7/07 p. 631, concl. E. Glaser BDCF 8-9/07 n° 102).

Pour apporter la preuve du niveau excessif, au regard du service reçu en contrepartie, de la rémunération versée par une entreprise, ou du moins apporter une contestation du niveau de cette rémunération suffisamment étayée, l'administration fiscale peut notamment se fonder sur les pratiques et usages dans le secteur, ou encore sur un écart significatif avec les honoraires normalement pratiqués par des sociétés intervenant dans le même domaine (v. par ex., pour la gestion administrative en matière immobilière CE, 19 novembre 2008, *Sté Auteuil Investissement*, n° 291041, RJF 2009 n° 111, concl. F. Sénors BDCF 2009 n° 14 ; a contr., pour l'invalidation de redressements qui avaient remis en cause des taux de commissionnement d'intermédiaires qui n'étaient pas excessifs au regard des pratiques du secteur : CE, 9 septembre 1989, *Dassault-Bréguet aviation*, n° 44402, RJF 1989 n° 1200).

Encore faut-il, pour pouvoir invoquer une pratique ou un usage, que son existence soit suffisamment établie. A cet égard, une pratique habituelle ou normale dans un secteur ne saurait se déduire des rémunérations versées par une ou deux entreprises isolées. Rappelons, sans aller jusqu'à transposer le degré d'exigence avec lequel vous contrôlez cette notion en matière d'amortissement, qu'en principe, les usages renvoient aux « *pratiques qui, en raison notamment de leur ancienneté, de leur fréquence ou de leur généralité, sont regardées comme normales* » dans un secteur donné (CE, 11 mars 1988, *ministre c/ Sté Raffinerie de Strasbourg*, n° 50774, p. 118, RJF 4/88 n° 385).

Quant à l'utilisation de comparables, encore faut-il, pour qu'ils permettent de conclure au caractère excessif du niveau de la rémunération accordée, qu'ils apparaissent pertinents et portent sur des transactions analogues réalisées dans des conditions similaires.

En l'espèce, après avoir reproduit le considérant de principe de votre décision *Etablissements Lebreton*, sans la déclinaison particulière de la dialectique de la preuve prévue en cas de production de factures régulières par votre jurisprudence *Sté J...* du 21 mai 2007, la cour a relevé que l'administration fiscale s'était fondée, pour remettre en cause comme ne correspondant pas aux taux habituellement pratiqués dans ce secteur d'activité le taux de commission de 25 % pratiqué par la société Faraday, sur un article de presse concernant les Galeries Lafayette selon lequel un taux de commission de 10% est consenti aux guides chinois sur la plupart des marques de luxe, ainsi que sur un contrat conclu entre une agence de voyage et une enseigne de luxe. Puis la cour a estimé que les documents produits par la requérante, qui soutenait que le taux de 25% serait justifié par sa situation moins favorable que celle des grandes enseignes, plus réputées et bénéficiant d'une meilleure localisation, et que sa marge nette après commission serait conforme à son secteur, ne permettraient pas d'établir que le taux de 10 % retenu par l'administration ne correspondrait pas aux pratiques habituellement constatées dans ce secteur d'activité ni que le montant des commissions qu'elle a versées en espèces aux guides et aux agences de voyage serait supérieur à celui finalement admis par l'administration fiscale. La cour en a déduit, mêlant ainsi les terrains de réponse – taux excessif au regard des usages, et subsidiairement mise en cause de la réalité du dépassement de ce taux - que les commissions versées étaient, dans la mesure où elles excédaient 10%, excessives et par suite non déductibles.

En statuant ainsi, la cour n'a donc pas recherché si la société produisait des factures régulières à hauteur de tout ou partie des sommes en cause et s'il y avait lieu, par suite, de faire application de la dialectique particulière prévue en pareil cas. Elle a par ailleurs commis une erreur de droit en jugeant que les éléments produits par le service permettaient de caractériser une pratique habituelle de l'ensemble du secteur et que les transactions invoquées pour remettre en cause le taux pratiqué par la société constituaient des comparables pertinentes, alors que ces transactions concernaient une unique grande enseigne parisienne à la notoriété internationale dont la situation n'est en rien similaire à celle de la société.

Vous casserez donc, dans cette mesure, l'arrêt attaqué et pourrez renvoyer sur ce point l'affaire à la cour, eu égard notamment au terrain de défense développé par le service dans ses écritures mettant en doute le montant exact des versements opérés.

Venons-en au pourvoi du ministre, qui soulève une question de droit plus intéressante, afférente à l'application de l'article 238 A du CGI aux sommes, d'un montant total de 1 430 858 euros, versées par la société Faraday à la société Eagle Vantage, située à Hong Kong, en exécution d'un contrat de prestations de services conclu le 29 février 2012. Ces sommes correspondaient, d'une part, à la rémunération par une commission fixe mensuelle de 8 000 euros HT des prestations d'intermédiation de la société Eagle Vantage entre les apporteurs d'affaires et la société Faraday prévues par la convention (identification par la

société Eagle Vantage des organisateurs de voyage susceptibles d'organiser des visites dans le magasin, gestion des relations avec ces organisateurs, mise en place des visites, tenue de la comptabilité des ventes réalisées, reversement auprès des organisateurs d'une commission selon des modalités définies entre chaque organisateur et Eagle Vantage), et d'autre part, à une commission proportionnelle au montant des ventes, destinée à remplacer les rémunérations auparavant octroyées en espèces aux guides et agences, versée à Eagle Vantage mais à charge pour celle-ci de reverser les sommes dues aux apporteurs d'affaires et de faire son affaire de toute réclamation de ces derniers.

La cour a jugé qu'il résultait des stipulations de la convention que les guides et agences de voyages étaient les seuls bénéficiaires des commissions proportionnelles versées par la société Faraday en rémunération de leurs prestations, « *par l'intermédiaire de la société Eagle Vantage Ltd dans laquelle elles ne faisaient que transiter avant d'être remises aux intéressés* », et en a déduit que le service ne pouvait regarder la société Eagle Vantage Ltd comme étant le bénéficiaire de ces sommes. Puis, ayant constaté que l'administration n'établissait pas que les guides et agences de voyages ayant perçu les commissions étaient soumis à un régime fiscal privilégié dans l'Etat de leur résidence, la cour a jugé que l'administration avait à tort refusé leur déduction des résultats de la société Faraday sur le fondement de l'article 238 A du CGI.

Le ministre soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'il convient, pour l'application de l'article 238 A du CGI, de rechercher quel est le bénéficiaire effectif des sommes payées ou dues, et en considérant que la restriction de la déductibilité des sommes prévue par cet article ne peut être mise en œuvre qu'à la condition que ce bénéficiaire effectif soit établi dans un Etat où il est lui-même soumis à un régime fiscal privilégié.

Cette question n'a pas été tranchée par votre décision *min. c/ SA L...* du 18 mai 1998 (n° 157974, aux Tables, RJF 1998 n° 790), par laquelle vous avez jugé que les dispositions du dernier alinéa de l'article 238 A limitant la déductibilité des versements effectués sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un Etat ou territoire à fiscalité privilégiée s'appliquent quel que soit l'Etat ou le territoire dans lequel la personne au nom de laquelle est ouvert le compte crédité est domiciliée ou établie. Les dispositions du dernier alinéa ont en effet précisément pour objet de retenir un critère fondé sur le lieu de tenue du compte sur lequel les sommes sont encaissées, par dérogation ou par complémentarité avec le mécanisme institué au premier alinéa en cause dans le présent litige lequel repose sur le lieu d'établissement du créancier des intérêts ou rémunérations. Cette décision ne renseigne donc pas sur la portée du premier alinéa.

Aux termes de ce dernier dans sa rédaction applicable aux impositions en litige, « *les intérêts (...), les redevances (...) ou les rémunérations de services, payés ou dus par une personne physique ou morale domiciliée ou établie en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié, ne sont admis comme charges déductibles pour*

*l'établissement de l'impôt que si le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré ».*

Nous ne pensons pas qu'il faille, pour apprécier si des intérêts, redevances ou rémunérations de services sont payés ou dus à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat à fiscalité privilégiée, raisonner en termes de bénéficiaire effectif et rechercher si le bénéficiaire direct de ces sommes les a reversées à un tiers.

Il nous semble en effet que ces dispositions doivent faire l'objet d'une lecture juridique, non économique, et par suite d'une approche formelle de l'identité du bénéficiaire, et que le reversement ultérieur des sommes à une tierce personne ne saurait permettre de les regarder comme payées ou dues à cette personne pour l'application du premier alinéa de l'article 238 A.

A cet égard, la rédaction retenue par le législateur, à travers l'alternative « payées ou dues », ne nous paraît, contrairement à ce que soutient la société en défense, pas faire écho à une problématique de bénéficiaire effectif et inviter à rechercher à qui les sommes sont *in fine* destinées, mais seulement renvoyer à la prise en compte tant des dépenses effectivement payées que de celles seulement exigibles, afin de pouvoir trouver application que la comptabilité du contribuable soit de caisse ou d'engagement.

L'objectif poursuivi par le législateur ne nous paraît pas davantage impliquer une lecture économique du dispositif. Au contraire, cet objectif nous paraît inciter à une approche formelle de la clé d'entrée dans le dispositif de l'article 238 A du code, dès qu'une somme est versée à une personne établie dans un pays à fiscalité privilégiée. Le versement d'intérêts ou de rémunérations de services à une personne établie ou domiciliée dans un tel Etat constitue un fait objectif de nature à faire présumer un risque d'évasion fiscale ou à rendre douteuse la destination et l'utilisation finale des sommes. Mais il ne s'agit que d'un mécanisme simple : le seul effet de l'article 238 A est, dès lors que l'administration a apporté la preuve du caractère privilégié du régime fiscal de leur bénéficiaire, de faire reposer sur le contribuable la charge d'établir que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne sont ni anormales ni excessives. La clé d'entrée dans le dispositif de déduction limitée de l'article 238 A nous paraît donc être formelle, tandis que la clé de sortie ne peut, quant à elle, être qu'économique.

Au demeurant, la notion de bénéficiaire effectif, présente dans les conventions fiscales mais que l'on retrouve également dans d'autres branches du droit telle que la lutte contre le blanchiment des capitaux, est en général mobilisée pour autoriser les Etats à aller au-delà des apparences, afin de n'être pas tenu d'accorder des avantages à des situations qui ne répondraient pas réellement aux conditions qu'ils ont fixées et aux hypothèses qu'ils ont entendu viser, (rapp. CE, 13 octobre 1999, *min. c/ SA Diebold Courtage*, n° 191191, p. 307, RJF 1999 n° 1492 avec chronique E. Mignon p. 931, Dr. fisc. 1999 n° 52, comm. 948, concl. G. Bachelier, note C. Acard ) et pour leur permettre de lutter contre les abus, plutôt que pour permettre à un contribuable d'échapper à une mesure anti-abus dans le champ de laquelle il entrerait formellement.

Devrait-on toutefois, sans raisonner en termes de bénéficiaire effectif des sommes versées, rechercher du moins quel est le prestataire effectif des services rémunérés par le contribuable français, ou quel est le prêteur réel des sommes à raison desquelles il verse des intérêts ?

Nous ne le croyons pas davantage. La logique de l'article 238 A n'est pas celle de l'article 155 A. Lorsque les sommes constituent la rémunération d'une prestation rendue dans le cadre d'un contrat formellement passé entre un contribuable A et une société B, il n'y a selon nous pas lieu de rechercher si le service rendu par B l'est en réalité par une personne C et si B ne joue qu'un rôle d'interposition et de relais.

L'on pourrait hésiter sur une hypothèse : celle dans laquelle le contrat de prestation ou de prêt est conclu entre une société A et une société C, laquelle a toutefois recours aux services d'un mandataire B à qui A verserait les sommes et qui encaisserait ainsi les rémunérations dues à C en se présentant expressément, dans ses relations avec A, comme le mandataire de C agissant au nom et pour le compte de ce dernier. Telle n'est toutefois pas, en tout état de cause, la configuration de l'espèce, à la lecture du contrat de prestation de services conclu entre la société Faraday et la société Eagle Vantage : cette dernière joue le rôle d'intermédiaire et d'écran qui s'interpose entre les guides et agences et la société Faraday, non le rôle de mandataire des premiers.

Dans la présente affaire, la cour a donc commis une erreur de droit en jugeant, après avoir relevé qu'une partie des sommes versées à la société Eagle Vantage en exécution du contrat passé entre cette société et la société Faraday étaient destinées à rémunérer les guides et les agences de voyage à qui elles étaient reversées et en avoir déduit que la société Eagle Vantage ne pouvait être regardée comme étant le bénéficiaire réel de ces sommes, que l'administration ne pouvait dès lors appliquer l'article 238 A faute d'établir le caractère privilégié du régime fiscal auquel étaient soumis les guides et agences.

Cette erreur n'emportera toutefois qu'une cassation partielle de l'arrêt attaqué, en ce qu'il s'est prononcé sur la réintégration des commissions proportionnelles.

Le moyen dirigé par le ministre contre l'arrêt de la cour en ce qu'il s'est prononcé sur les commissions forfaitaires mensuelles de 8 000 euros sera en revanche écarté : la cour n'a pas dénaturé les faits et les pièces du dossier qui lui était soumis en jugeant que la société Faraday établissait la réalité des prestations d'intermédiation effectuées pour son compte par la société Eagle Vantage Limited.

Soulignons pour finir que, s'il n'y a pas lieu, pour apprécier la condition tenant au versement des sommes à une personne établie dans un Etat à fiscalité privilégiée, de rechercher si ces sommes ont été reversées par cette personne à un tiers qui serait établi dans un autre Etat, et s'il convient donc de s'arrêter à l'analyse du régime fiscal de la société « écran », il est ensuite loisible au contribuable, pour démontrer que les dépenses correspondent à des opérations réelles, d'invoquer la contrepartie réelle à ces versements correspondant à l'intervention de

leur bénéficiaire final (cf. CE, 7 mars 1990, *Sté Triumph France*, n° 54533, RJF 1990 n° 518, Dr. fisc. 1990, n° 43, comm. 1961, concl. M.-D. Hagelsteen).

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 4 octobre 2018 en tant qu'il s'est prononcé, d'une part, sur les rectifications du résultat imposable de la société Faraday au titre des exercices clos en 2011 et 2012 fondées sur le 1° du 1 de l'article 39 du CGI et, d'autre part, sur les rectifications du résultat imposable de cette société au titre de l'exercice clos en 2012 fondées sur l'article 238 A du CGI correspondant aux commissions proportionnelles au chiffre d'affaires versées à la société Eagle Vantage Limited ;
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour ;
- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi du ministre
- et à ce que l'Etat verse 4 000 euros à la société Faraday au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.