N° 413129
Société Control Union Inspections France
(CUIF)

N° 412284
Société Gemar Lumitec

3ème et 8ème chambres réunies
Séance du 12 avril 2019
Lecture du 24 avril 2019

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, rapporteur public

Les deux affaires qui viennent d'être appelées vont vous permettre d'éclairer deux facettes différentes du régime défini par l'article 238 A du code général des impôts (CGI), applicable aux dépenses versées par les entreprises à des personnes établies dans un Etat ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié.

1. Le premier pourvoi (n° 413129), présenté par la société Control Union Inspections France (CUIF), vous conduira à revenir sur les implications précises de la charge de la preuve incombant à l'administration quant à l'existence d'un régime fiscal privilégié.

La société par actions simplifiée à associé unique CUIF, filiale à 100 % de la société néerlandaise Control Union Peterson Holding, a pour activité l'inspection et le contrôle des cargaisons de navires. Elle a conclu le 11 juillet 2006 avec l'Office algérien interprofessionnel des céréales (OAIC) un contrat d'inspection des cargaisons de céréales importées par voie maritime. Elle a souscrit le même jour un contrat d'assurance des risques professionnels associés à l'exécution de ce contrat auprès d'une filiale de son groupe, la société Control Union Western Hemisphere NV, établie aux Antilles néerlandaises, l'assureur prenant également en charge la caution de 1 million d'euros exigée par l'OAIC.

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société CUIF sur les exercices clos entre 2007 et 2009, l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité des primes d'assurance versée à la société Control Union Western Hemisphere NV, sur le fondement des articles 238 A et 39-I du CGI. Elle a réintégré ces sommes dans le bénéfice imposable et les a regardées comme des revenus distribués, pour des montants de 639 937 euros en 2007, 1 132 128 euros en 2008 et 763 514 euros, et prononcé en conséquence des rehaussements d'imposition au titre de l'impôt sur les sociétés, de la cotisation minimale de taxe professionnelle et de la retenue à la source prévue par le 2. de l'article 119 *bis* du CGI. Par deux jugements du 21 mai 2015, le tribunal administratif de Rouen a prononcé la décharge de ces suppléments d'imposition. Sur appel du ministre des finances et des comptes publics, la cour administrative d'appel de Douai, par un arrêt du 6 juin 2017 joignant les deux requêtes, a annulé ces jugements et remis à la charge de la société CUIF les suppléments d'imposition en litige. La société CUIF se pourvoit régulièrement en cassation.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Elle soutient en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit en considérant que l'administration établissait que la société Control Union Western Hemisphere NV était soumise dans les Antilles néerlandaises à un régime fiscal privilégié, alors que l'existence d'un tel régime ne saurait être déduite de la seule différence de taux d'imposition entre le territoire en cause et la France.

Il faut ici rappeler la mécanique de l'article 238 A. Issu de la loi de finances pour 1974, il tend à lutter contre l'évasion fiscale en subordonnant la déductibilité des charges à des exigences de preuve renforcées lorsque ces charges sont consenties au bénéfice de « *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* ». Pour que les sommes en cause soient admises comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt, leur débiteur doit alors apporter la preuve que ces dépenses « *correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré* ». A l'origine, le deuxième alinéa de l'article 238 A disposait que les bénéficiaires de ces dépenses étaient regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié si elles n'étaient pas imposables ou si elles étaient « *assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus notablement moins élevés qu'en France* ». La loi de finances pour 2005 a modifié ce deuxième alinéa en apportant une définition plus précise et chiffrée : désormais, il y a régime fiscal privilégié lorsque les bénéficiaires des dépenses ne sont pas imposables ou sont soumises à des impôts « *dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies* »[1].

Outre ses incidences sur la charge de la preuve, la qualification de régime fiscal privilégié peut aussi conduire à élargir la base imposable en France, par application combinée des dispositions des articles 238 A et 209 B du code général des impôts. Selon ce dernier article, lorsqu'une personne morale établie en France exploite ou détient directement ou indirectement plus de 50 % d'une entreprise située hors de France et que cette entreprise est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A, les bénéfices de cette entreprises sont imposables en France à l'impôt sur les sociétés, par dérogation aux règles de territorialité, sauf s'il est démontré que l'exploitation ou la détention de cette entreprise n'est pas constitutive d'un montage artificiel. Les dispositions de l'article 209 B ne sont pas en cause dans le présent litige mais elles soulignent les enjeux qui s'attachent à la qualification de régime fiscal privilégié.

C'est à l'administration qu'il incombe de justifier que l'entreprise concernée est soumise à un régime fiscal privilégié (21 mars 1986, *Min. c/ SA Auriège*, n° 53002, Tab. : RJF 5/86, n° 470 ; 30 septembre 1992, *SARL Tool France*, n° 75464, Tab. : RJF 11/92 n° 1470). L'exercice ne consiste pas à examiner la fiscalité d'un pays dans son ensemble, de manière abstraite, mais à comparer concrètement la charge fiscale de l'entreprise dans l'Etat ou le territoire où elle est établie et celle qu'elle aurait supporté si elle avait été établie en France. Selon les conclusions du président Fouquet sur la décision *SA Auriège*, première décision à avoir explicité cette démarche : « *(...) la comparaison doit être précise et ne peut se borner à une référence à des taux moyens. Il faut déterminer la charge fiscale effectivement supportée*

[1] A compter du 1er janvier 2020, en vertu de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, l'écart d'imposition au-delà duquel un régime fiscal sera considéré comme privilégié sera ramené de 50 % à 40 %.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

par la société RVB ou par une société établie à Genève et présentant les mêmes caractéristiques en ce qui concerne l'importance du capital et des réserves et le niveau des bénéfices. Il convient ensuite d'évaluer, la charge fiscale que supporterait la même société si elle était établie en France, et comparer les résultats obtenus. ». La loi de finances pour 2005, en renforçant la précision de la comparaison par l'inscription dans la loi d'un ratio chiffré, a imposé de manière encore plus claire la nécessité d'une comparaison concrète.

En l'espèce, l'administration avait soutenu devant les juges du fond que le taux d'imposition du bénéfice des sociétés dans les Antilles néerlandaises, où était établie la société Control Union Western Hemisphere NV, était compris entre 2,4 % et 6 %. L'administration en déduisait directement le caractère privilégié du régime fiscal des Antilles néerlandaises, « *dans la mesure où l'on constate une différence de taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés de plus de 50 % entre l'impôt qui y est acquitté et celui dont l'entreprise aurait été redevable en France dans les conditions de droit commun* ». Devant la cour, la société CUIF a pour la première fois contesté la qualification de régime fiscal privilégié, en soutenant qu'une simple différence de taux ne saurait démontrer l'existence d'un tel régime à défaut de toute précision sur l'assiette. Cela n'a pas convaincu la cour, qui a jugé que « *que la SAS CUIF ne conteste pas que le taux d'imposition du bénéfice des sociétés varie de 2,4 % à 6 % dans les Antilles Néerlandaises, où est établie la société Control Union Western Hemisphere NV, alors que le taux d'imposition à l'impôt sur les sociétés est fixé en France à 33,33 % par les dispositions de l'article 219 du code général des impôts* » et que l'administration fiscale devait dès lors, « *en l'absence de tout élément contraire apporté par la SAS CUIF, être regardée comme établissant que la société Control Union Western Hemisphere NV est soumise à un régime fiscal privilégié* ».

La société CUIF soutient devant vous que la cour a commis une erreur de droit en affirmant que l'administration avait établi que le régime fiscal des Antilles néerlandaises était privilégié, en se contentant d'une comparaison de taux et sans rechercher ce qu'il en était des règles d'assiette. Elle souligne qu'en France, les entreprises d'assurance sont soumises à des règles d'assiette particulières en raison de l'application de provisions spéciales prévues aux articles 39 *quinquies* G et suivants du CGI.

Vous ne pourrez tenir compte de cet argument, qui n'était pas soulevé devant les juges du fond. Pour autant, le moyen apparaît imparable en l'état de votre jurisprudence. La cour a repris à son compte l'analyse de l'administration qui déduisait directement de la différence de taux l'existence d'un régime fiscal privilégié. Or, c'est précisément cette démarche consistant à se borner à une comparaison des taux moyens que vous avez écartée dès votre décision *SA Auriège*. Vous avez depuis écarté cette qualification à plusieurs reprises lorsque l'administration se bornait à mettre en avant une différence de taux (25 janvier 1989, *Société Hempel Peintures marine France*, n° 49847 : RJF 1990, n°274, pour le Danemark ; décision précitée *SARL Tool France* pour le canton de Zurich). L'administration doit procéder à une comparaison de la charge fiscale supportée par l'entreprise et pour évaluer cette charge fiscale, elle doit disposer d'éléments sur les règles d'assiette. Si la société CUIF n'avait émis aucune contestation, comme cela avait été le cas en première instance, la cour aurait pu retenir l'existence d'un régime fiscal privilégié, car vous considérez que le juge n'a pas à remettre en cause d'office cette qualification (22 février 1989, *SARL CO Plan*, n° 71593 : RJF 1989, n°427). Mais dès lors que la société formulait cette contestation sur les règles d'assiette, l'administration devait y répliquer, ce qu'elle n'a pas fait. Devant vous, le ministre s'en remet d'ailleurs à votre sagesse, en admettant à demi-mot l'erreur de droit commise par la cour, et,

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

dans l'hypothèse d'un règlement au fond, demande une substitution de base légale en renonçant à se prévaloir de l'article 238 A et en se fondant sur le seul article 39 du CGU.

Nous confessons cependant avoir éprouvé quelques doutes, compte tenu de la vraisemblance de l'existence d'un régime fiscal privilégié lorsque la différence de taux est si importante. Deux arguments pouvaient venir au soutien de l'arrêt de la cour.

D'une part, si le différentiel de taux ne suffit pas à emporter la démonstration, il n'en constitue pas moins un élément central. Même en prenant la borne haute de la fourchette de taux retenue par l'administration, soit 6 %, le taux des Antilles néerlandaises serait près de six fois inférieur au taux français. Pour que le différentiel d'imposition soit inférieur au ratio de un à deux défini par l'article 238 A, il faudrait que les règles d'assiette françaises soient près de trois fois plus favorables que celles de cet archipel caribéen, ce qui irait sans nul doute à l'encontre des idées reçues.

Il vous est déjà arrivé d'admettre l'existence d'un régime fiscal privilégié au seul vu d'une différence de taux, dans le cas des sociétés régies par le statut d'Anstalt au Liechtenstein (16 décembre 1987, *SA Allibert exploitation*, n° 55790, Rec. : RJF 1988, n°153). Ces sociétés n'étaient soumises qu'à un impôt sur le capital et les réserves de 0,1 %. Or un impôt sur le capital de 0,1 % correspond, si l'on fait l'hypothèse d'une rentabilité du capital de 5 %, à un impôt sur les bénéfices de 2 %. On voit donc que l'ordre de grandeur n'est pas très éloigné de la présente affaire.

D'autre part, si la charge de la preuve incombe à l'administration, ceci n'est pas exclusif de toute dialectique liée au débat contradictoire. Sur la notion d'acte anormal de gestion, vous combinez ainsi un régime général de charge de la preuve incombant à l'administration à des hypothèses particulières dans lesquelles l'administration doit être regardée comme apportant cette preuve, sous réserve d'éléments contraires apportés par le contribuable (cf. dernièrement Plen., 21 décembre 2018, *Société Croë Suisse*, n° 402006, Rec.). Sur la notion de régime fiscal privilégié, vous n'avez jamais opéré une telle théorisation, mais votre pratique montre que vous ne vous en remettez pas entièrement à l'administration pour apporter tous les éléments de la démonstration. Dès votre décision *SA d'Auriège*, vous avez procédé à une mesure d'instruction, qui ne s'imposait pas en toute rigueur dès lors que l'administration n'avait pas apporté tous les éléments nécessaires[2]. Dans ses conclusions, le président Fouquet indiquait que s'il revenait à l'administration de donner les informations sur le système fiscal de l'Etat en cause, il revenait au contribuable de communiquer les précisions factuelles sur le bénéficiaire des sommes litigieuses. C'est là sans doute le sujet le plus délicat de la mise en œuvre de l'article 238 A, car ce bénéficiaire dont il s'agit d'évaluer la situation fiscale n'est pas dans la procédure et échappe par hypothèse aux prérogatives de l'administration française, sauf à ce que celle-ci sollicite l'assistance administrative de l'Etat où le bénéficiaire est établi lorsqu'une convention d'échange de renseignements existe. Le contribuable n'est donc pas forcément moins bien placé que l'administration pour communiquer des informations sur le bénéficiaire des sommes, notamment lorsque, comme en l'espèce, celui-ci appartient au même groupe multinational. Mais le bénéficiaire des sommes peut aussi être un prestataire indépendant du contribuable et ce dernier ne dispose alors d'aucune assurance d'obtenir des informations sur sa situation fiscale.

[2] Pour un exemple de supplément d'instruction ordonné par une cour administrative d'appel : CAA Paris, 31 décembre 1991, *Adibu*, n° 89PA00819 : RJF 4/92 n° 448.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En l'espèce, la société CUIF n'avait opposé qu'une contestation de principe tenant à l'absence de précision de l'administration sur l'assiette, sans apporter elle-même aucun argument. On peut donc se demander si compte tenu des informations données par l'administration sur le taux, et de la faiblesse de la contestation en défense, l'administration ne pourrait pas être regardée comme apportant la preuve du régime fiscal privilégié.

Nous ne vous proposons cependant pas de faire cet effort. En effet, dès lors que la contestation portait sur la comparaison des règles d'assiette de la France et des Antilles néerlandaises, l'administration n'était pas dépourvue de possibilités d'apporter au juge des précisions. Un accord de coopération a été conclu entre la France et le Royaume des Pays-Bas, au titre des Antilles néerlandaises sur l'échange de renseignements en matière fiscale, et les travaux parlementaires du projet de loi autorisant la ratification contiennent des informations assez détaillées sur le système fiscal de ce territoire[3]. Dans le cadre des travaux internationaux sur l'établissement de listes de « paradis fiscaux », au sein de l'OCDE ou de l'Union européenne, des informations précises sont collationnées sur les systèmes fiscaux des territoires concernés. Bref, nous croyons que l'administration n'a pas fait ce qui pouvait raisonnablement être attendu d'elle quant à la description des règles d'assiette comparées de la France et des Antilles néerlandaises. Tout en retenant une conception réaliste des justifications que l'administration peut être tenue d'apporter, celle-ci ne nous paraît pas, en l'espèce, avoir répondu à cette exigence.

Dès lors, face à ce silence de l'administration sur l'assiette, la cour ne pouvait considérer qu'elle établissait le caractère privilégié du régime fiscal auquel la société Control Union Western Hemisphere NV était soumise dans les Antilles néerlandaises sans méconnaître les règles de charge de la preuve. Le moyen d'erreur de droit donc être accueilli. Ce moyen suffisant à entraîner l'annulation totale de l'arrêt attaqué, vous n'aurez pas à examiner les autres moyens du pourvoi. Vous renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel de Douai.

2. Le second pourvoi (n° 412284), présenté par la société Gemar Lumitec, vous amènera à éclairer les conditions d'application du dernier alinéa de l'article 238 A, cas dans lequel c'est l'organisme financier tenant le compte sur lequel ont été versées les sommes litigieuses qui est établi dans un Etat où s'applique un régime fiscal privilégié

La société Gemar Lumitec, dont le siège social est dans le département du Bas-Rhin, exerce une activité de négoce de matériel scénique, structures en aluminium et éclairages scéniques. Elle a conclu en 2008 un contrat de prestation de services avec son principal fournisseur, la société Taiwan Georgia Corp, établie à Taiwan, comportant notamment des prestations de contrôle qualité et de mise en relation avec les fournisseurs situés en Asie. Elle a versé en application de ce contrat des sommes de 162 759 euros au titre de l'exercice 2009, de 117 110 euros au titre de l'exercice 2010 et de 129 645 euros au titre de l'exercice 2011. A la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause la déductibilité de ces sommes et les a réintégrées au bénéfice imposable de la société Gemar Lumitec. Elle a considéré que les sommes en cause avaient été versées sur le compte détenu par M. L...,

[3] Projet de loi autorisant l'approbation de l'accord entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas, au titre des Antilles néerlandaises, relatif à l'échange de renseignements en matière fiscale, Rapport n° 628 (2010-2011) de M. Adrien GOUTEYRON, fait au nom de la commission des finances, déposé le 15 juin 2011, Sénat.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

directeur de la société Taiwan Georgia Corp, auprès d'un établissement de la banque HSBC situé à Hong Kong, et que ces revenus bénéficiaient dans ce territoire d'une fiscalité privilégiée. Elle a ensuite estimé que la société Gemar Lumitec n'apportait pas la preuve de la réalité des prestations de service.

La société Gemar Lumitec a contesté ces suppléments d'imposition. Par un jugement du 14 décembre 2015, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté sa requête, rejet confirmé par la cour administrative d'appel de Versailles dans un arrêt du 9 mai 2017. La société Gemar Lumitec se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt.

Nous en venons directement à l'examen du deuxième moyen du pourvoi, qui pose la principale question de droit soulevée par cette affaire et devra selon nous être accueilli. La société soutient que la cour a insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit en considérant que l'administration établissait que les sommes versées l'avaient été sur un compte tenu par un organisme financier établi dans un territoire soumis à un régime fiscal privilégié.

La cour a fait application du dernier alinéa de l'article 238 A, qui dispose : « *Les premier et troisième alinéas s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires visés, respectivement, aux premier et troisième alinéas.* ». Issues de la loi de finances pour 1982, ces dispositions ont été ajoutées à l'article 238 A pour appréhender notamment des situations dans lesquelles le domicile du bénéficiaire des sommes n'est pas connu avec certitude mais où celles-ci transitent par un établissement financier situé dans un Etat ou territoire où s'applique un régime fiscal privilégié. Bien qu'assez anciennes, elles n'ont donné lieu jusqu'ici qu'à fort peu de jurisprudence. Par une décision *Min. c/ SA Arthur Loyd* (18 mai 1998, Tab., n° 157974 : RJF 7/98 n° 790), qui est la seule décision fichée ou publiée à la RJF les concernant, vous avez jugé que le dernier alinéa s'appliquait « *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* », seul important l'Etat où est établi l'organisme financier. L'article 238 A peut ainsi s'appliquer alors même que le bénéficiaire des sommes serait établi dans un Etat où il n'est pas soumis à un régime fiscal privilégié. Le commissaire du gouvernement François Loloum justifiait ainsi cette interprétation de la loi : « *Le risque que présentent pour l'administration des versements sur des comptes ouverts dans des paradis fiscaux est que ces sommes échappent à l'attention des services fiscaux de l'Etat où le bénéficiaire a sa résidence fiscale. Par nature, les Etats à régime fiscal privilégié n'entretiennent pas avec les autres Etats de relations d'assistance administrative. Dès lors le choix d'effectuer un versement sur un compte ouvert dans un tel paradis fiscal rend par principe douteuse la destination finale des sommes.* »

Si ce point est acquis, vous n'avez jamais eu l'occasion de définir les modalités de comparaison avec la charge fiscale qui s'appliquerait en France dans le cadre du dernier alinéa de l'article 238 A, opération qui est nécessaire à la qualification de régime fiscal privilégié. C'est cette occasion que vous donne le présent pourvoi.

L'administration a fondé son analyse sur la circonstance qu'à Hong Kong, les revenus qui n'ont pas pour source ce territoire ne sont soumis à aucune fiscalité. Les versements réalisés par la société Gemar Lumitec pour les prestations facturées par Taiwan Georgia Corp constituant des revenus qui n'ont pas pour source Hong Kong, ils ne seraient soumis à aucune

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

fiscalité, ce qui démontrait selon l'administration l'existence d'une fiscalité privilégiée. La cour a confirmé la position de l'administration en jugeant que « *l'administration indique sans être contredite que les revenus provenant d'activités réalisées en dehors de Hong Kong n'y sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés* » et que « *si la société Gemar Lumitec fait valoir qu'il en va de même en France, le caractère privilégié du régime fiscal applicable dans un Etat ou un territoire s'apprécie par rapport à la situation dans laquelle les sommes en cause auraient été versées à une personne établie en France* ».

La société Gemar Lumitec soutient devant vous que la seule circonstance que les revenus provenant d'activités réalisées en dehors de Hong Kong n'y sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés ne suffisait pas à caractériser l'existence d'un régime fiscal privilégié, dès lors que cette non-imposition est seulement la conséquence de la territorialité de l'impôt sur les bénéfices, règle qui s'applique non seulement à Hong Kong mais également en France, en application de l'article 209 du code général des impôts. Elle en déduit que la cour a commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt, faute d'avoir répondu à cette argumentation déjà développée devant elle.

La lettre du dernier alinéa de l'article 238 A n'est pas d'un grand secours pour répondre à la question qui vous est posée. La formule laconique selon laquelle le premier alinéa s'applique également *« à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires visés* » au premier alinéa n'explique pas comment il convient d'appliquer la méthode comparative qui découle de ce premier alinéa au cas de figure du versement à un organisme financier ; en d'autres termes, elle ne définit explicitement ni le comparé ni le comparant. Les débats parlementaires ne sont pas plus éclairants, et François Loloum relevait déjà leur caractère « *confus* ».

Il découle cependant de l'économie de cet article que ce que le législateur cherche à appréhender est la situation fiscale privilégiée du bénéficiaire des sommes, et non bien sûr celle de l'organisme financier. Il ne s'agit donc pas de rechercher si l'organisme financier est soumis à un régime fiscal privilégié dans l'Etat où il est établi, mais de déterminer si le bénéficiaire des sommes, s'il était établi dans cet Etat, y serait lui-même soumis à un régime fiscal privilégié pour les sommes en cause. Il faut mesurer le caractère doublement hypothétique de cette opération. Lorsqu'elle fait application du premier alinéa de l'article 238 A, l'administration compare une situation fiscale réelle, celle du bénéficiaire des sommes dans l'Etat où il est établi, à une situation fiscale hypothétique, celle qui s'appliquerait à ce bénéficiaire s'il était établi en France. Lorsqu'elle fait application du dernier alinéa du même article, le comparé et le comparant sont tous deux hypothétiques : on trouve d'un côté l'imposition des sommes en cause si le bénéficiaire était établi dans l'Etat de l'organisme financier qui tient son compte, de l'autre celle qui s'appliquerait aux mêmes sommes si le bénéficiaire était établi en France.

En l'espèce, il s'agit donc de comparer les impositions des sommes versées par la société Gemar Lumitec si leur bénéficiaire était établi à Hong Kong et s'il était établi en France. Un certain flou subsiste sur l'identité du bénéficiaire, puisque l'administration a retenu que le compte était au nom de M. L..., gérant de la société Taiwan Georgia Corp, mais a ensuite raisonné comme si le bénéficiaire était la société elle-même. Bien qu'ayant relevé que les sommes avaient été versées sur le compte de M. L..., la cour a repris ce raisonnement. La distinction entre le gérant, personne physique, et la société, personne morale, n'était pourtant pas sans incidence sur l'application de l'article 238 A, puisque les impositions qu'il convient

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de comparer ne sont pas les mêmes dans les deux cas. Ce moyen n'est cependant pas soulevé par le pourvoi et vous devrez donc vous baser pour exercer votre contrôle de cassation sur l'hypothèse faite par la cour selon laquelle c'est l'imposition de la société qu'il convient d'examiner.

La question posée par le pourvoi est celle de la prise en compte, pour déterminer cette imposition, de la circonstance que ces revenus ont été versés au titre d'une activité déployée depuis un territoire qui n'était ni Hong Kong, ni la France, puisque la société était établie à Taiwan. La cour a tenu compte de cette circonstance pour déterminer l'imposition applicable à Hong Kong, puisqu'elle s'est fondée sur la règle du système fiscal de ce territoire selon laquelle de tels bénéfices ne sont pas imposables. Mais elle a refusé de faire droit à l'argumentation de la société Gemar Lumitec, qui demandait qu'il soit fait de même pour déterminer l'imposition applicable en France, l'article 209 du CGI ne soumettant à l'impôt sur les sociétés que les « *bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France* ».

L'arrêt attaqué apparaît très proche dans son raisonnement d'un précédent arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles, 16 octobre 2012, *Sté Alcatel Lucent France*, n° 10VE01908 : RJF 2/13 n° 132), même si cet arrêt faisait application du premier et non du dernier alinéa de l'article 238 A. S'agissant de commissions versées à une société établie à Hong Kong pour une activité réalisée en Thaïlande, la cour avait relevé que cette société n'avait supporté aucun impôt à Hong Kong au titre de ces revenus « *alors qu'elle aurait supporté en tant qu'entreprise exploitée en France une imposition de 33,33 % sur les bénéfices au titre de l'impôt sur les sociétés* ». Le pourvoi dirigé contre cet arrêt n'a pas été admis (19 novembre 2013, *Sté Alcatel Lucent France*, n° 364708 : RJF 2014, n°128).

Nous peinons cependant à admettre la dissymétrie qu'implique ce raisonnement dans la démarche comparative requise par l'article 238 A. Sur l'un des plateaux de la balance, on tient compte de l'établissement réel du bénéficiaire des sommes, le siège hypothétique situé dans le pays de l'organisme financier étant dissocié du pays dans lequel les revenus ont leur source ; sur l'autre plateau, on fait comme si le siège et le lieu de l'activité se situaient en France. Ceci conduit à admettre l'existence d'un régime fiscal privilégié sur le seul fondement d'une règle de territorialité qui n'a *a priori* rien d'anormal, puisque c'est celle prévue par notre propre législation et qui figure également dans les conventions fiscales bilatérales basées sur la convention-type de l'OCDE.

Deux autres raisonnements, qui respectent tous deux le principe de symétrie de la comparaison, nous paraissent concevables. Le premier retient sur chacun des deux plateaux le lieu réel de l'activité, seul le siège hypothétique étant déplacé dans le pays de l'organisme financier ou en France. C'est le raisonnement défendu par la société requérante. Il présente cependant l'inconvénient de toujours conduire pour l'imposition qui serait applicable en France à une imposition nulle et à vider ainsi de sa portée le dernier alinéa de l'article 238 A.

Le raisonnement que nous vous invitons à privilégier consiste à aller, en quelque sorte, jusqu'au bout de la fiction et à comparer l'impôt applicable si l'activité en cause était réalisée depuis le pays de l'organisme financier et si elle était réalisée depuis la France. Cette solution présente plusieurs avantages. Celui de la simplicité tout d'abord, ou plutôt de ne pas ajouter une complexité supplémentaire à un système qui est en soi délicat à manier. Celui d'une plus grande fidélité à l'intention du législateur ensuite, puisque cette méthode conduit à comparer

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

le niveau réel d'imposition et non à se fonder sur les seules conséquences des règles de territorialité.

Cette solution n'entre pas en contradiction avec votre décision *Min. c/ Société industrielle et financière de l'Artois (SIFA)* (21 novembre 2011, n° 325214, Tab.), même si le rapporteur public de la cour de Versailles s'y était référé pour justifier la solution adoptée dans l'affaire *Sté Alcatel Lucent France*. Cette affaire ne mettait pas en cause le dernier alinéa de l'article 238 A mais la combinaison de cet article avec l'article 209 B sur l'imposition des bénéfices réalisés par les filiales situées dans des Etats où elles sont soumises à un régime fiscal privilégié. La filiale concernée avait son siège social à Vanuatu et l'arrêt attaqué avait tenu compte pour évaluer sa charge fiscale de bénéfices réalisés en Malaisie et imposés dans ce pays. Vous avez censuré cet arrêt, en jugeant qu'il n'y avait lieu de comparer que la charge fiscale qu'aurait supportée la filiale si elle était établie en France et celle qu'elle supportait à Vanuatu, sans intégrer dans le calcul les bénéfices imposés dans d'autres pays. Comme il ressort des conclusions du rapporteur public Pierre Collin, ce sont les dispositions applicables qui ont justifié cette approche : les critères d'entrée dans l'article 209 B doivent être cohérents avec la finalité de cette législation, qui est de permettre l'imposition en France de bénéfices qui y échappent en raison de la localisation de la filiale dans un Etat où elle est soumise à un régime fiscal privilégié ; il n'y a donc lieu de tenir compte que de l'imposition dans cet Etat. Pour l'application du dernier alinéa de l'article 238 A, il faut partir non d'une situation fiscale réelle mais d'une situation fiscale hypothétique, qui est celle dans laquelle le bénéficiaire des sommes serait établi dans l'Etat de l'organisme financier, et raisonner donc comme si l'activité ayant donné lieu à ces sommes avait eu lieu depuis cet Etat.

Même si la règle de droit que nous vous invitons à dégager n'est pas celle que défendait la société dans son pourvoi, vous accueillerez son moyen d'erreur de droit car il pointait bien le problème de la dissymétrie dans le raisonnement de la cour. Ce moyen suffisant à entraîner l'annulation totale de l'arrêt, vous n'aurez pas à examiner les autres moyens du pourvoi. Vous renverrez l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles, le débat contradictoire devant s'engager sur des bases nouvelles, puisque si vous nous suivez, la règle fiscale du territoire de Hong Kong sur laquelle l'administration s'était fondée ne sera plus pertinente.

PCMNC :

- **sur le pourvoi de la société CUIF, à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Douai et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à la société CUIF d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **sur le pourvoi de la société Gemar Lumitec, à l'annulation de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à la société Gemar Lumitec d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.