

N° 443018 – Ministre de l'économie, des finances et de la relance. c/ Société Observatoire d'économie appliquée

N° 446664 – Ministre de l'économie, des finances et de la relance. c/ Société CEGID

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 janvier 2022

Lecture du 2 février 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

La plupart des conventions fiscales bilatérales, suivant en cela le modèle de l'OCDE, définissent l'expression « résident d'un Etat contractant » comme désignant « *toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* ». Il ne suffit donc pas d'être imposable dans un Etat pour en être résident fiscal : encore faut-il que cet assujettissement trouve sa source dans un critère de rattachement personnel (domicile, résidence, siège ou autre) au territoire de cet Etat.

De l'assujettissement à l'impôt conférant la qualité de résident, ou de la résidence caractérisant un lien de rattachement justifiant cet assujettissement, qui est la poule et qui l'œuf, comme s'interrogeait en 2020 un commentateur (N. Vergnet à Dr. fisc. 2020 n° 36, étude 335) ? Si à cette question provocatrice, vos décisions n'ont pas toujours apporté de réponse parfaitement univoque, trois éléments nous paraissent néanmoins, en l'état de votre jurisprudence, établis.

Le premier tient aux conséquences d'une exonération totale d'impôt.

Depuis vos décisions du 9 novembre 2015 *Sté Santander Pensiones SA EGFP et min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk* (n° 371132 et n° 370054, p. 376, RJF 2016 n° 138 et 178, concl. Mme de Barmon p. 253), vous interprétez en effet la condition d'assujettissement posée par les stipulations des conventions fiscales définissant la notion de résident d'un Etat contractant, comme n'impliquant pas seulement l'inclusion dans le champ d'application de l'impôt – à l'instar de la signification habituelle de ce terme – mais comme impliquant une soumission à l'impôt entendue comme une absence d'exonération structurelle. Vous avez ainsi jugé, en vous fondant sur l'objet des conventions fiscales internationales que vous avez analysé comme tenant à l'élimination des doubles impositions et non à la répartition du pouvoir d'imposer entre les États, que ces stipulations excluent la reconnaissance de la qualité de résident à une personne entièrement exonérée d'impôt dans un Etat contractant à raison de son statut ou de son activité – cette exclusion ne touchant en revanche pas les personnes dont l'absence de soumission à l'impôt procède d'une circonstance conjoncturelle

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.

et de pur fait telle qu'un déficit, un revenu insuffisant ou l'imputation d'un crédit d'impôt. Cette solution repose sur le constat qu'une personne exonérée d'impôt à raison de son statut ou de son activité est structurellement insusceptible d'être exposée au risque de double imposition, dont l'élimination est l'objet des conventions.

Ces décisions n'ont pas manqué d'être critiquées par certains commentateurs, dénonçant une confusion entre objet et but des conventions, ou encore entre élimination des doubles impositions et élimination des doubles non-impositions, et protestant contre l'immixtion qui en résulterait dans la politique fiscale de l'autre Etat contractant, dont les choix d'incitation à l'investissement et les renoncements à recettes budgétaires consenties dans ce cadre verraient leurs effets réduits à néant, ou à tout le moins mis à mal, par une interprétation volontariste de la résidence fiscale conduisant la France à affirmer sa pleine compétence pour imposer une personne que ses liens personnels rattacheraient en principe exclusivement à l'autre Etat. Certains ont également pointé les risques, pour les entreprises françaises elles-mêmes, d'une telle interprétation, au regard des exonérations d'IS prévues par exemple en faveur de certaines entreprises nouvelles.

C'est toutefois en toute connaissance de cause que vous avez consacré cette interprétation, publiée au recueil Lebon et constamment appliquée depuis lors. Vous avez en particulier précisé sa mise en œuvre dans l'hypothèse d'une société *offshore* exonérée de l'imposition de droit commun sur les bénéficiaires au Liban où elle était implantée, mais soumise dans cet Etat conformément à son statut à une imposition forfaitaire annuelle d'un montant modique. Dans cette décision *min. c/ Sté Easyvista* du 20 mai 2016 (n° 389994, T. p. 703, RJF 8-9/16 n° 753, concl. E. Cortot-Boucher p. 1049), vous avez ainsi censuré une cour pour avoir déduit de cette imposition forfaitaire que la condition d'assujettissement à l'impôt était remplie, sans avoir recherché si elle était de nature identique ou analogue aux impositions auxquelles la convention s'applique et si, par suite, la société pouvait être regardée comme résidente du Liban. Notons que vous n'êtes pas entrés dans un débat sur le niveau de cette imposition de substitution au regard de celui de l'imposition de droit commun, n'invitant la cour qu'à se pencher sur sa « nature ».

Le deuxième élément déjà tranché par votre jurisprudence porte sur les conséquences d'un assujettissement seulement limité à l'impôt, pour l'application de celles des conventions fiscales qui ne comportent pas la précision figurant aujourd'hui à la deuxième phrase du 1 de l'article 4 de la convention modèle OCDE, en vertu de laquelle : « *toutefois, [l'expression « résident d'un Etat contractant »] ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat, ou pour la fortune qui y est située* ».

Dans une décision du 24 janvier 2011 (n° 316457, RJF 4/11 n° 490, inédite au recueil, concl. J. Boucher), vous avez ainsi jugé qu'alors même qu'une convention ne comprend pas cette précision, l'assujettissement à un impôt dans un Etat ne suffit pas par lui-même à conférer la qualité de résident, en ce que cet assujettissement ne suffit pas à démontrer que le contribuable serait assujetti à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue, et non en raison de la seule existence de revenus trouvant

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.

leur source dans cet Etat. Comme l'expliquait J. Boucher dans ses conclusions sur cette affaire, « *ce qui importe prioritairement pour déterminer la qualité de résident, (...) ce n'est pas l'étendue de l'obligation fiscale, mais les raisons de l'assujettissement à l'impôt* ».

Plus récemment, par une décision du 9 juin 2020 (n° 434972, aux Tables, RJF 8-9/20 n° 723, concl. K. Ciavaldini C723), vous avez confirmé, pour l'application de l'ancienne version de l'accord franco-chinois ne comportant aucune condition relative au caractère illimité de la base taxable retenue, que la qualité de résident d'un Etat contractant est subordonnée à la seule condition que la personne qui s'en prévaut soit assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue et non en raison de la seule existence de revenus y trouvant leur source. Vous en avez déduit que « *l'étendue de l'obligation fiscale à laquelle le contribuable est tenu dans cet Etat est, par elle-même, sans incidence sur la qualification de résident, ces stipulations n'excluant pas, dans leur rédaction applicable, que puissent être regardées comme tels des personnes dont les seuls revenus pris en compte pour leur assujettissement à l'impôt dans cet Etat sont, en application des règles d'assiette applicables, les revenus qui y trouvent leur source* ». Puis, appliquant ces principes à l'espèce, vous avez jugé qu'une cour avait commis une erreur de droit en se fondant, pour écarter la qualification de résident chinois, sur ce que le contribuable n'établissait pas être soumis à une obligation fiscale illimitée en Chine, alors qu'il lui appartenait seulement de rechercher si cet Etat l'assujettissait à l'impôt, le cas échéant sur certains seulement de ses revenus, en raison d'un lien personnel et non simplement de leur source locale.

Ajoutons enfin un troisième élément qui nous paraît acquis et se déduire notamment de votre décision du 27 juillet 2012, *min. c/ R... et autre* (n°s 337656 337810, p. 293, RJF 11/12 n° 1012 avec notre chronique à la RJF 12/12, concl. F. Aladjidi BDCF 11/12 n° 126) : celui selon lequel assujettissement à l'impôt au sens des stipulations définissant la résidence ne se confond pas avec paiement effectif de l'impôt. Il suffit que la personne soit passible de l'impôt sans en être structurellement exonérée pour qu'elle puisse et doive être regardée comme assujettie à l'impôt au sens conventionnel, dès lors que cet assujettissement emporte un risque de double imposition qui n'est pas structurellement écarté et qui justifie dans son principe la protection conventionnelle, même s'il ne s'est pas effectivement matérialisé. Corrélativement, lorsqu'une personne est assujettie à l'impôt et peut se prévaloir en tant que résidente du bénéficiaire des stipulations d'une convention fiscale bilatérale, la circonstance que l'Etat auquel cette convention attribuerait la compétence exclusive pour imposer un revenu se serait abstenu de soumettre effectivement à l'impôt ce revenu ne rend pas sa compétence à l'autre Etat pour l'imposer (cf. CE, 26 février 1992, *M...*, n° 83461, aux Tables, RJF 4/92 n° 534, Dr. fisc. 1992 n° 52 comm. 2459, concl. O. Fouquet).

Les présents litiges, mettant en cause l'application de la convention fiscale franco-tunisienne qui, à l'instar de la convention franco-allemande et de l'ancien accord franco-chinois en cause dans les affaires n°316457 et n° 434972 précitées, ne comporte pas la précision de la deuxième phrase de l'article 4§1 du modèle OCDE sur l'ampleur de la base taxable, se situent au confluent de ces différentes jurisprudences.

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.

L'administration fiscale a en effet soumis à la retenue à la source de l'article 182 B du CGI diverses sommes payées entre 2011 et 2014 par les sociétés OEA et CEGID, en rémunération de prestations qu'elles ont utilisées en France et qui leur ont été fournies par des sociétés implantées en Tunisie bénéficiant du régime fiscal des sociétés dites « totalement exportatrices », édicté par les articles 10 et suivants du code tunisien d'incitations aux investissements.

Les cours ont relevé, par une appréciation souveraine, que, dans sa version applicable aux sociétés tunisiennes en litige, ce régime permettait à ces entreprises de bénéficier, pendant une période de dix années, d'un mécanisme de déduction de l'assiette de l'impôt de la totalité de leurs bénéfices ou revenus provenant de l'exportation ou de l'activité de prestation de services à destination de l'étranger.

Si les sociétés tunisiennes dites totalement exportatrices n'avaient été susceptibles de ne réaliser que des opérations extérieures, l'exclusion de la notion de résidence par application de la jurisprudence *LHV* et *Santander Pensiones* n'aurait guère fait de doute.

En effet, d'une part, le régime fiscal des sociétés dites « totalement exportatrices » peut être regardé comme lié à l'activité et au statut des entreprises concernées. D'autre part, vos décisions *LHV* – où était en cause une exonération – et *Santander Pensiones* – qui portait sur une imposition au taux de 0% - révèlent une approche pragmatique de l'absence structurelle de « soumission à l'impôt », ne se réduisant pas aux seules exonérations *stricto sensu*, mais s'étendant à tous les mécanismes de résultat équivalent. Or une déduction de la totalité des bénéfices réduisant structurellement et systématiquement l'assiette imposable à zéro nous semble avoir un tel effet. Ajoutons que, si l'on pourrait s'interroger sur l'approche à retenir face à une exonération temporaire d'une durée très brève, qui se limiterait par exemple à la seule première année d'existence et pourrait se rapprocher d'une absence conjoncturelle de soumission à l'impôt, il en allait en tout état de cause différemment dans le régime en cause, d'une durée de dix années.

Mais, et toute la difficulté vient de là, le statut de société totalement exportatrice n'interdit pas la réalisation d'opérations internes. En effet, l'article 16 du code tunisien d'incitations aux investissements autorise, ainsi que l'ont relevé les juges du fond, les sociétés concernées, sans perdre le bénéfice du régime fiscal de faveur, à réaliser une partie de leur activité de vente ou de prestation de services à destination du marché local, dans une proportion pouvant aller jusqu'à 30 % de leur chiffre d'affaire à l'exportation de l'année précédente. Or les revenus et bénéfices provenant des ventes et prestations de services effectuées par ces entreprises sur le marché local sont, en vertu de l'article 17 du même code, soumis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés en Tunisie selon les dispositions du droit commun.

Les cours administratives d'appel de Paris et de Lyon ont jugé que, dès lors que le mécanisme de déduction institué par l'article 12 du code tunisien d'incitations aux investissements est octroyé sur présentation d'une demande annuelle et ne porte pas sur la totalité des bénéfices réalisés par un contribuable mais uniquement sur les bénéfices provenant de l'exportation, les sociétés en cause ne pouvaient être regardées comme n'étant pas soumises à l'impôt sur les

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.

sociétés en Tunisie à raison de leur activité au sens de votre jurisprudence *LHV* et *Santander Pensiones*, alors même qu'elles n'ont pas réalisé de chiffre d'affaires sur le marché local au cours des années en litige et n'ont, par suite, acquitté aucun impôt en Tunisie. Elles en ont déduit que ces sociétés étaient résidentes de Tunisie, au sens de l'article 3 de la convention fiscale entre la France et cet Etat.

L'un des éléments mentionnés par les cours était inopérant pour fonder la solution retenue : celui tenant à la nécessité de présentation d'une demande d'exonération concomitamment au dépôt de la déclaration annuelle des bénéficiaires. A vrai dire, il nous semble pouvoir être regardé non seulement comme inopérant en droit, mais comme superfétatoire dans la motivation des arrêts. Aussi, le moyen par lequel le ministre conteste, sous le n° 446664, qu'une demande annuelle ait été nécessaire en ce qui concerne la société BSC nous semble, par ricochet, inopérant. En tout état de cause, eu égard à la complexité du régime étranger à interpréter en fonction des dates de création des sociétés, aucune dénaturation des faits n'aurait pu être reprochée sur ce point aux juges du fond.

En revanche, il nous semble que les cours ont à bon droit réservé votre jurisprudence *LHV* et *Santander Pensiones* aux cas d'exonération totale des bénéficiaires et jugé que le caractère partiel du mécanisme de déduction mis en place faisait obstacle à ce que les sociétés en cause soient regardées comme exonérées au sens de cette jurisprudence, sans qu'ait d'incidence la circonstance qu'elles n'aient, au titre des années en litige, pas effectivement acquitté d'impôt en Tunisie. D'autant que l'analyse et l'appréciation faites par les juges du fond de la portée concrète du régime fiscal étranger et du point de savoir s'il vaut exonération totale à raison du statut ou de l'activité nous semble pouvoir ne faire l'objet en cassation que d'un contrôle de dénaturation et de l'erreur de droit, mais non de la qualification juridique.

L'on aurait pu hésiter s'il avait été démontré non seulement que l'objet social des sociétés concernées était tourné vers l'étranger, mais qu'il leur était juridiquement impossible de réaliser des bénéfices imposables. Mais le ministre se bornait à faire valoir la « vocation » à l'export des sociétés en cause et l'absence d'IS tunisien au titre des années en litige – ce dernier élément constituant le fondement essentiel de ses pourvois.

Or d'une part, si le principe des sociétés totalement exportatrices est, selon la définition du code tunisien, de développer une activité totalement destinée à l'étranger, ce même code autorise la réalisation d'une part substantielle de leur activité sur le marché local. Dès lors que l'activité des sociétés totalement exportatrices susceptible de générer des revenus imposables est identique à celle générant des produits non imposables (les produits vendus et les services fournis sont les mêmes), les opérations imposables et non imposables ne différant que par la nationalité des clients et la destination (marché local ou extérieur) des ventes de produits ou des prestations de services, les cours ont pu considérer que l'écoulement ou l'absence d'écoulement d'une partie de la production sur le marché local au titre d'une année donnée constitue un élément de fait conjoncturel. Il leur était dès lors possible d'estimer que ces sociétés ne pouvaient, quand bien même elles n'auraient vendu en pratique, au titre des exercices considérés, aucune partie de leur production ou de leurs services en Tunisie, être regardées comme totalement exonérées d'impôt en Tunisie à raison de leur activité ou de leur

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.

statut. En jugeant ainsi sans incidence l'absence de réalisation d'un chiffre d'affaires sur le marché local au titre des années en litige, les cours n'ont donc pas, contrairement à ce que soutient le ministre, « dénaturé les faits » .

D'autre part, l'absence de paiement effectif de tout impôt en Tunisie au titre de l'année d'imposition faute de réalisation d'aucun bénéficiaire sur le marché local n'est pas, compte tenu de ce que nous avons dit au début des présentes conclusions, par elle-même de nature à faire échec à la reconnaissance de la qualité de résidente à une société.

Quant à l'argument tiré de ce qu'au regard du but d'élimination des doubles impositions poursuivi par les conventions fiscales, ayant guidé votre réflexion dans les affaires *LHV* et *Santander Pensiones*, une société imposée en Tunisie sur ses seuls bénéficiaires locaux ne serait pas exposée au risque de double imposition, il ne nous semble pas convaincant. S'il est exact qu'une telle limitation de l'imposition aux seuls bénéficiaires internes limite considérablement le risque de double imposition, il ne l'élimine pas totalement, comme en témoigne d'ailleurs le régime territorialisé d'IS français.

Enfin, il ne saurait être question de considérer qu'une personne ne serait résidente que pour certains de ses revenus et ne le serait pas pour d'autres. La qualité de résident est indivisible, et son octroi vaut pour l'application de la totalité de la convention.

Les cours ont donc pu, sans erreur de droit, considérer qu'une exonération seulement partielle ne saurait en principe relever de la jurisprudence *LHV*, laquelle doit être cantonnée aux seuls cas d'exonération totale pour lesquels elle a été conçue.

Mais si la critique du ministre tourne court sur l'argument tiré de l'absence d'IS tunisien au titre des années en litige, il nous semblerait pour autant impossible de se satisfaire du constat d'une imposition potentielle partielle pour en déduire la qualité de résident des intéressés. L'on sait en effet, depuis votre décision n° 316457 du 24 janvier 2011, qu'être imposable ou être imposé ne suffit pas pour caractériser la résidence et qu'il convient de s'assurer que l'assujettissement à l'impôt trouve sa cause dans un critère analogue au siège ou au domicile, c'est-à-dire dans la qualité de résident fiscal d'un Etat, et non pas dans le seul fait que les revenus trouvent leur source dans cet Etat.

Qu'en est-il lorsque la fraction des bénéficiaires demeurant imposable dans un Etat, en application d'un régime d'incitations aux investissements, se limite aux seuls revenus trouvant leur source dans cet Etat?

En présence d'une convention fiscale ne comportant pas de condition tenant à la consistance de la base taxable, il convient de distinguer selon que cette imposition limitée aux seuls revenus de source locale trouve sa cause dans une simple règle d'assiette ou traduit de la part de l'Etat concerné la mise en œuvre d'une règle de territorialité.

Il résulte ainsi selon nous de votre décision n° 434972 du 9 juin 2020 que lorsqu'une personne est, du fait de son domicile ou de siège, passible de l'impôt dans un Etat sur une base illimitée

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.

mais qu'elle y bénéficie d'un régime dérogatoire excluant de son assiette les revenus de source étrangère, cette limitation de l'assiette « à raison » des seuls revenus locaux ne suffit pas, par elle-même, à remettre en cause le fait que la personne est assujettie à l'impôt dans l'Etat concerné « en raison de » son domicile, de son siège, ou de tout autre critère de nature analogue, en particulier lorsque cette réduction d'assiette n'est que temporaire. L'Etat concerné fait alors le choix d'imposer certains de ses résidents, qu'il reconnaît tels et traite comme tels, sur une assiette limitée plus favorable. A moins de stipulations conventionnelles contraires, ces contribuables ne perdent pas le bénéfice de la protection conventionnelle pour ce seul motif.

La solution nous paraîtrait en revanche devoir être différente lorsque la limitation de la base imposable d'un contribuable à ses seuls revenus tirant leur source dans un Etat procède du choix de cet Etat de regarder cette personne comme un non-résident, alors même qu'il aurait, en raison de la localisation de son domicile ou de son siège, pu légitimement faire valoir un critère de rattachement personnel et la regarder comme un résident.

En effet, lorsqu'un Etat qualifie, dans sa propre législation fiscale, une personne ayant pourtant son siège sur son territoire de non-résidente et la traite comme telle, comme c'est le cas dans les véritables et purs régimes « offshore », il nous semblerait difficile de considérer qu'une telle personne devrait néanmoins, au seul motif que le régime *offshore* est accordé aux sociétés ayant leur siège dans cet Etat et a été conçu pour favoriser une telle implantation, être regardée comme y étant « assujettie à l'impôt à raison de son siège » au sens de l'article 4§1 de la convention OCDE : si un Etat choisit de regarder une personne, pour l'application de sa législation fiscale interne, dont la portée est prise en compte par la définition conventionnelle de la résidence, comme un non-résident dont l'imposition ne trouve sa cause que dans la règle de la source, cette personne devrait selon nous être également regardée comme non-résidente pour l'application des conventions fiscales.

En d'autres termes, la qualité de résident nous paraît devoir être perdue lorsqu'un Etat édicte des règles spécifiques de territorialité – et non simplement d'assiette – par lesquelles il renonce, à l'égard de certaines personnes pourtant implantées sur son territoire, à faire valoir tout critère de rattachement personnel et décide de les regarder comme des non-résidents, dès lors passibles, en raison de ce statut territorial – ou plutôt extra-territorial –, de l'impôt sur leurs seuls revenus de source locale.

Statuer sur la résidence conventionnelle des sociétés tunisiennes en litige supposait donc selon nous de rechercher si l'imposition de ces sociétés en Tunisie trouvait son fondement dans la localisation de leur siège en Tunisie et dans un critère de rattachement personnel à cet Etat, ou procédait uniquement d'une règle territoriale de source du revenu. Nous n'excluons pas, mais ce point serait à creuser et l'incertitude qui en résulte exclut toute censure pour méconnaissance du champ d'application de la loi, que le régime tunisien des sociétés totalement exportatrices puisse se révéler mixte et procéder, pour certaines entreprises, de simples règles d'assiette tandis qu'il inclurait, pour d'autres, des règles de territorialité. En effet, l'article 14 du code tunisien d'incitations aux investissements prévoit que les entreprises totalement exportatrices sont considérées non-résidentes lorsque leur capital est détenu par

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.

des non-résidents tunisiens ou étrangers au moyen d'une importation de devises convertibles au moins égale à 66% du capital - tel semble avoir été le cas de l'une au moins des trois sociétés tunisiennes en litige dans les présentes affaires. Mais dans le même temps, le mécanisme même d'une déduction de l'assiette de l'impôt des bénéfices réalisés à l'export suppose, au moins un instant de raison, que ces bénéfices soient imposables sur une base illimitée en Tunisie.

Les cours n'ont pas expressément procédé à un tel examen – il nous semblerait difficile de considérer qu'elles l'auraient fait par la simple mention que les sociétés en cause étaient tunisiennes. Elles ont déduit du seul constat que le régime des sociétés totalement exportatrices n'exonère d'impôt que les bénéfices réalisés avec l'étranger, que les sociétés en cause avaient la qualité de résidente.

Or dans le litige concernant la société CEGID, l'administration avait pourtant fait valoir devant la cour, en citant leurs statuts et l'article 14 du code d'incitation aux investissements de Tunisie, qu'alors même qu'elles sont de droit tunisien, les sociétés BSC et CEGID Tunisie étaient considérées par la loi fiscale tunisienne comme non-résidentes. Dans ces conditions, il nous semble qu'il incombait à la cour de vérifier de manière plus approfondie, au-delà de l'assujettissement limité à l'impôt qu'elle a constaté, la cause de cet assujettissement.

Toutefois, le ministre ne pointe pas ce manque : s'il soutient que les cours ont commis une erreur de droit en jugeant que les sociétés en litige étaient résidentes de Tunisie au motif que le régime des sociétés totalement exportatrices n'étend pas l'exonération qu'il prévoit aux revenus de source locale, l'argumentation qu'il présente au soutien de ce moyen se concentre sur leur vocation à l'export et l'absence d'impôt payé en Tunisie au titre des années en litige, c'est-à-dire sur la réalité de cet assujettissement à l'impôt et non sur la cause (siège ou source) de cet assujettissement. Vous pourrez dès lors, après avoir énoncé la règle de droit et rappelé comment il convient de manier la définition de la résidence, en rester à une approche étroite des écritures, interpréter le moyen soulevé à l'aune des seuls arguments présentés à son soutien et rejeter les pourvois du ministre en jugeant qu'il ne critique pas efficacement les arrêts « par les moyens qu'il invoque », sans censurer les cours pour le raccourci que nous venons de décrire.

Par ces motifs, nous concluons au rejet des pourvois et à ce que l'Etat verse, aux sociétés OEA et CEGID, la somme de 3000 euros chacune au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

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.