

N°s 442234 et 442236
Société Gemar Lumitec

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 28 mars 2022
Décision du 19 avril 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Les décisions *Société Gemar Lumitec* (CE, 24 avril 2019, n° 412284, Tab. ; 1^{er} juillet 2019, n° 425871, Inéd.) ont fixé le mode d'emploi des dispositions du dernier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts (CGI), relatif aux paiements effectués par une société sur un compte bancaire tenu dans un Etat à régime fiscal privilégié. Les pourvois présentés par la même société contre les arrêts rendus sur renvoi à la suite de cette décision vous donneront une illustration de sa mise en œuvre.

Cette société établie dans le Bas-Rhin exerce une activité de négoce de matériel scénique, de structures en aluminium et d'éclairages scéniques. Le litige avec l'administration fiscale porte sur la déductibilité de sommes versées entre 2009 et 2011 à la société Taiwan Georgia Corp, établie à Taiwan, pour des prestations d'intermédiation auprès de fournisseurs situés en Asie et de contrôle qualité. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a estimé que les versements avaient été effectués au bénéfice de M. L..., dirigeant de la société Taiwan Georgia Corp, sur un compte ouvert à son nom dans un établissement bancaire à Hong Kong, territoire à fiscalité privilégiée, et que la preuve de la réalité des prestations de service que supportait la société Gemar Lumitec en application de l'article 238 A n'était pas apportée. Le bénéfice imposable de ces exercices a été rehaussé et l'administration a également regardé ces sommes comme des revenus distribués, en application des articles 109-1-1° et 110, soumis à une retenue à la source de 25 %. Les contestations de la société relatives à l'impôt sur les sociétés et à la retenue à la source ont suivi des itinéraires contentieux distincts, respectivement devant les tribunaux administratifs de Strasbourg et de Montreuil et les cours administratives d'appel de Nancy et de Versailles. Par vos décisions de cassation précitées, vous avez renvoyé les deux affaires à la cour administrative d'appel de Versailles, qui a rejeté l'ensemble des demandes de la société par les deux arrêts attaqués du 28 mai 2020. Ces deux arrêts sont presque identiques et les deux pourvois soulèvent les mêmes moyens ; nous les examinerons donc conjointement.

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.

1. La société soutient en premier lieu que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que le vérificateur avait pu emporter les sept attestations de ses fournisseurs sans entacher d'irrégularité la vérification de comptabilité.

En raison de l'exigence de débat oral et contradictoire et de la règle selon laquelle la vérification de comptabilité doit se dérouler en principe dans les locaux de l'entreprise vérifiée, votre jurisprudence encadre de manière étroite l'emport de documents comptables par le vérificateur. L'emport ne peut s'effectuer que sur demande écrite du contribuable et l'administration doit remettre à l'intéressé un reçu détaillé des pièces concernées (CE, Sect., 21 mai 1976, *Sieur X*, n° 94052, Rec.). L'ensemble des documents doit être restitué avant la fin des opérations de vérification (CE, 25 septembre 1989, *Min. c/ G...*, n° 59495, Tab. ; 23 novembre 2016, *Société Mimosa*, n° 392894, Tab.). La méconnaissance de ces règles entache d'irrégularité l'ensemble des redressements, même ceux qui ne sont pas fondés sur les documents emportés (CE, Plen., 29 juillet 1983, *SA Edouard Knecht*, n° 27794, Rec.). Vous reprenez une conception large des documents couverts par cette garantie, allant au-delà de la comptabilité *stricto sensu* et couvrant par exemple un tableau d'amortissement centralisant des écritures figurant déjà dans d'autres comptes de l'entreprise (même décision) ou des relevés bancaires et des factures d'achat (CE, 27 juillet 1984, *B...*, n° 37491, Tab.). Cependant, un document établi postérieurement à la période vérifiée, à la demande du vérificateur et pour les seuls besoins du contrôle, ne peut être regardé comme une pièce comptable se rattachant à la période vérifiée et n'est pas couvert par la garantie (CE, 10 février 2017, *SARL Melissa*, n° 387398, Tab.). Vous exercez un contrôle de qualification juridique sur la notion de pièce comptable au sens de cette jurisprudence (CE, 12 février 2016, *M. X...*, n° 380459, Tab.).

Sont ici en cause sept attestations rédigées par des fournisseurs chinois confirmant travailler avec M. L.... Celles-ci ont été remises à l'administration par MM. H... et BR..., PDG et actionnaire majoritaire de la société Gemar Lumitec, lors d'un entretien le 8 octobre 2012 au retour d'un de leurs voyages en Chine, en réponse aux interrogations du service sur la réalité des prestations de la société Taiwan Georgia Corp. La cour s'est inscrite dans le cadre de la jurisprudence *SARL Melissa* en relevant, pour écarter le moyen d'irrégularité de la procédure, que « ces attestations ont été établies au cours et pour les besoins du contrôle et qu'elles n'apportent d'ailleurs des précisions que pour l'année 2012 alors qu'elles ne sont rédigées qu'en termes très généraux pour ce qui concerne les années contrôlées ». Elle n'a donc pas commis d'erreur de droit. Elle n'a dénaturé ni les termes de la proposition de rectification du 13 septembre 2012, qui se bornait à écarter ces documents comme non probants et ne montrait pas que le vérificateur se serait fondé sur eux, ni les écritures d'appel de la société, la mention selon laquelle elle aurait soutenu que le vérificateur n'aurait utilisé que l'une des attestations et non les sept étant surabondante.

2. Il est soutenu en deuxième lieu que la cour aurait commis une erreur de droit, dénaturé les pièces du dossier et insuffisamment motivé son arrêt en considérant que l'administration apportait la preuve du caractère privilégié du régime fiscal.

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.

2.1. Selon le premier alinéa de l'article 238 A, diverses sommes, telles que les intérêts, les redevances ou les rémunérations de service, « *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* ». Il s'agit donc d'un régime de preuve renforcée pour admettre la déductibilité des charges lorsque les sommes sont versées dans un Etat ou territoire où elles sont soumises à un régime fiscal privilégié. Le deuxième alinéa définit la notion de manière quantifiée en prévoyant, dans sa version applicable au litige¹, *que les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire considéré si elles n'y sont pas imposables ou si elles y sont assujetties à des impôts sur les bénéfices ou les revenus 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* ». La charge de la preuve d'un tel régime incombe à l'administration (CE, 21 mars 1986, *Min. c/ SA Auriège*, n° 53002, Tab.) et celle-ci ne peut se contenter d'une présentation abstraite de la fiscalité du pays concerné : elle doit « *apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles qu'exerce ce bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié ou établi* » (CE, 24 avril 2019, *Société CUIF*, n° 413129, Tab.).

Le dernier alinéa de l'article 238 A a été ajouté par la loi de finances pour 1982, afin de compléter le dispositif en appréhendant des sommes pour lesquelles la résidence du destinataire n'est pas connue avec certitude mais qui transitent par un établissement financier situé dans un Etat ou territoire où s'applique un régime fiscal privilégié. Son libellé est quelque peu énigmatique, puisqu'il se borne à énoncer que 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 [visé] (...) [au] premier [alinéa]* ». La décision *Société Gemar Lumitec* en a éclairé les modalités de mise en œuvre : « *le titulaire d'un compte qui est tenu par un organisme financier et sur lequel des sommes sont versées par un contribuable français, est regardé comme soumis à un régime fiscal privilégié lorsque, dans l'hypothèse où il serait domicilié ou établi dans l'Etat ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réaliserait depuis cet Etat ou ce territoire l'activité ayant donné lieu au versement, il n'y serait pas imposable ou y serait assujetti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, s'il y avait été domicilié ou établi et s'il avait réalisé depuis la France l'activité en cause* ». La comparaison doit donc porter sur deux situations hypothétiques, celle du bénéficiaire des sommes s'il était établi dans le territoire de l'organisme financier et celle qui

¹ Depuis la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, il est seulement exigé que les impositions soient inférieures de 40 % ou plus à celles qui auraient été exigées en France, afin de tenir compte de la baisse du taux de l'impôt sur les sociétés dans notre pays.

lui serait applicable s'il était établi en France. En l'espèce, vous avez censuré l'arrêt de la cour qui avait retenu l'existence d'un régime fiscal privilégié au motif que l'imposition à Hong Kong des activités réalisées depuis un autre territoire était nulle et que la société Taiwan Georgia Corp était établie à Taiwan.

2.2. Après cassation, l'administration a présenté un argumentaire s'inscrivant dans ce cadre, que la cour a validé. Les arrêts attaqués retiennent les éléments suivants :

- Les sommes ayant été versées sur le compte bancaire de M. L..., c'est l'imposition de ce dernier qui doit être évaluée, et non celle de la société Taiwan Georgia Corp ; les arrêts attaqués se distinguent sur ce point des premiers arrêts, qui avaient raisonné sur l'imposition de la société ;

- Le niveau des charges déductibles est évalué à 10 % ;

- En conséquence, les bénéfices nets de charges sont de 146 483 euros en 2009, 105 399 euros en 2010 et 116 680 euros en 2011 ;

- Les taux moyens d'imposition à Hong Kong, dans le cadre du système d'imposition personnalisée, étaient respectivement de 14,77 %, 13,67 % et 13,38 %, soit des impôts de 21 647 euros, 14 417 euros et 15 6221 euros ;

- Les mêmes sommes auraient donné lieu en France à des impôts de de 60 809 euros, 40 660 euros et 46 441 euros, soit plus du double.

Les critiques de la société portent sur trois hypothèses sous-jacentes au raisonnement de la cour :

- Il est vrai que le choix par l'administration d'un taux de charges de 10 % n'était guère justifié. Toutefois, devant la cour, la société n'avait opposé aucune argumentation concrète et précise sur les charges supportées par M. L... dans son activité, alors que selon la dialectique de la charge de la preuve énoncée par la décision *Société CUIF*, c'est au contribuable qu'il incombe de produire des éléments sur la situation du bénéficiaire des sommes. Contrairement à ce qui est soutenu, la cour ne s'est pas fondée sur la circonstance qu'en France, M. L... n'aurait pu bénéficier du taux de charge forfaitaire de 50 % du régime micro-BIC, mais a seulement répondu à l'argument présenté en ce sens par la société. La cour n'a pas méconnu la jurisprudence *Société CUIF* qui impose à l'administration de tenir compte des règles d'assiette et pas seulement du taux d'imposition : l'administration avait bien présenté devant la cour les règles de déductibilité des charges à Hong Kong.

- La société fait un contresens sur la mention par la cour des « taux moyens d'imposition ». Validant l'analyse de l'administration, la cour s'est bien fondée sur le système d'imposition tel qu'il aurait été appliqué à Hong Kong à M. L... : ce système repose sur la combinaison d'un impôt proportionnel (« *flat tax* ») de 15 % et d'un barème progressif, le contribuable se voyant appliquer le taux le plus favorable ; la cour a relevé que les taux moyens qui résultaient de l'application du système progressif à la situation individuelle de M. L... étaient plus favorables que le taux fixe de 15 %.

- Enfin, la position de l'administration, retenant pour évaluer l'imposition française la majoration de 25 % des BIC applicable aux titulaires de ces revenus non adhérents d'un centre de gestion ou d'une association agréée (article 158-7. du CGI), était en effet critiquable : si cette majoration ne présente pas un caractère de pénalité et est seulement

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'équivalent, après la réforme globale de l'impôt sur le revenu entrée en vigueur en 2006 de l'ancien abattement de 20 % en faveur des adhérents à ces organismes agréés (décision n° 2010-16 QPC du 23 juillet 2010), il n'est pas évident qu'il faille évaluer l'imposition française de M. L... sur la base de la règle la plus défavorable, alors qu'on ne sait évidemment rien de ce qu'aurait été son comportement s'il avait été établi en France. Toutefois, la cour a pu sans commettre d'erreur ni dénaturer les pièces du dossier estimer que même en l'absence de cette majoration, l'impôt français restait supérieur au double de l'impôt hongkongais.

Au total, on mesure dans cette affaire que la comparaison de deux situations fictives à laquelle conduit le dernier alinéa de l'article 238 A conduit l'administration et les juges du fond à faire un certain nombre d'hypothèses, qui peuvent être discutées. Celles qui ont été retenues en l'espèce ne s'exposent pas à nos yeux à la cassation.

3. En dernier lieu, la société soutient à titre subsidiaire qu'à supposer confirmée l'existence d'un régime fiscal privilégié, la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la réalité des prestations n'était pas établie.

Sur le caractère non excessif de la rémunération que le contribuable doit démontrer en application de l'article 238 A, la société se prévaut de la décision *SARL Scadi* (CE, 19 février 2003, n° 220732, Inéd.), dont il résulterait qu'une rémunération n'excédant pas 10 % du chiffre d'affaires procuré par la prestation en cause ne serait jamais excessive. Toutefois et en tout état de cause, la cour s'est arrêtée en l'espèce en amont puisqu'elle n'a pas été convaincue de la réalité même des prestations.

Votre contrôle sur cette réalité se limite à la dénaturation (CE, 5 juin 2020, *Min. c/ Société Faraday*, n° 425789, Tab.) et nous ne voyons pas de prise pour les critiques formulées par la société sur le terrain de l'erreur de droit : la cour n'a écarté aucun moyen de preuve par principe mais a seulement considéré que les éléments fournis en l'espèce n'étaient pas suffisants. Si la société avait produit le contrat conclu en 2008 avec la société Taiwan Georgia Corp et des factures, celles-ci ne comportaient aucun détail sur les prestations réalisées. Un élément déterminant nous semble être qu'alors que la société Taiwan Georgia Corp était censée assurer un contrôle qualité sur les fournitures venues d'Asie, aucun élément sur des défauts ou retards concernant certaines fournitures qui aurait été mis en évidence par ce contrôle n'ait pu être fourni. Il n'y a pas de dénaturation.

PCMNC au rejet des 2 pourvois.

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.