

N° 433937

Me Bru, mandataire à la liquidation judiciaire de la SARL Bernys

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 19 juin 2020

Lecture du 29 juin 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- La notion de « régime fiscal privilégié » est de mieux en mieux éclairée par votre jurisprudence mais conserve encore une part d'ombre.

On se souvient que la portée l'article 238 A du code général des impôts¹ est double.

D'une part, il encadre la déduction en charges des intérêts, redevances, revenus de créances et droits analogues et des rémunérations de services payés par une personne domiciliée ou établie en France à une personne domiciliée ou établie dans un Etat ou territoire étranger où cette dernière est soumise à un régime fiscal privilégié. Dans ce cas, par dérogation au principe général de respect des situations de droit privé², les paiements effectués par la partie française ne sont admis comme charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés qu'à la condition que le débiteur apporte la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

D'autre part, l'article 238 A sert, dans le code général des impôts, de référence générale en ce qui concerne la qualification de régime fiscal privilégié pour tous les dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale internationale qui utilisent cette notion³.

La définition du régime fiscal privilégié repose, depuis l'origine, sur une alternative simple : est regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié dans l'Etat ou le territoire où elle est domiciliée ou établie la personne qui soit n'y est pas imposable, soit y est assujettie à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant est inférieur à celui de l'impôt sur les bénéfices ou sur les revenus dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, si elle y avait été domiciliée ou établie, dans une proportion qui a évolué au fil du temps.

Dans sa version applicable jusqu'au 31 décembre 2005, l'article 238 A exigeait que les impôts étrangers soient « *notablement moins élevés qu'en France* », ce qui avait été interprété par l'administration, à titre de règle pratique, comme visant une imposition

¹ Issu de l'art. 14 de la loi n° 73-1150 du 27 décembre 1973 de finances pour 1974.

² Comme le rappelle le point 10 des commentaires publiés au BOFIP-impôts BOI-BIC-CHG-80-20-20150902.

³ Tel est le cas de l'article 209 B qui permet l'application du régime des sociétés étrangères contrôlées, de l'article 57 relatif au transfert de bénéfices à l'étranger, de l'article 123 *bis* relatif à la taxation des revenus de capitaux mobiliers et assimilés touchés hors de France ou encore de l'article 155 A relatif à la rémunération des services payés hors de France.

inférieure d'un tiers à ce qu'elle serait en France⁴. La loi de finances pour 2005⁵ a substitué, à compter du 1^{er} janvier 2006, un écart de plus de la moitié entre l'imposition étrangère et ce que serait l'imposition française, avant que la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude⁶ ne retienne, à compter du 1^{er} janvier 2020, un écart de 40% pour tenir compte de la trajectoire décroissante du taux normal de l'impôt sur les sociétés en France⁷.

2.- La SARL Bernys, dont le siège était dans le Tarn, exerçait une activité de fabrication et pose de charpentes et de couverture. Lors d'une vérification de comptabilité, l'administration a constaté que la société avait déduit de son résultat des honoraires payés à la société de droit andorran IEG pour des montants de 86 252 € en 2007 et 71 996 € en 2008. La contribuable a fait valoir qu'elle avait réglé ces sommes en contrepartie de prestations de réception de ses chantiers et de certification, à raison de 900 € par chantier, mais les justifications apportées n'ont pas été jugées probantes par l'administration qui a remis en cause la déduction de ces dépenses sur le fondement de l'article 238 A, s'agissant de sommes versées à une société qui n'était soumise à aucun impôt sur les bénéfices en Andorre.

Les montants correspondants ont été soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 33,1/3% et, s'agissant de revenus réputés distribués, à la retenue à la source de l'article 119 bis 2 du CGI, au taux de 25%, soit en pratique un taux calculé « en dehors » de 33,1/3% (27/75^e)⁸. Les suppléments d'impôt sur les sociétés ont été assortis de la majoration de 40% en cas de manquement délibéré et les rappels de retenue à la source de la majoration de 10% pour retard. C'est un montant total de 135 148 € qui a été mis en recouvrement le 31 mai 2013.

Après rejet de sa réclamation, la société a porté le litige devant le tribunal administratif de Toulouse, qui a rejeté sa demande de décharge par jugement du 1^{er} décembre 2016. Par un arrêt du 1^{er} février 2017, la cour administrative d'appel de Bordeaux a déchargé la contribuable de la majoration pour manquement délibéré, réformé le jugement sur ce point et rejeté le surplus des conclusions de l'appel. C'est contre l'article 4 de cet arrêt, lui faisant grief, que le mandataire à la liquidation judiciaire de la société s'est pourvu en cassation. Le ministre a introduit, quant à lui, un pourvoi incident contre les articles 1^{er} à 3 du même arrêt.

3.- Nous commençons par le pourvoi principal, dont l'un au moins des moyens justifie l'annulation de l'article 4 de l'arrêt. Ce moyen porte sur les motifs par lesquels la cour a estimé que la société IEG devait être regardée comme soumise, dans la principauté d'Andorre, à un régime fiscal privilégié.

Pour aboutir à cette conclusion, les juges d'appel, qui (au passage) ont cité la mauvaise version de cet article et ont mélangé absence d'imposition et imposition notablement moins élevée, se sont appuyés sur la circonstance qu'au cours des années 2007 et 2008, l'Andorre ne prévoyait aucune imposition directe pour les personnes morales et que la société IEG, constituée sous la forme de société à responsabilité limitée (SL), n'y était pas

⁴ V. par ex. : Instruction du 18 février 2000 (BOI 5 I-1-00) point 39.

⁵ Art. 104 de la loi n° 2004-1484 du 30 décembre 2004 de finances pour 2005.

⁶ Art. 32 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, issu d'un amendement de Mme Bénédicte Peyrol, députée.

⁷ Fixé à 28 % en 2020, 26,5% en 2021 et 25 % en 2022.

⁸ Conformément à un avis de la section des finances (27 avr. 2004, n° 370005, RJF 2004 n° 1246), repris par la doctrine administrative, et à la décision *Min. c/ Clappier* (13 mars 1996, n° 148038, RJF 5/96 n° 586), le rappel de retenue à la source prévue par l'article 119 bis, 2 est assis sur la somme des produits effectivement versés au bénéficiaire et de l'avantage résultant pour ce dernier de l'absence de retenue pratiquée sur les produits versés. Le Conseil constitutionnel a validé ce procédé par sa déc. n° 2019-784 QPC du 24 mai 2019, *Sté Cosfibel Premium*.

soumise à l'impôt sur les bénéfiques, pour en déduire que la condition tenant au caractère notablement moins élevée de l'imposition en Andorre par rapport à l'imposition en France était remplie.

Le pourvoi critique ces motifs sous l'angle de l'erreur de droit en commençant par un double rappel de votre jurisprudence qui :

i) fait supporter à l'administration la charge de prouver qu'une société est soumise à un régime fiscal privilégié dans son Etat ou territoire d'implantation, quand elle se prévaut de l'article 238 A (v. 7^{ème} et 9^{ème} srr, 21 mars 1986, *Min. c/ SA Auriège*, n° 53002, T. p. 497, RJF 1986 n° 470 avec concl. O. Fouquet p. 267 et 8^{ème} et 9^{ème} srr, 30 sept. 1992, *SARL Tool France*, n° 75464, T. p. 923) ;

ii) exige une analyse point trop grossière du régime fiscal étranger.

L'administration ne peut – jugez-vous – s'en tenir à la comparaison de taux d'imposition. Elle doit réunir des « éléments circonstanciés » 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 », à charge ensuite pour le contribuable, si elle y parvient, de faire valoir, en réponse, tous éléments propres à la situation du bénéficiaire en cause (cf. 9^{ème} et 8^{ème} srr, 25 janv. 1989, *Sté Hempel Peintures Marine France*, n° 49847, RJF 1989 n° 274 ; 3^{ème} et 8^{ème} chr, 24 avr. 2019, *Sté Control Union Inspection France (CUIF)*, n° 413129, aux T., RJF 2019 n° 631, concl. L. Cytermann C631). Or il est vrai qu'en l'espèce, l'analyse de la cour a sans doute été un peu rapide sur la question, qui n'est pourtant pas dénuée d'importance, des impôts à prendre en compte pour comparer la fiscalité étrangère et la fiscalité française.

A notre connaissance, vous n'avez jamais pris parti sur la question de savoir quels impôts ou quels types d'impôts il convient de prendre en considération pour établir qu'une personne n'est pas imposable dans son Etat ou territoire d'implantation ou qu'elle y est soumise à une imposition moins élevée au sens de l'article 238 A. Faut-il raisonner en termes d'imposition directe ou indirecte ? Tenir compte des impôts sur le capital ? Des impôts sur les facteurs de production ? Des taxes sur le chiffre d'affaires ? Des différentes formes, plus ou moins subtiles, d'imposition des profits professionnels ?

La réponse à cette question figure à notre avis clairement dans le texte du deuxième alinéa de l'article 238 A qui prescrit de comparer les charges fiscales au sein des deux Etats à partir « des impôts sur les bénéfiques ou les revenus », cette indication valant pour chacune des deux branches de l'alternative (imposition étrangère faible ou absence d'imposition étrangère). Votre décision serait l'occasion de juger qu'au regard de cette règle :

i) il n'y a lieu de tenir compte que des impôts susceptibles d'être regardés comme des impôts sur le revenu ou les bénéfiques ou profits professionnels, à l'exclusion donc des impôts frappant les immeubles ou les facteurs de production⁹ ; ainsi aviez-vous jugé qu'une *Anstalt* de la principauté du Liechtenstein n'est pas imposable au sens des dispositions de l'article 238 A, dès lors qu'elle y est exonérée d'impôt sur les bénéfiques, nonobstant le fait qu'elle y était assujettie à un impôt annuel sur le montant de son capital et de ses réserves (9^{ème} et 7^{ème} srr,

⁹ V. le BOI-BIC-CHG-80-10-20120912 n° 140, qui retient : « L'existence du régime fiscal privilégié est établie lorsque, dans l'Etat étranger ou le territoire en cause : / - il n'existe pas d'impôt sur les bénéfiques ou les profits provenant d'activités professionnelles ou d'impôt sur les revenus ; / - les revenus, profits ou rémunérations, de la nature de ceux énumérés par l'article 238 A du CGI et qui ont leur source à l'extérieur de cet Etat ou de ce territoire, n'y sont pas soumis à un impôt sur les bénéfiques ou les revenus ».

16 déc. 1987, *SA Allibert Exploitation*, n° 55790, rec. p. 417, RJF 1988 n° 153, concl. Ph. Martin p. 87 ; 8^{ème} et 3^{ème} ssr, 2 avr. 2003, *Sté d'édition des artistes peignant de la bouche et du pied*, n° 237751, RJF 2003 n° 693, concl. P. Collin BDCF 2003 n° 75) ;

ii) il y a lieu de tenir compte de tous les impôts qui doivent être regardés comme frappant revenus et profits, ce qui implique, en pratique, de s'intéresser non seulement à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés et à tous impôts « comparables » (9^{ème} et 10^{ème} ssr, 21 nov. 2011, *Min. c/ SA SIFA*, n° 325214, T. p. 897, concl. P. Collin), mais aussi de faire porter son regard au-delà du seul impôt synthétique sur les bénéfiques ou les revenus, pour faire entrer dans la comparaison d'autres variétés d'impôts ayant pour objet ou pour effet de grever les bénéfiques ou les revenus, tels qu'une taxe sur l'excédent brut d'exploitation ou un impôt frappant un revenu brut, par exemple une taxe due à raison des sommes encaissées par les entreprises, qui serait construite sur le modèle de la déjà fameuse « taxe GAFA », prévue à l'article 299 du CGI, pesant sur les entreprises du secteur numérique en contrepartie de la fourniture en France de certains services.

Ceci posé, on voit bien qu'en se bornant à relever la circonstance, sur laquelle le ministre s'appuyait exclusivement, et dont la réalité n'est certes pas en cause, que la principauté d'Andorre n'avait pas encore institué d'impôt sur les bénéfiques des entreprises au cours des années 2007 et 2008, les juges d'appel n'ont parcouru qu'une partie du chemin susceptible de les conduire à l'eldorado du régime fiscal privilégié, et ils auraient dû rechercher s'il n'y avait pas d'autres modes de taxation des revenus ou des profits des entreprises andorranes.

4.- Vous pourrez en venir au pourvoi incident du ministre qui conteste la décharge de la majoration pour manquement délibéré. La cour s'est fondée sur le motif que la société Bernys avait produit des bordereaux de visite et des relevés des visites effectuées par son prestataire sur les chantiers, de nature à établir que la société IEG avait effectué « *à tout le moins des pré-contrôles* » sur les chantiers visités de sorte que, quand bien même ces prestations étaient rémunérées de manière excessive, le ministre, en se bornant à relever l'absence de caractère probant des documents fournis, n'apportait pas la preuve de l'intention de la société d'éluider l'impôt. Ces motifs sont critiqués par un moyen d'insuffisance de motivation, d'erreur de droit, de dénaturation et d'erreur de qualification qui est fondé en ses deux dernières branches.

Nous pensons en effet que la preuve de la réalité des visites de chantier n'avait pas été rapportée par la contribuable et que la cour a dénaturé les faits et les pièces du dossier en estimant le contraire. La société andorrane facturait la société Bernys pour des opérations de réception de chantiers et de certification, qui n'en avaient que le nom, car la société IEG, dont l'objet social est résumé par le triptyque « Immobilier, gestion, investissement », ne disposait d'aucune compétence avérée ni d'aucun agrément pour « certifier » la conformité des travaux réalisés aux normes en vigueur. En dehors de factures standardisées, peu détaillées et ne correspondant pas au contenu du contrat cadre conclu entre les deux entreprises, la société Bernys n'a été en mesure de produire, sur les quelques 140 chantiers ayant donné lieu à facturation, que 18 « relevés de visite » de chantiers. Il s'agit de relevés manuscrits mais stéréotypés, établis à chaque fois sur un unique feuillet à carreaux, dont la date n'est pas certaine et qui ne sont jamais contresignés par le charpentier ayant réalisé les travaux. Détail amusant, chaque relevé se termine par la mention qu'il reste « *10 tuiles dans le garage* », jamais une de plus ni une de moins. Enfin, nous observons que les six premiers relevés produits correspondent à six visites de chantiers réalisées le même jour, le 27 avril 2007, dans

cinq villes des départements du Tarn, du Tarn-et-Garonne et de la Haute-Garonne, impliquant un trajet global supérieur à 150 km pour relier ces chantiers. De cette erreur d'appréciation des faits, il découle une erreur de qualification sur l'existence d'un manquement délibéré.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt, au renvoi de l'affaire à la cour et à ce que l'Etat verse la somme de 1 000 euros au liquidateur de la société Bernys au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.