

## VI. — DROIT FISCAL DES SOCIÉTÉS

CONSEIL D'ÉTAT (7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> sous-sect.)

27 juillet 1988, n° 53.002

SOCIÉTÉ SOUMISE À UN RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ. — SUISSE. — SOCIÉTÉ COMMERCIALE ÉTABLIE DANS LE CANTON DE GENÈVE : NON.

*Le ministre de l'économie, des finances et du budget ne justifie pas qu'une société anonyme prestataire de services d'une société française, et établie dans le canton de Genève, y bénéficie d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts, dès lors qu'il ressort du supplément d'instruction ordonné par le Conseil d'Etat que les charges fiscales auxquelles étaient soumises les sociétés du même type dans le canton de Genève pouvaient atteindre 49,85 % de leur bénéfice imposable, et que le ministre admet que le taux de 46 % qui aurait été appliqué aux bénéfices de la société prestataire de services, est cohérent avec les taux d'imposition de sociétés genevoises analogues.*

SA Auriège

CONCLUSIONS de M. Olivier Fouquet : 1. — Par votre décision du 21 mars 1986 ; RJF 5/86, n° 53.002, conclusions Fouquet, page 267, vous avez ordonné un supplément d'instruction pour les motifs suivants : — « Considérant que l'administration invoque les dispositions précitées de l'article 238 A pour refuser à la société « Auriège » le droit à déduction de ses résultats des sommes versées en 1975 et 1976 pour des factures de prestations de services, à la société « RYB » dont le siège est en Suisse dans le canton de Genève ; que si elle fait état de divers documents, et notamment du « rapport annuel sur la charge fiscale en Suisse » établi pour l'année 1976 par le bureau fédéral de la statistique de Berne, qui donnent à penser que les sociétés pourraient être soumises en Suisse à des impôts sur les bénéfices notablement moins élevés qu'en France, ces documents sont toutefois insuffisants pour permettre au Conseil d'Etat d'apprécier si la société « RYB » est soumise, dans le canton de Genève, à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238-A précité du code général des impôts ; que, par suite, il y a lieu, avant de statuer sur le recours incident de la société « Auriège », d'ordonner un supplément d'instruction sur ce point ; — et vous avez ordonné : — « Il sera, avant de statuer sur le surplus des conclusions du recours incident de la société « Auriège », procédé par les soins du ministre de l'économie, des finances et du budget, contrairement avec la société « Auriège », à un supplément d'instruction aux fins de rechercher tous éléments de nature à établir si la société suisse « RYB » est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238-A du code général des impôts ».

## 2. — Ce supplément d'instruction a abouti au résultat suivant :

Le ministre indique que les sociétés genevoises étaient soumises en 1975 et 1976 à des charges fiscales fédérales, cantonales et municipales correspondant au total à un taux d'imposition variant, selon le montant du bénéfice et la structure du bilan, dans une fourchette allant de 14,73 % à 49,85 % des bénéfices.

## 1) Au niveau fédéral :

- un impôt pour la défense nationale, perçu sur le rendement net selon un tarif progressif compris entre 3,63 et 9,80 % du bénéfice net ;
- un impôt, au taux de 0,0825 % sur le capital et les réserves.

## 2) Au niveau cantonal :

- un impôt sur le bénéfice net dont le taux est fixé à 75 % du rapport entre le bénéfice net et le capital versé augmenté des réserves. Le taux de cet impôt est compris entre 4 et 15 %, et ces chiffres doivent être eux-mêmes corrigés par un coefficient multiplicateur de 188,5 % ;
- un impôt sur le capital dont le taux de base est fixé à 0,26 % lui-même corrigé par un coefficient multiplicateur de 177,5 %.

## 3) Au niveau municipal :

- l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur le capital ont leurs taux égaux à 80 % des taux des impôts cantonaux correspondants, corrigés de plus par un coefficient multiplicateur de 49,50 %.

Le taux d'imposition des sociétés genevoises était donc, selon le ministre, compris en 1975 et 1976 dans la fourchette suivante :

$$\begin{aligned}
 & \text{— taux minimal : } (3,63 \% + 0,0825 \%) \\
 & + (4 \% \times 188,5 \% + 0,2 \% \times 177,50 \%) \\
 & + (4 \% \times 188,5 \% \times 80 \% \times 49,50 \% + 0,2 \% \times 177,5 \% \times 80 \% \times 49,5 \%) \\
 & = 14,7339 \% \\
 & \text{— taux maximal : } (9,80 \% + 0,0825 \%) \\
 & + (15 \% \times 188,5 \% + 0,2 \% \times 177,5 \%) \\
 & + (15 \% \times 188,5 \% \times 80 \% \times 49,5 \% + 0,2 \% \times 177,5 \% \times 80 \% \times 49,5 \%) \\
 & = 49,85 \%
 \end{aligned}$$

Malgré le caractère nécessairement approximatif du calcul du ministre, compte tenu de la différence de l'assiette sur laquelle sont assis l'impôt sur les bénéfices et l'impôt sur le capital, il semble bien résulter de ce calcul que le régime fiscal de droit commun auquel sont soumises les sociétés établies dans le canton de Genève, n'est pas caractéristique d'une situation fiscale privilégiée.

Par ailleurs, la SA « Auriège » a justifié que la société « RYB », compte tenu de sa forme sociale et son activité, était soumise au *droit commun* fiscal des sociétés genevoises.

La SA « Auriège » produit par ailleurs une lettre de la société « RYB » qui indique que son taux d'imposition au titre des années 1975 et 1976 était au total à 46 %. Mais, elle ne produit pas d'attestation d'une société d'audit, d'un

expert-comptable ou de l'administration fiscale suisse.

Toutefois l'allégation de la société « RYB » n'est pas contestée par l'administration qui admet que le taux cité est cohérent avec les chiffres théoriques qu'elle a indiqués par ailleurs.

L'administration semble implicitement admettre que le régime d'imposition de droit commun des sociétés genevoises n'est pas un régime fiscal privilégié et qu'il suffit que la société « RYB » justifie qu'elle relevait de ce régime de droit commun.

3. — Ce raisonnement global nous paraît d'ailleurs le seul possible.

La comparaison entre un régime d'imposition des sociétés utilisant des taux progressifs et un régime à taux fixe comme en France ne peut, en effet, qu'être globale. Une société fait des bénéfices importants une année donnée et elle est taxée à ce titre, dans un régime à taux progressif, à un taux de 49 % ; elle ne réalise, l'année suivante, que de faibles bénéfices et elle n'est taxée qu'à un taux de 20 % : peut-on dire qu'elle n'est pas soumise à un régime fiscal privilégié la première année, mais qu'elle l'est, en revanche, la seconde ?

Tout en ne vous prononçant que sur le cas de la société « RYB », nous nous demandons, dans ces conditions, si votre décision ne risque pas d'avoir, en pratique, une portée plus générale.

4. — L'administration demande, cependant, le maintien de l'imposition par substitution de base légale. Selon elle, la société « Auriège » ne justifie pas, sur la base de l'article 39-1-1°, de la réalité matérielle de la prestation que lui a fournie la société « RYB ».

La prestation consistait dans la fourniture de maquettes publicitaires par la société « RYB » que la SA « Auriège » n'a, en définitive, pas utilisées.

Il ressort des correspondances qui ont suivi la vérification de comptabilité, qu'il y a eu discussion entre le vérificateur et la société sur des justificatifs que cette dernière a offert de produire. Mais compte tenu du recours de l'administration à l'article 238 A, cette discussion a tourné court.

Il n'y a pas eu de discussion sur ce point après le supplément d'instruction.

On peut hésiter. A strictement parler, la société ne produit pas la justification de la réalité matérielle de la prestation devant vous. Compte tenu cependant de la procédure suivie, on peut admettre qu'elle l'a produite au stade précontentieux.

Il ressort d'ailleurs des pièces du dossier que la société « RYB » était spécialisé dans le type de prestations fournies à la société « Auriège » et qu'elle avait d'autres clients en France auxquels elle fournissait les mêmes prestations.

PAR CES MOTIFS, nous concluons : — 1° à ce que la société « Auriège » soit déchargée de l'impôt sur les sociétés auquel elle a été assujettie au cours des années 1975 et 1976 à raison des sommes rémunérant les prestations de la société « RYB » ;

2° à ce que le jugement du tribunal administratif de Paris en date du 17 février 1983 soit réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

LE CONSEIL D'ÉTAT. — Après avoir entendu : — le rapport de M. Massenet, conseiller d'Etat, — les observations de la SCP Guiguet, Bachellier, Potier de la Varde, avocat de la société « Auriège », — les conclusions de M. Fouquet, commissaire du Gouvernement ; Considérant qu'il ressort du supplément d'instruction ordonné par la décision susvisée que les sociétés prestataires de services étaient soumises, en 1975 et 1976, dans le canton de Genève à des charges fiscales, fédérales, cantonales ou municipales, dont le taux global pouvait atteindre 49,85 % de leur bénéfice imposable ; que le ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, chargé du budget, admet, dans ses observations devant le Conseil d'Etat, que le taux de 46 %, qui aurait été, d'après les informations recueillies, celui qui a été appliqué à la société « RYB » au cours des années 1975 et 1976 est cohérent avec les taux d'imposition des sociétés genevoises analogues ; qu'il résulte de ce qui précède que le ministre ne justifie pas que la société suisse « RYB » était soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts ; que, dès lors, la société « Auriège » n'était pas tenue, s'agissant des prestations qui lui ont été facturées par la société « RYB », d'apporter la preuve définie audit article 238-A ; — Considérant, toutefois, que l'administration, comme elle est en droit de le faire à tout moment de la procédure, soutient que la société « Auriège » n'a pas démontré la réalité des prestations que lui a facturées la société « RYB » et que, par suite, en tout état de cause, les commissions versées, soit 123 255 F en 1975 et 19 800 F en 1976, ne constituent pas des charges déductibles ; — Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société « Auriège » a produit, au cours de la vérification, les factures correspondant aux créances de tiers contestées et a précisé la nature et l'importance des prestations fournies, qui portaient sur des travaux de recherche et d'études avec fournitures de maquettes publicitaires, dans des conditions qui suffisent, en l'espèce, à justifier de l'exactitude des écritures retraçant les opérations litigieuses ; que, dans ces conditions, la société « Auriège » est fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris a rejeté sur ce point sa demande en décharge ;

DÉCIDE : — Article 1<sup>er</sup> : La société « Auriège » est déchargée des cotisations à l'impôt sur les sociétés et à la contribution exceptionnelle auxquelles elle a été assujettie respectivement au titre des années 1975 et 1976 et au titre de l'année 1976 dans la mesure qui correspond à la réintégration des sommes rémunérant les prestations de la société « RYB ».

Article 2 : Le jugement du tribunal administratif de Paris en date du 17 février 1983 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

**Note. — La notion de pays à fiscalité privilégiée.**

L'article 238 A du CGI oblige les sociétés françaises qui ont des fournisseurs établis dans des pays à fiscalité privilégiée, à justifier : 1 — que la prestation fournie n'est pas fictive (présomption d'abus de droit), 2 — que le prix n'en est pas excessif (présomption d'acte de gestion anormale).

Mais que faut-il entendre par pays à fiscalité privilégiée ? L'administration

a dressé la liste des pays qu'elle classe dans cette catégorie, parmi lesquels la Suisse, et fixé le seuil de la fiscalité privilégiée à celui d'une fiscalité inférieure d'un tiers à la fiscalité française. Mais, ces indications, données dans des circulaires, n'ont pas, en elles-mêmes, de valeur juridique.

Le Conseil d'Etat, contrôlant l'application de l'article 238 A, est, en revanche, obligé de statuer cas par cas. Sa décision inédite, reproduite ci-dessus, qui concerne le canton de Genève, a cependant une portée qui va au delà du cas précis de la société qui lui était soumis. La Haute juridiction, suivant le raisonnement exposé par le ministre des finances au cours du supplément d'instruction, vérifie : 1 — que la fiscalité de droit commun des sociétés commerciales dans le canton de Genève n'était pas privilégiée au cours des années en litige ; 2 — que la société en cause est bien soumise à ce type de fiscalité.

Au cours d'un colloque consacré, le 28 septembre 1988, au point de vue du Conseil d'Etat sur la fiscalité internationale, la question de l'intérêt et de la portée de l'article 238 A a été discutée. Faute de la fixation par le législateur français de la liste des pays à fiscalité privilégiée (comme dans certains pays anglo-saxons), ou de la définition par la loi d'un critère mathématique de la fiscalité privilégiée (comme en Allemagne), l'existence d'une fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A doit être appréciée dans chaque cas. La solution peut varier selon le pays (avec une démultiplication dans le cas d'un Etat fédéral), le type de société ou l'année en cause. Le problème de la fiscalité incitative (exonération des implantations industrielles dans certaines zones géographiques) est particulièrement épineux.

Faut-il demander au législateur français de donner une définition plus précise de la notion de pays à fiscalité privilégiée ? La question est posée, mais la réponse est loin d'être évidente.

Olivier FOUQUET