

N° 370385

Ministre des finances c/ M. B...

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 16 janvier 2015

Lecture du 2 février 2015

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

Il résulte des articles 8 et 206 du code général des impôts que les bénéfices réalisés par une société à responsabilité limitée (SARL) dont l'associé unique est une personne physique sont imposés à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'associé, dans la catégorie de revenus correspondant à l'activité de la société, sauf si cette dernière a opté pour l'imposition de ses résultats à l'impôt sur les sociétés. Autrement dit, les SARL unipersonnelles dont l'associé unique est une personne physique sont en principe imposées selon le régime des sociétés de personnes. Ce n'est que sur option qu'elles peuvent être soumises au régime d'imposition des sociétés de capitaux.

M. B... est associé unique et gérant de deux sociétés de droit espagnol, Transange et Transcamio, qui exercent une activité de transport routier de marchandises. Elles ont fait l'objet de vérifications de comptabilité, pour des périodes comprises entre 2003 et 2005, à l'issue desquelles l'administration fiscale a conclu que ces deux sociétés disposaient en France d'établissements stables, qu'elles devaient être assimilées à des sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée et que leurs résultats devaient être soumis à l'impôt en France. L'administration a également estimé que M. B... avait bénéficié de leur part, en tant qu'associé unique des deux sociétés, de revenus distribués, qu'elle a imposés entre ses mains à l'impôt sur le revenu, comme revenus de capitaux mobiliers.

M. B... a toutefois obtenu de la cour administrative d'appel de Marseille la décharge de ces impositions. Le raisonnement suivi par la cour pour faire droit à ses conclusions est le suivant¹. La cour a relevé que les sociétés Transange et Transcamio sont en droit espagnol des *sociedad de responsabilidad limitada* (SRL) dont M. B... est l'associé unique. Elle en a déduit qu'elles devaient être assimilées en droit français à des sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique. Et en

1

¹ La cour reprend une solution déjà éprouvée par la cour administrative d'appel de Nantes (CAA Nantes, 28 juin 2010, Mme G..., n° 09NT00653, RJF 12/2010 n° 1195).

l'absence d'option exercée par les sociétés en faveur d'une imposition à l'impôt sur les sociétés, elle a jugé que l'administration ne pouvait prétendre imposer des revenus réputés distribués par ces sociétés à M. B... – elle aurait seulement pu, relève-t-elle, imposer les résultats des sociétés directement entre ses mains, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. En l'absence de substitution de base légale demandée par l'administration, elle a prononcé la décharge des impositions restant en litige.

Le ministre du budget se pourvoit en cassation en soulevant à l'encontre de l'arrêt de la cour un moyen qu'il présente comme tiré d'une erreur de qualification juridique des faits, tout en invoquant également, quoique très incidemment, une erreur de droit. Son argumentation consiste à reprocher à la cour de n'avoir tenu aucun compte, pour déterminer les modalités d'imposition des résultats des SRL, du régime fiscal espagnol qui leur était applicable. Le ministre vous explique qu'en application de la loi fiscale espagnole, les SRL constituent des sociétés de capitaux soumises à un impôt équivalent à l'impôt sur les sociétés, quelle que soient le nombre et la qualité de leurs associés. De sorte que, selon lui, la circonstance qu'elles auraient comme associé unique une personne physique n'est pas suffisante pour les assimiler à des sociétés unipersonnelles à responsabilité limitée relevant en principe du régime des sociétés de personnes.

Lorsque les juges du fond, pour régler un litige fiscal, assimilent une opération ou une personne morale régie par une loi étrangère à l'une des catégories juridiques connues de notre droit national, vous êtes enclin à soumettre ce raisonnement, en cassation, à un contrôle de qualification juridique des faits (voyez pour deux précédents : CE 24 mai 2006, *Ministre c/ société immobilière Saint-Charles*, n° 278737, au Recueil et à la RJF 8-9/2006 n° 996 ; CE 7 septembre 2009, *SNC Immobilière GSE*, n° 303560, aux tables du Recueil et à la RJF 12/2009 n° 1068). Cela se comprend assez bien puisque cette assimilation, en général, commande l'application d'un régime fiscal donné. Toutefois, eu égard à l'argumentation du ministre, il nous semble qu'il se plaint avant tout d'une erreur de droit, d'où aurait procédé une erreur de qualification juridique des faits : ce qu'il critique en effet, c'est le refus par la cour de prendre en compte, parmi les éléments pertinents pour procéder à la qualification litigieuse, un élément qu'il croit indispensable – le régime fiscal appliqué en Espagne aux SRL.

Vous avez récemment explicité la démarche à suivre pour déterminer les modalités d'imposition d'une opération impliquant une société de droit étranger. Vous avez jugé le 24 novembre dernier, dans l'affaire *Artémis* portée devant les sous-sections fiscales réunies, qu'il y avait lieu dans un premier temps d'identifier, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable. C'est dans un second temps, compte tenu de ces constatations, qu'il convient de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française (CE plénière, 24 novembre 2014, *Société Artémis SA*, n° 363556, au Recueil). Vous n'avez laissé aucune place, dans ce raisonnement, à la prise en compte de la loi fiscale étrangère, maintenant intacte la souveraineté de la loi fiscale nationale.

Dans notre affaire, le raisonnement tenu par la cour administrative d'appel est parfaitement conforme à ce mode d'emploi. C'est l'argumentation du ministre qui s'en éloigne. Quelle que soit la manière dont vous qualifiez le ou les moyens soulevés, il nous semble qu'ils ne peuvent qu'être écartés.

Le ministre observe, à la fin de son pourvoi, que le raisonnement de la cour aboutit à imposer l'associé unique de la SRL espagnole dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux pour les résultats de l'établissement stable français et dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour les dividendes versés par la société, ce qui ferait naître un nouveau cas de double imposition. Nous avouons ne pas bien saisir la portée de cet argument très allusif. Il ne pourrait y avoir double imposition des mêmes résultats puisque la répartition de la matière imposable organisée par l'article 10 de la convention fiscale franco-espagnole confie à l'Espagne le pouvoir d'imposer les résultats réalisés, le cas échéant, par le siège espagnol de la société et à la France celui d'imposer les résultats réalisés par son établissement stable français. Le ministre fait peut-être référence à l'hypothèse dans laquelle la société espagnole distribuerait des dividendes à son associé unique, correspondant aux résultats réalisés par son siège. Dans ce cas, si l'associé est fiscalement domicilié en France, se pose effectivement la question des modalités d'imposition de ces revenus. La réponse n'est pas évidente... mais si l'on pousse à son terme la logique *Artémis*, il nous semble que de telles sommes ne pourraient être imposées en tant que distributions puisqu'émant d'une société qui, en vertu de la loi fiscale française, devrait être soumise au régime fiscal des sociétés de personnes. Quoiqu'il en soit, la question ne se pose pas dans le présent litige.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.