

Régime fiscal privilégié : les NOUVELLES analyses économiques et juridiques du Conseil d'Etat de juin 2020 avec les conclusions libres des rapporteurs publics

[**patrickmichaud@orange.fr**](mailto:patrickmichaud@orange.fr)

Version 1 .09.20

L'article 238 A CGI vise à lutter contre les versements faits à destination de pays à régime fiscal privilégié, c'est-à-dire des juridictions dans lesquelles la société bénéficiaire de ces versements est soumise à un impôt sur les bénéfices inférieur de moitié jusqu' au 31 décembre 2019 – puis de 40% depuis le 1er janvier 20, celui auquel elle serait soumise si elle était établie en France.

Les statistiques d'application du 238 A CGI

RAPPORT 2019 SUR LUTTE CONTRE L'ÉVASION ET LA FRAUDE FISCALES **LIRE PAGE 62**

En 2018, ce dispositif a été appliqué à 33 reprises pour un montant de rectifications de 12 M€ (en base).

Les territoires concernés par ce dispositif sont, de manière non exhaustive, le Luxembourg, la Tunisie, l'Irlande, les Îles Marshall, Jersey, Panama, Belize, Hong-Kong, Andorre et Émirats Arabes Unis

les résultats du contrôle fiscal international.pdf **la coopération fiscale internationale**

PLAN

LES DEUX OPERATIONS VISEES PAR LE 238 A CGI1

LA NON DEDUCTIBILITE DES CHARGES2

Première condition Le régime fiscal privilégié doit être prouvé par l'administration.
La définition du régime privilégié CE 29.6.20 conclusions Romain VICTOR..... 2

2ème condition La preuve du caractère effectif et normal appartient au débiteur
Conseil d'État, 9ème -10ème chambres réunies, 05/06/2020 FARADAY
Conclusions de Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public..... 3

LA NON DEDUCTIBILITE DES VERSEMENTS
Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 24/04/2019, 412284
Conclusions LAURENT CYTERMAN3

LES DEUX OPERATIONS VISEES PAR LE 238 A CGI

Deux types d'opérations peuvent entraîner la mise en œuvre des dispositions de
l'article 238 A du CGI **Le BOFIP**

- **d'une part**, certaines charges payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié (cf. n° 10) ;
- **d'autre part**, les versements effectués sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un pays à fiscalité privilégiée (cf. n° 270).

les deux facettes fiscales du 238 A CGI
CE 24/04/2019 et conclusions LIBRES de L.Cytermann

LA NON DEDUCTIBILITE DES CHARGES

Les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, créances, dépôts et cautionnements, les redevances de cession ou concession de licences d'exploitation, de brevets d'invention, de marques de fabrique, procédés ou formules de fabrication et autres droits analogues ou les rémunérations de services, 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.

Les deux conditions CUMULATIVES d'application de l'article 238 A.. 2

Première condition

**Le régime fiscal privilégié doit être prouvé par l'administration.
La définition du régime privilégié CE 29.6.20 conclusions R Victor**

L'ANALYSE ECONOMIQUE DE LA FISCALITE DU CREANCIER EST GLOBALE

§2du 238 A Pour l'application du premier alinéa, 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 40 % ou plus 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.

Conseil d'État, 8ème - 3ème chambres réunies, 29/06/2020, 433937

Conclusions de M. Romain Victor, rapporteur public

L'administration ne peut pas se contenter de comparer les taux d'imposition, elle doit tenir de l'ensemble des impositions comparables à l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés comme le souligne Mr VICTOR

Pour l'application de ces dispositions, la charge de la preuve de ce que le bénéficiaire des rémunérations en cause est soumis à un régime fiscal privilégié incombe à l'administration.

Il lui appartient à cet égard d'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. Le contribuable peut, de son côté, faire valoir, en réponse à l'administration, tous éléments propres à la situation du bénéficiaire en cause.

RESUME L'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve qu'une société est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts (CGI) alors qu'elle se prévaut de la seule absence, au cours des exercices litigieux, d'un impôt sur les sociétés dans l'Etat en cause, sans prendre en compte les autres impositions directes sur les bénéfices et les revenus prévues, le cas échéant, par la législation de cet Etat

2ème condition

La preuve du caractère effectif et normal appartient au débiteur Conseil d'État, 9ème -10ème chambres réunies, 05/06/2020 FARADAY Conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

ANALYSE JURIDIQUE DU BENEFICIAIRE

Quelle est la situation si le créancier est un intermédiaire répartiteur ?

Faut il rechercher le régime fiscal des bénéficiaires effectifs .NON

Conseil d'État, 9ème - 10ème chambres réunies, 05/06/2020 ... FARADAY

Conclusions de Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Le premier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts (CGI) est applicable aux sommes payées ou dues à des personnes domiciliées ou établies dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France et qui y sont soumises à un régime fiscal privilégié, sans qu'il y ait lieu de rechercher, lorsque ces conditions sont remplies, si ces personnes les reversent ensuite à des tiers.

Dans le cas où l'administration doit être regardée, au vu de l'ensemble des éléments ainsi produits par les parties, comme ayant établi que le bénéficiaire n'est pas imposable ou est assujéti 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 il aurait été redevable dans les conditions de droit commun en France, il appartient au contribuable d'apporter la preuve que les dépenses en cause correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

LA NON DEDUCTIBILITE DES VERSEMENTS Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 24/04/2019, 412284 Conclusions LAURENT CYTERMAN

LA SITUATION PARTICULIERE DES SOMMES VERSÉES DANS UNE BANQUE SITUÉE DANS UN REGIME PRILEGIEE

§4 238 A Présomption en cas de versement dans un établissement financiers situé dans un état privilégiés même si le créancier n'y est pas domicilié

Les premier et troisième alinéas s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des Etats ou territoires visés, respectivement, aux premier et troisième alinéas.

[l'article 238 A du CGI](#) : permet AUSSI à l'administration de contrôler les versements vers des pays à fiscalité privilégiée (**[BOFIP du 6 janvier 2016](#)**)

[Conseil d'État, 3ème - 8ème chambres réunies, 24/04/2019, 412284](#)

[Conclusions LAURENT CYTERMAN](#)

[ANALYSE DU CONSEIL D ETAT](#)

Pour l'application du dernier alinéa de l'article 238 A du code général des impôts (CGI), 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 assujéti à des impôts sur les bénéfices ou les revenus dont le montant serait inférieur de plus de la moitié (de 40% depuis le 1er janvier 20) 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.