

LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

Chronique d'actualité



Claire ACARD,
Avocat associé,
EY Société d'Avocats



Stéphane AUSTRY,
Avocat associé, CMS Francis
Lefebvre Avocats
Professeur associé
à l'Université Paris I
(Panthéon-Sorbonne)



**Émilie BOKDAM-
TOGNETTI,**
Maître des requêtes
au Conseil d'État



**Polina
KOURALEVA-
CAZALS,**
Professeur à l'Université
de Savoie Mont Blanc



Anne ILJIC,
Maître des requêtes
au Conseil d'État

Transparence

- > **Déclaration des comptes à l'étranger** - L'administration commente la modification, par la loi du 23 octobre 2018 de lutte contre la fraude, de l'article L. 169 du LPF prévoyant les cas de prorogation des délais de reprise en l'absence de déclaration de comptes à l'étranger. Des précisions sont apportées sur l'application dans le temps de cette nouvelle disposition (V. § 2).
- > **Norme commune de déclaration** - L'OCDE dresse un premier bilan de l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers, mis en place par la Norme commune de déclaration établie par l'OCDE depuis 2018. En France, un arrêté met à jour dispositions réglementaires prévues pour cet échange automatique de renseignements (V. § 4).

Dispositifs propres aux situations internationales

- > **Dispositifs généraux** - La Commission des finances de l'Assemblée nationale publie un rapport en conclusion d'une mission d'information sur les aviseurs fiscaux (V. § 8).
- > **Rémunération de prestations de services versée à l'étranger** - Le Conseil d'État apporte deux précisions sur la mise en œuvre de l'article 155 A du CGI :
 - lorsqu'une société française verse à une société établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée (ici le Luxembourg) des sommes rémunérant diverses prestations, dont celle rendue par une personne physique domiciliée en France, la circonstance que cette prestation ne soit qu'une composante, non essentielle, d'un ensemble plus large ne fait pas obstacle à la taxation,

...

entre les mains de la personne physique résidente de France, de la fraction de la rémunération versée par la société française à la société luxembourgeoise correspondant à son intervention propre.

- la possibilité d'imposer entre les mains d'une personne qui rend des services les sommes correspondant à la rémunération de ces services lorsqu'elles sont perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France n'est pas subordonnée, dans le cas du I (la personne qui rend les services est domiciliée ou établie en France), à la condition que ces services aient été rendus en France. C'est seulement dans le cas du II (la personne qui rend les services est domiciliée ou établie hors de France) que les services doivent être rendus en France (V. § 11).

- > **Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié** – Le Conseil d'État précise, pour l'application du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI, les conditions dans lesquelles le titulaire d'un compte 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 (V. § 17).
- > Le Conseil d'État juge, pour l'application des deux premiers alinéas de l'article 238 bis A du CGI, que la charge de la preuve de l'existence d'un régime

fiscal privilégié incombe à l'administration, qui ne peut s'en tenir à la seule comparaison des taux d'imposition applicables entre l'État ou le territoire où est domiciliée la personne bénéficiaire des rémunérations et la France (V. § 22).

- > La CAA de Versailles précise, pour l'application de l'article 238 A du CGI, comment apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié en cas de versement d'intérêts versés à une société de personnes étrangère (V. § 26).
- > États et territoires non coopératifs - La dernière liste des pays et territoires non coopératifs de l'UE, publiée au JOUE le 21 juin 2019 contient 11 États : Samoa américaines, Belize, Fidji, Guam, Ile Marshall, Oman, Samoa, Trinité-et-Tobago, Emirats Arabes Unis, Ile Vierges américaines et Vanuatu. Cette liste récapitule les changements apportés lors des réunions ECOFIN du 17 mai (retrait de Aruba, la Barbade et les Bermudes) et du 14 juin 2019 (retrait de Dominique). (V. § 37).

Dispositifs de droit commun

- > **Sanctions** - Le Conseil d'État juge que la fréquence des virements opérés entre un compte suisse et un compte français ouverts au nom des mêmes contribuables ne caractérise pas, par elle-même, l'intention d'éluider l'impôt (V. § 39).

Questions générales

1. À NOTER

> **Groupe Code de conduite - Actualité** - Le Groupe Code de conduite se réorganise et rend ses procédures plus transparentes ; la redéfinition de son mandat est suspendue, compte tenu des travaux en cours à l'OCDE.

Conseil de l'UE, Rapport au Conseil ECOFIN, 27 mai 2019, n° 9653/19, FISC 275, ECOFIN 516

Le Groupe Code de conduite traverse une étape de transition. La plupart des missions qui lui ont été confiées sont désormais accomplies. Les régimes fiscaux dommageables ne sont pas pour autant éliminés, ni au sein des États-membres, ni au sein des États tiers. Dès lors, **le Groupe se réorganise** en interne. Le sous-groupe anti-abus, initialement chargé de rédiger les notes d'orientation sur des questions anti-abus liées aux transferts de bénéfices, disparaît. Le groupe se divise désormais en **deux sous-groupes** : celui dédié aux « questions internes » (chargé de rédiger des notes d'orientation sur les troisième et quatrième critères du code de conduite¹) et celui

dédié aux « questions externes » (chargé de travailler sur les questions techniques liées à la liste noire de l'UE). Le mandat du groupe doit également être renouvelé et les discussions ont déjà été entamées en ce sens. Cependant, compte tenu de l'importance du projet actuel mené par l'OCDE sur la taxation de l'économie numérisée² (qui risque d'avoir un impact significatif sur la lutte contre les régimes fiscaux dommageables dans son ensemble), la **question de la définition du mandat du groupe a été suspendue**.

À noter également, la volonté du Groupe de **rendre plus transparentes ses procédures**. Ainsi, les derniers courriers envoyés par le Groupe aux États ont été publiés. Les réponses des États ne sont en revanche publiées qu'avec l'accord de ces derniers. Le rapport du Groupe contient par ailleurs de nombreux détails sur les avancés des discussions avec les États, ainsi que sur les justifications des différentes positions prises par le Groupe.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

> **OCDE/G20 - Réunion de Fukuoka en juin 2019** - L'OCDE continue à informer le G20 des résultats de sa surveillance de la mise en œuvre par les États des différents standards, tant en matière d'échange d'informations, qu'en matière

1 Le troisième critère porte sur la substance économique et le quatrième sur les prix de transfert. La prochaine note qui devrait être rédigée par ce groupe porterait sur les régimes de déduction d'intérêts notionnels.

2 À ce sujet, voir dans le présent numéro C. Silberstein et M. Brauge, Fiscalité internationale : vers un nouveau droit d'imposition au profit des juridictions de marché : FI 3-2019, n° 1.2.

de lutte contre l'évasion fiscale. Le dernier rapport contient également en annexe le programme de travail de l'OCDE sur les solutions quant à l'imposition de l'économie numérisée³. Il prévoit la liste des questions que devra traiter le groupe de travail⁴ afin d'élaborer des modèles de dispositifs pour mettre en œuvre les idées prévues dans les piliers un et deux de ce projet.

OECD secretary general report to G20 finance ministers and central bank governors, Fukuoka, Japon, juin 2019

Communiqué du G20, Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Fukuoka, Japon, 8 et 9 juin 2019, § 11

G20 Osaka Leaders' Declaration, 28-29 juin 2019, § 16

Transparence

2. Déclaration des comptes - Comptes bancaires détenus à l'étranger (CGI, art. 1649 A) - L'administration commente la modification, par la loi du 23

3 Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalization of the economy, 31 mai 2019 (V. note 2).

4 À noter que c'est le groupe de travail n°11, en principe chargé de la lutte contre la planification fiscale agressive, qui devra élaborer les dispositifs prévus dans le 2^e pilier, alors même que l'exigence de la substance économique ne semble pas être au cœur des questions à traiter.

octobre 2018 de lutte contre la fraude, de l'article L. 169 du LPF prévoyant les cas de prorogation des délais de reprise en l'absence de déclaration de comptes à l'étranger. Des précisions sont apportées sur l'application dans le temps de cette nouvelle disposition.

BOI-CF-PGR-10-50, 22 mai 2019. - BOI-ANNX-000468, 22 mai 2019 (V. annexe 1)

3. En cas de non-respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI, l'article L. 169 du LPF, dans sa rédaction antérieure à l'article 9 de la loi n° 2018-898 du 23 octobre 2018, prévoyait que le délai spécial de reprise étendu ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite.

Désormais, ce délai s'applique dès lors que le total des soldes créditeurs des comptes à l'étranger détenus par un contribuable a excédé 50 000 € à un moment quelconque de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite⁵.

L'administration précise que cette nouvelle règle s'applique aux déclarations souscrites non prescrites au moment de l'entrée en vigueur de la loi, soit le 25 octobre 2018 et qu'elle pourra exercer son droit de reprise prévu au 4^e alinéa de l'article L. 169 du LPF selon les modalités exposées dans le tableau ci-dessous.

5 FI 1-2019, n° 9, § 9.

Contrôle réalisé en		2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	
Première année (et période) sur laquelle peut s'exercer le droit de reprise	Manquement à l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI lorsque le total des soldes créditeurs des comptes à l'étranger est supérieur ou égal à 50 000 € au 31/12 de l'année	L'obligation déclarative non respectée concerne un compte situé dans un État ou territoire n'ayant pas conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'accès aux renseignements bancaires	2008 (10 ans)	2009 (10 ans)	2010 (10 ans)	2011 (10 ans)	2012 (10 ans)	2013 (10 ans)	2014 (10 ans)	2015 (10 ans)	2016 (10 ans)	2017 (10 ans)	2018 (10 ans)	2019 (10 ans)
		L'obligation déclarative non respectée concerne un compte situé dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative permettant l'accès aux renseignements bancaires	2009 (9 ans)	2009 (10 ans)	2010 (10 ans)	2011 (10 ans)	2012 (10 ans)	2013 (10 ans)	2014 (10 ans)	2015 (10 ans)	2016 (10 ans)	2017 (10 ans)	2018 (10 ans)	2019 (10 ans)
Manquement à l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A du CGI lorsque le total des soldes créditeurs des comptes à l'étranger n'excède pas 50 000 € au 31/12 de l'année, mais excède ce montant à un moment quelconque de l'année		2015 (3 ans)	2015 (4 ans)	2015 (5 ans)	2015 (6 ans)	2015 (7 ans)	2015 (8 ans)	2015 (9 ans)	2015 (10 ans)	2016 (10 ans)	2017 (10 ans)	2018 (10 ans)	2019 (10 ans)	
Le total des soldes créditeurs des comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 € tout au long de l'année		2015 (3 ans)	2016 (3 ans)	2017 (3 ans)	2018 (3 ans)	2019 (3 ans)	2020 (3 ans)	2021 (3 ans)	2022 (3 ans)	2023 (3 ans)	2024 (3 ans)	2025 (3 ans)	2026 (3 ans)	

4. Comptes financiers - Norme commune de déclaration - Échange automatique de renseignements (CGI, art. 1649 AC) - L'OCDE dresse un premier bilan de l'échange automatique de renseignements sur les comptes financiers, mis en place par la Norme commune de déclaration établie par l'OCDE depuis 2018. En France, un arrêté met à jour dispositions réglementaires prévues pour cet échange automatique de renseignements.

OCDE, communiqué, 7 juin 2019

A. 19 avr. 2019 : JO 27 avr. 2019, texte n° 16 (V. annexe 2)

5. Selon l'OCDE, plus de 90 juridictions ont échangé des renseignements sur 47 millions de comptes à l'étranger, pour une valeur totale d'environ 4 900 Mds€.

L'OCDE a publié des analyses préliminaires réalisées sur la base d'une méthodologie utilisée lors d'études antérieures, qui mettent en évidence l'impact considérable de l'échange automatique de renseignements sur les dépôts bancaires détenus dans des centres financiers internationaux (CFI). Ces dépôts, qui avaient considérablement augmenté dans plus de 40 grands CFI entre 2000 et 2008, culminant à 1 600 milliards USD à la mi-2008, ont chuté de 34 % au cours de la dernière décennie, soit une diminution de 551 milliards USD, à mesure que les pays adhéraient à des normes de transparence plus strictes. Une grande partie de cette baisse (les deux tiers environ) serait due au déclenchement de l'initiative d'échange automatique de renseignements.

Une étude complète devrait être publiée dans le courant de l'année 2019.

6. En France, un arrêté a mis à jour les déclarations devant être déposées au titre de l'année 2018 et des années suivantes en fixant la liste des États et territoires partenaires et donnant lieu à transmission d'informations. Pour les déclarations à déposer au titre de l'année 2019 et des années suivantes, l'arrêté fixe les seuils, montants et plafonds en euros prévus pour l'application du dispositif. Cet arrêté est disponible en annexe à la présente chronique.

7. À NOTER

> Déclaration de transfert de capitaux - Sanction pour défaut de déclaration - Conformité à la Constitution (bis)

- Le Conseil constitutionnel juge conforme à la Constitution le I de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2016-731 du 3 juin 2016 qui a étendu l'application de l'amende prévue par ce texte aux déclarations incorrectes, incomplètes ou, lorsque la somme en jeu est supérieure à 50 000 €, au défaut de documents justificatifs de la provenance des fonds, et en a rehaussé le taux à 50 % de la somme sur laquelle a porté le défaut de déclaration.

CC, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, Hendrik A. et a.

[Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux II] (V. annexe 3)

Par sa décision n° 2018-746 QPC du 23 novembre 2018 commentée dans le n° 1 de la présente revue⁶, le Conseil constitutionnel avait jugé conforme à la Constitution l'article L. 152-4 du code monétaire et financier qui sanctionnait la méconnaissance de l'obligation déclarative prévue par l'article L. 152-1 du même code d'une amende égale au quart du montant des sommes sur lesquelles a porté l'infraction ou sa tentative. Dans sa rédaction alors applicable, l'article L. 152-1 imposait aux personnes physiques de déclarer les transferts de capitaux en provenance ou à destination d'un État membre de l'Union européenne dont le montant est égal ou supérieur à 10 000 € et qui sont réalisés sans l'intermédiaire d'un établissement de crédit ou d'un organisme ou service autorisé à effectuer des opérations de banque.

Les mêmes dispositions de l'article L. 152-4 du code monétaire et financier étaient, à l'occasion de l'affaire ayant donné lieu à la présente décision, soumises au Conseil constitutionnel sur renvoi de la Cour de cassation⁷, mais dans leur rédaction issue de la loi n° 2016-731 du 3 juin 2016 renforçant la lutte contre le crime organisé, le terrorisme et leur financement, et améliorant l'efficacité et les garanties de la procédure pénale, qui ont introduit **deux différences par rapport aux dispositions déjà déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel dans leur rédaction antérieure**.

D'une part, sont depuis cette date sanctionnées non plus seulement l'absence de déclaration, mais aussi les déclarations incorrectes, incomplètes ou, lorsque la somme en jeu est supérieure à 50 000 €, non accompagnées des documents justificatifs de la provenance des fonds (CMF, art. L. 152-1, al. 3 et 4). D'autre part, le montant maximal de l'amende a été porté d'un quart à la moitié de la somme non déclarée (CMF, art. L. 152-1, al. 1^{er}).

Ces dispositions, entrées en vigueur le 7 décembre 2016 du fait de la publication du décret n° 2016-1663 du 5 décembre 2016 relatif aux modalités de déclaration des transferts de sommes d'un montant supérieur à 50 000 euros en application de l'article L. 152-1 du code monétaire et financier, n'étaient pas applicables *ratione temporis* dans l'affaire ayant donné lieu à la décision de 2018. Ceci explique que le Conseil ait été conduit dans cette précédente décision à juger conformes à la Constitution les dispositions de l'article L. 152-4 « dans leur rédaction issue de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006 », alors que les dispositions actuellement applicables sont bien celles du même article dans sa rédaction résultant de la loi précitée du 3 juin 2016, entrées en vigueur à la fin de l'année 2016 et s'étant substituées à compter de cette date aux dispositions précédentes issues de la loi précitée du 30 décembre 2006.

La question posée au Conseil constitutionnel était donc de **savoir si ces modifications étaient de nature à modifier l'appréciation portée dans la décision de 2018**. Pour rappel, dans cette précédente décision, le Conseil constitutionnel avait estimé que l'amende, égale au quart des sommes non déclarées, était conforme aux exigences de l'article 8 de la Déclaration de 1789 au motif, d'une part, qu'il

6 CC, 23 nov. 2018, n° 2018-746 QPC, Djamal Eddine C. [Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux] : FI 1-2019, n° 9, § 11, comm. S. Autry.

7 Cass. crim., 13 févr. 2019, n° 18-90.033 : FI 2-2019, n° 9, § 20.

existait bien un lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, dès lors que l'infraction sanctionnée étant le manquement à l'obligation de déclaration des transferts internationaux de capitaux prévue à l'article L. 152-1 du CMF, le montant des sommes non déclarées est directement en lien avec le manquement à l'obligation déclarative réprimé et, d'autre part, que le taux de 25 % ne constituait qu'un maximum puisque la jurisprudence de la Cour de cassation reconnaît en effet, en ce qui concerne cette amende, la possibilité pour le juge, sur le fondement de l'article 369 du code des douanes, de moduler le montant de l'amende « *eu égard à l'ampleur et à la gravité de l'infraction ainsi qu'à la personnalité du prévenu* ».

Cette deuxième considération explique sans doute que le relèvement du taux de l'amende à 50 % des sommes en litige ne modifie pas l'appréciation portée par le Conseil constitutionnel sur ce point, puisque **les mêmes principes autorisant la modulation de la sanction s'appliquent que le taux de l'amende soit de 25 % ou 50 %**. Le commentaire de la décision laisse entendre que c'est cette particularité de la législation française qui justifie la solution différente adoptée par le Conseil constitutionnel par rapport à celle retenue par la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui a jugé, par une décision du 16 juillet 2015⁸, qu'une sanction prévue par la législation hongroise pour sanctionner la même infraction « *dont le montant correspond à 60 % de la somme d'argent liquide non déclarée, lorsque cette somme est supérieure à 50 000 euros, n'apparaît pas comme étant proportionnée* ». Le commentaire relève en effet que « *dans cette affaire, le montant de l'amende proportionnelle était fixe : le droit hongrois ne laissait aucune marge d'appréciation à l'administration et au juge leur permettant de tenir compte des circonstances particulières de l'infraction* ».

S'agissant du second motif retenu par la décision de 2018, il était permis de s'interroger sur le maintien de l'appréciation quant au lien entre la nature de l'infraction et l'assiette de la sanction, dans la mesure où l'amende sanctionnait non seulement, comme c'était déjà le cas avant, l'absence de déclaration, mais aussi les déclarations incorrectes, incomplètes ou, lorsque la somme en jeu est supérieure à 50 000 €, les déclarations non accompagnées des documents justificatifs de la provenance des fonds. Le Conseil constitutionnel juge néanmoins qu'en dépit de ces modifications **l'existence d'un lien entre l'amende et l'assiette de la sanction n'est pas remise en cause** et confirme donc la conformité à l'article 8 de la Déclaration de 1789 des dispositions de l'article L.152-4 du code monétaire et financier dans leur rédaction issue de la loi du 3 juin 2016 qui sont actuellement applicables.

S. AUSTRY ■

Dispositifs propres aux situations internationales

Dispositifs généraux

8. Aviseurs fiscaux - La Commission des finances de l'Assemblée nationale publie un rapport en conclusion d'une mission d'information sur les aviseurs fiscaux.

AN, Comm. fin., rapp. info. n° 1991, 5 juin 2019

9. Ce rapport dresse un bilan du dispositif institué par l'article 109 de la loi de finances pour 2017 et pérennisé par la loi de lutte contre la fraude⁹, lequel permet à l'administration fiscale d'indemniser les personnes étrangères aux administrations publiques qui lui communiquent des informations ayant conduit à la découverte d'un manquement à certaines règles et obligations déclaratives fiscales dans des situations internationales.

Nous reproduisons ci-dessous la **conclusion du rapport** :

« Ainsi le dispositif institué à l'article 109 de la LFI pour 2017 répond-il à un réel besoin en matière de lutte contre les pratiques de grande fraude fiscale internationale. Il sécurise l'utilisation par l'administration fiscale des informations transmises par les aviseurs, et permet leur indemnisation, dans des cas précisément énumérés par la loi ; il entoure la procédure de garanties satisfaisantes, même si celles-ci pourraient être encore renforcées. Les premiers résultats du dispositif témoignent de son positionnement équilibré et de sa réelle efficacité, puisque les premiers redressements ont permis la mise en recouvrement de plus de 90 millions d'euros de droits et pénalités, et ont conduit à l'indemnisation de deux aviseurs. La mission a formulé six propositions pour améliorer encore l'efficacité et l'attractivité du dispositif. La rapporteure s'interroge enfin sur l'opportunité de mettre en place un véritable service de renseignement au sein de l'administration fiscale, permettant le travail en commun de l'ensemble des services, en centrale et en réseau. Ce sujet dépasse le strict périmètre donné à cette mission, et n'a ainsi pu être appréhendé dans sa globalité ; il mériterait d'être approfondi dans le cadre de futurs travaux parlementaires. »

10. La mission formule six propositions :

- 1) Étendre le champ des manquements visés aux opérations portant sur la taxe sur la valeur ajoutée
- 2) Supprimer le plafond applicable à l'indemnité
- 3) Envisager un renforcement de la confidentialité des éléments permettant l'identification des aviseurs
- 4) Mieux protéger les agents traitants
- 5) Favoriser la coopération entre le service des investigations élargies de la DNEF et le service d'enquêtes judiciaires des finances, nouvellement créé
- 6) Codifier le dispositif dans le livre des procédures fiscales

8 CJUE, 16 juill. 2015, C-255/14, Chmielewski, pt 30.

9 L. n° 2018-898, 23 oct. 2018, art. 21 : FI 1-2019, n° 9, § 31. La traduction réglementaire de cette pérennisation résulte du décret n° 2019-459 du 15 mai 2019 (V. annexe 4).

Rémunération de prestations de services versée à l'étranger

11. Prestataire de service domicilié ou établi en France (CGI, art. 155 A, I) - Le Conseil d'État apporte deux précisions sur la mise en œuvre de l'article 155 A du CGI :

- lorsqu'une société française verse à une société établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée (ici le Luxembourg) des sommes rémunérant diverses prestations, dont celle rendue par une personne physique domiciliée en France, la circonstance que cette prestation ne soit qu'une composante, non essentielle, d'un ensemble plus large ne fait pas obstacle à la taxation, entre les mains de la personne physique résidente de France, de la fraction de la rémunération versée par la société française à la société luxembourgeoise correspondant à son intervention propre.

- la possibilité d'imposer entre les mains d'une personne qui rend des services les sommes correspondant à la rémunération de ces services lorsqu'elles sont perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France n'est pas subordonnée, dans le cas du I (la personne qui rend les services est domiciliée ou établie en France), à la condition que ces services aient été rendus en France. C'est seulement dans le cas du II (la personne qui rend les services est domiciliée ou établie hors de France) que les services doivent être rendus en France.

CE, 8e et 3e ch., 9 mai 2019, n° 417514, Benatti, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 5)

12. Par cette décision, le Conseil d'État a apporté deux précisions nouvelles, d'importance inégale, au sujet du I de l'article 155 A du CGI, qui prévoit que les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France sont imposables au nom de ces dernières, notamment dans le cas où elles n'établissent pas que la personne qui reçoit la rémunération des services exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

13. Dans cette affaire, le requérant était salarié d'une société de droit luxembourgeois, au sein de laquelle il exerçait les fonctions de directeur technico-commercial. Il exerçait auparavant en tant que technicien commercial au sein d'une autre société, de droit français cette fois. Au titre des années 2009 et 2010, cette dernière société avait versé à la société de droit luxembourgeois des sommes de respectivement 390 000 et 416 000 € en rémunération de prestations d'assistance de nature commerciale, mais aussi technique, administrative,

juridique, fiscale et sociale, dont une fraction concernait des prestations rendues par le requérant.

Mobilisant le I de l'article 155 A, l'administration fiscale avait estimé que ce dernier constituait le prestataire effectif des services rendus à la société française et imposé entre ses mains la fraction des sommes correspondantes versées par cette dernière à la société luxembourgeoise.

14. Le principal intérêt de la décision du Conseil d'État est de juger que **la circonstance qu'une partie seulement des sommes versées par la société française à la société luxembourgeoise ait eu vocation à rémunérer les prestations rendues par le contribuable ne faisait pas à obstacle à ce que ce dernier soit imposé sur le fondement du I de l'article 155 A** qui vise le cas où le contribuable n'établit pas que la personne ayant perçu les rémunérations exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

La **question avait divisé les juges du fond**. Sans doute induit en erreur par la jurisprudence qui juge que les prestations dont la rémunération est susceptible d'être imposée sur le fondement du I de l'article 155 A entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière¹⁰, le tribunal administratif avait d'abord estimé que l'administration ne pouvait faire usage de ces dispositions alors que le service rendu par le requérant ne constituait pas la composante essentielle des prestations facturées à la société de droit français¹¹. La cour avait pour sa part jugé en sens contraire, après avoir relevé que les sommes en cause avaient vocation à rémunérer plusieurs services¹².

C'est cette dernière interprétation que retient le Conseil d'État. Ainsi que le rappelait la rapporteure publique Karin Ciavaldini dans ses conclusions (reproduites en annexe), la **logique du dispositif consiste à établir que la société interposée qui perçoit les rémunérations exerce à titre principal une activité propre mue par des motifs autres que d'évasion fiscale**. Autrement dit, lorsque le texte pose l'exigence que la société percevant les rémunérations exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services, il doit être compris comme se référant à l'ensemble des prestations de services du même type que celle en litige, et non à la prestation de service litigieuse prise isolément. Le texte du I de l'article 155 A lui-même vise l'hypothèse dans laquelle les prestations sont réalisées par « une ou plusieurs personnes » domiciliées ou établies en France.

Contrairement à ce qu'on pourrait penser à première vue, la décision *Piazza* du 20 mars 2013, qui juge que les sommes imposables sur le fondement du I de l'article 155 A sont celles qui rémunèrent un service rendu pour l'essentiel par le contribuable domicilié ou établi en France, n'entre aucunement en

10 CE, 20 mars 2013, n° 346642 et 346643, *Piazza* : Lebon T. ; RJF 6/13 n° 578 ; BDCF 6/13 n° 63, concl. F. Aladjidi.

11 TA Nancy, 31 déc. 2015, n° 1401402.

12 CAA Nancy, 23 nov. 2017, n° 16NC00440.

contradiction avec cette logique. Elle se borne à préciser que seules celles des sommes qui rémunèrent un service rendu pour l'essentiel par ce dernier peuvent être imposées entre ces mains, ce qui n'interdit pas que la société percevant les rémunérations ait rendu par ailleurs d'autres services.

15. La seconde précision intéressante apportée par la décision commentée est que, conformément aux règles de territorialité de l'impôt sur le revenu, **le lieu dans lequel la prestation de services est rendue est indifférent** pour l'application du I de l'article 155 A, seul comptant le fait que le contribuable soit domicilié ou établi en France. Cette circonstance ne vaut que pour l'application du II de cet article, qui concerne les prestations rendues en France par des personnes domiciliées hors de France. La décision n° 2010-70 QPC, par laquelle le Conseil constitutionnel a déclaré l'article 155 A du code général des impôts conforme à la Constitution sous une réserve d'interprétation, ne peut être regardée comme jugeant le contraire dès lors qu'elle n'opère aucune distinction entre les cas visés aux I et II de l'article.

A. ILJIC ■

16. À NOTER

> **Prestataire de service domicilié ou établi à l'étranger (CGI, art. 155 A, II)** - La CAA de Lyon valide l'imposition, sur le fondement de l'article 155 A, II du CGI, de sommes versées à une société suisse en rémunération de services rendus en France par un résident suisse.

CAA Lyon, 2^e ch., 12 févr. 2019, n° 17LY03985, Adam, concl. J.-P. Vallecchia (V. annexe 6)

Après avoir transféré son domicile fiscal en Suisse, un contribuable a créé une société dans cet État. Cette société de droit suisse a conclu une convention de prestation de services avec la société française dont le contribuable était dirigeant et principal actionnaire. L'administration a imposé le contribuable au titre des rémunérations versées à la société suisse sur le fondement du II de l'article 155 A du CGI.

S'agissant de la procédure d'imposition, la Cour écarte un premier moyen tiré de ce que l'administration aurait dû adresser un avis de mise en recouvrement à la société suisse redevable solidaire des impositions litigieuses, en vertu du III de l'article 155 A. Si une telle exigence a été dérogée par la Cour de cassation¹³, le Conseil d'État ne l'a toutefois pas repris à son compte¹⁴.

La Cour constate en second lieu que les conditions dégagées par le Conseil d'État dans la décision *Caruso*¹⁵ pour l'application du II de l'article 155 A sont réunies en l'espèce. D'une part, les prestations litigieuses sont rendues pour l'essentiel par le contribuable, la société suisse ne disposant d'aucun moyen propre et ne justifiant d'aucune autre activité que celle prévue au contrat. D'autre part, les éléments recueillis par l'administration dans le cadre du contrôle ont permis d'établir que ces prestations ont été rendues en France

où le contribuable se rendait en moyenne une à deux journées par semaine.

En troisième lieu, la Cour écarte le moyen tiré de l'incompatibilité des impositions litigieuses avec la convention franco-suisse, relatives aux bénéfices des entreprises (articles 5 et 7), dès lors que le contribuable dispose en France d'un établissement stable.

En dernier lieu, la Cour écarte l'argument tiré de la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-70 du 26 novembre 2010 relative à la constitutionnalité de l'article 155 A au motif que la double imposition visée par cette réserve ne s'applique qu'aux impositions françaises, suivant en cela la décision *Clavel* du Conseil d'État¹⁶.

Conformément aux conclusions du rapporteur public, la Cour rejette la requête.

Personnes bénéficiant d'un régime fiscal privilégié

17. CGI, art. 238 A - Versements effectués sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée - Appréciation du caractère privilégié du régime fiscal - Le Conseil d'État précise, pour l'application de l'article 238 A du CGI, les conditions dans lesquelles le titulaire d'un compte 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.

CE, 3^e et 8^e ch., 24 avr. 2019, n° 412284, Sté Gemar Lumitec, concl. L. Cytermann (V. annexe 7)

18. Par cette décision, qui sera mentionnée aux Tables du recueil Lebon, le Conseil d'État donne le mode d'emploi du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI, aux termes duquel les dispositions du premier alinéa du même article « s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un des États ou territoires visés au même alinéa ».

L'on savait déjà, depuis une décision du 18 mai 1998 (CE, 18 mai 1998, n° 157974, Min. c/ SA Arthur Loyd : Lebon T.), que ces dispositions, ajoutées par l'article 90 de la loi n° 81-1160 du 30 décembre 1981, sont indifférentes au lieu du domicile ou de l'établissement du bénéficiaire réel des versements, seule important la localisation de l'établissement financier tenant le compte sur lequel les intérêts, redevances et rémunérations de services litigieux sont versés. En d'autres termes, en cas de versement des sommes sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, il ne saurait être fait échec à l'application de l'article 238 A du CGI en invoquant la domiciliation du titulaire du compte dans un État où il n'est pas soumis à un tel régime fiscal : seule la preuve que les dépenses correspondent à des opérations réelles

13 Cass. com., 12 juin 2012 n° 11-30.396, Tchenio : RJF 10/12 n° 963.

14 CE, 16 oct. 2013, n° 345478, Grandet : RJF 2014, n° 62.

15 CE, 22 janv. 2018, n° 406888, Caruso : RJF 2018, n° 342, concl. E. Cortot-Boucher C 342.

16 CE, 12 oct. 2018, n° 414383, Clavel : FI 1-2019, n° 9, § 28, concl. B. Bohnert, obs. A. Iljic ; RJF 2019, n° 1.

et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré peut, en pareille situation, permettre au débiteur d'échapper à la règle de non déductibilité posée par cet article.

La question de savoir comment apprécier, pour la mise en œuvre de ces dispositions, la condition de soumission à un régime fiscal privilégié demeurerait en revanche ouverte.

19. Le second alinéa de l'article 238 A du CGI, s'il dispose que « Pour l'application du premier alinéa, les personnes sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État 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 », n'apporte en effet de précision, ni sur les modalités d'application de cette condition dans le cas du dernier alinéa du même article, ni sur la façon concrète de procéder à la comparaison entre la charge fiscale française et la charge fiscale dans l'État ou territoire considéré au regard des règles de territorialité de l'impôt.

Le litige porté devant le Conseil d'État par la société Gemar Lumitec, que l'administration fiscale avait assujettie à des suppléments d'impôt sur les sociétés à raison de la réintégration, en vertu de l'article 238 A, de sommes versées en rémunération de prestations de services à un fournisseur taïwanais, sur un compte tenu au nom de ce fournisseur auprès d'un établissement bancaire situé à Hong Kong, a permis de trancher ces deux points.

20. Dans sa décision du 24 avril 2019, le Conseil d'État a ainsi jugé, par un considérant de principe, que « 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'État ou le territoire où l'organisme financier est lui-même établi et où il réaliserait depuis cet État 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. »

En statuant ainsi, le Conseil d'État a tout d'abord **exclu que la charge fiscale passée au crible pour la détermination du caractère privilégié du régime fiscal soit celle de l'établissement financier teneur du compte**. Une telle approche aurait en effet été en complet décalage avec l'objet et la logique de l'article 238 A, centré sur la fiscalité du bénéficiaire des sommes versées par le débiteur français. C'est donc la charge fiscale qui aurait été celle du bénéficiaire de ces sommes, eût-il été établi dans le même État ou territoire que l'établissement financier teneur du compte, qu'il convient de reconstituer.

Comme le relève M. Laurent Cytermann dans ses conclusions sur cette affaire (reproduites en annexe), la mise en œuvre du dernier alinéa de l'article 238 A du CGI conduit donc à une opération de reconstitution doublement fictive,

dans laquelle « le comparé et le comparant sont tous deux hypothétiques », puisqu'il s'agit de comparer l'imposition que le bénéficiaire aurait subie en France à celle qu'il aurait supportée dans l'État d'établissement de l'organisme financier.

Le Conseil d'État a ensuite **exclu que, pour cet exercice de reconstitution, l'on tienne compte de la localisation réelle de l'activité ayant donné lieu au versement des sommes en cause**. En jugeant qu'il y avait lieu de raisonner comme si le bénéficiaire des sommes avait, dans le même État, et son siège et son activité, et qu'il fallait donc comparer l'impôt qu'il aurait acquitté en France s'il y avait exploité son entreprise et la charge fiscale qu'il aurait subie dans l'État d'établissement de l'organisme financier teneur du compte s'il en avait été résident et y avait exercé son activité, le Conseil d'État a neutralisé les effets des règles de territorialité. Il a ainsi retenu une solution permettant d'éviter que la clause anti-abus de l'article 238 A soit privée de toute portée dès qu'un bénéficiaire exerce l'activité à l'origine des sommes en cause dans un autre État que celui de son siège.

Dans l'affaire du 24 avril 2019, le Conseil d'État a par suite cassé pour erreur de droit l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles, qui avait déduit l'existence d'un régime fiscal privilégié de l'exonération à Hong Kong des revenus ayant leur source hors de ce territoire, et lui a renvoyé l'affaire.

21. Si la solution ainsi retenue peut **sembler en décalage avec les modalités de comparaison mises en œuvre pour l'appréciation de la notion de régime fiscal privilégié aux fins d'appliquer, en cas de filiale située à l'étranger ayant elle-même un établissement dans un autre État, l'article 209 B du CGI**¹⁷, alors que l'article 209 B se réfère à l'article 238 A du CGI, cette **divergence s'explique par la différence d'objet et d'approche de ces deux dispositifs**. La décision Société Gemar Lumitec ne nous paraît donc pas devoir être lue comme remettant en cause cette jurisprudence.

E. BOKDAM-TOGNETTI ■

22. CGI, art. 238 bis A - Charges payées à des personnes domiciliées hors de France dans un État ou territoire où elles sont soumises à un régime fiscal privilégié - Charge de la preuve - Le Conseil d'État juge, pour l'application des deux premiers alinéas de l'article 238 bis A du CGI, que la charge de la preuve de l'existence d'un régime fiscal privilégié incombe à l'administration, qui ne peut s'en tenir à la seule comparaison des taux d'imposition applicables entre l'État ou le territoire où est domiciliée la personne bénéficiaire des rémunérations et la France.

CE, 3^e et 8^e ch., 24 avr. 2019, n° 413129, Sté Control Union Inspections France (CUIF), concl. L. Cytermann (V. annexe 8)

¹⁷ CE, 21 nov. 2011, n° 325214, Min. c/ Société industrielle et financière de l'Artois.

23. Rendue le même jour que la décision *Sté Gemar Lumitec* commentée ci-dessus, la décision *Sté Control Union Inspections France* a constitué l'occasion pour le Conseil d'État d'éclairer un autre aspect de l'article 238 bis A du CGI, tenant à la charge de la preuve de l'existence d'un régime fiscal privilégié.

On sait que cet article permet de remettre en cause la déductibilité de charges payées ou dues par des personnes physiques ou morales domiciliées ou établies en France à des personnes physiques ou morales qui sont domiciliées ou établies dans un État étranger ou un territoire situé hors de France et y sont soumises à un régime fiscal privilégié lorsque le débiteur n'apporte pas la preuve que les dépenses en cause correspondant à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré.

Depuis la loi de finances pour 2005, le texte prévoit que des personnes physiques ou morales sont regardées comme soumises à un régime fiscal privilégié dans l'État ou le territoire considéré « *si elles n'y sont pas imposables ou si elles 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 les revenus dont elles auraient été redevables dans les conditions de droit commun en France, si elles y avaient été domiciliées ou établies.* ».

24. En l'espèce, l'administration avait remis en cause la déductibilité de primes d'assurance versées par la société requérante à une société établie aux Antilles néerlandaises. Pour estimer que cette dernière société était soumise à un régime fiscal privilégié, elle s'était fondée sur l'importance de la différence de taux d'imposition sur les sociétés entre ce territoire, où il oscille entre 2,4 et 6%, et la France, où il est de 33,33%. La cour avait admis cette façon de faire, relevant que cette différence de taux d'imposition n'était pas contestée et qu'en l'absence de tout élément en sens contraire apporté par la requérante, la société néerlandaise devait être regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié¹⁸.

25. La censure de son arrêt s'inscrit dans le droit fil de la **jurisprudence selon laquelle seule la comparaison entre la charge fiscale concrète supportée par la personne située hors de France et celle qu'elle aurait supportée si elle avait été domiciliée ou établie en France permet d'établir qu'elle est soumise à un régime fiscal privilégié**. Il a en effet déjà été jugé que la comparaison des seuls taux applicables est par elle-même insuffisante¹⁹.

La décision commentée commence par juger que pour l'application des deux premiers alinéas de l'article 238 bis A du CGI, la charge de la preuve de ce que le bénéficiaire des rémunérations est soumis à un régime fiscal privilégié incombe à l'administration. Elle précise qu'il lui appartient à ce titre d'apporter tous éléments circonstanciés non seulement sur le taux d'imposition, mais, plus globalement, sur l'ensemble des modalités selon lesquelles des activités du type de celles

qu'exerce le bénéficiaire sont imposées dans le pays où il est domicilié ou établi.

Cela n'empêche pas l'**enclenchement d'une dialectique de la preuve**, le contribuable pouvant en réponse faire valoir tous éléments propres à la situation du bénéficiaire en cause. On notera, comme le relevait le rapporteur public (dans ses conclusions reproduites en annexe), que cela peut en pratique s'avérer délicat s'agissant d'un tiers à la procédure, sur lequel le contribuable peut ne disposer que de peu d'éléments.

Tout ceci ne vaut bien sûr qu'en cas de contestation sur l'existence d'un régime fiscal privilégié, le juge n'étant pas tenu de remettre en cause d'office la qualification retenue par l'administration²⁰.

Enfin, une fois établie l'existence d'un régime fiscal privilégié, c'est au contribuable d'apporter la preuve que les dépenses litigieuses correspondent à des opérations réelles et ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré, comme l'exige le texte.

A. ILJIC ■

26. CGI, art. 238 A - Intérêts - Société de personnes étrangère - La CAA de Versailles précise, pour l'application de l'article 238 A du CGI, comment apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié en cas de versement d'intérêts versés à une société de personnes étrangère.

CAA Versailles, 1^{er} ch., 5 mars 2019, n° 16VE02168, Min. c/ Sté Rexel SA (V. annexe 9)

27. La société Rexel, précédemment dénommée Ray Holding SAS, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 2005, 2006 et 2007. Par une proposition du 1^{er} décembre 2011, le service avait remis en cause, la déduction des intérêts d'emprunts à la charge de la société versés en contrepartie des trois emprunts souscrits par celle-ci, d'un montant total de 952,2 M€, auprès de la société Ray Finance LP, société de droit américain, établie dans le Delaware, sur le fondement de l'article 238 A du CGI, dans sa version en vigueur jusqu'au 1^{er} janvier 2006 qui permettait à l'administration de réintégrer au résultat imposable les versements effectués au profit d'un résident étranger bénéficiant dans son État de résidence d'un régime fiscal privilégié, dès lors que la société française n'établissait pas la réalité ou la normalité des opérations réalisées en contrepartie de ces versements.

L'administration fiscale se devait donc, dans un premier temps, de justifier que le bénéficiaire des intérêts en cause était soumis hors de France à un régime fiscal privilégié par comparaison avec celui auquel il serait soumis s'il les percevait en France ; dans le cas où l'administration rapportait cette preuve, il appartenait alors au contribuable, dans un second temps, de justifier du principe de la déductibilité des charges comme de la réalité de la prestation et de ce qu'elles ne présentaient pas un caractère anormal ou exagéré. Comme le note le rapporteur public Nicolas Chayialle, ce mécanisme

18 CAA Douai, 6 juin 2017, n° 15DA01008 et 15DA01022.

19 CE, 21 mars 1986, n° 53002, Min. c/ SA Auriège. – CE, 25 janv. 1989, n° 49847, Sté Hempel Peinture marine France. – CE, 30 sept. 1992, n° 75464, SARL Tool France.

20 CE, 22 févr. 1989, n° 71593, SARL CO Plan.

en deux temps « déroge aux principes de droit commun dégagés par la jurisprudence en matière de charges déductibles du résultat taxable selon lesquels s'il appartient au contribuable de justifier de ces charges dans leur principe et leur montant, c'est ensuite au service qu'il incombe de démontrer que la charge en cause est dépourvue de contrepartie, que la contrepartie est dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération est excessive ».

En l'espèce, pour justifier les redressements proposés, l'administration avait considéré que les opérations de prêts entre la société Rexel et la société Ray Finance LP devaient être regardées comme une opération de financement fictive, reposant sur la circonstance que les fonds prêtés par la société Ray Finance LP à la société Rexel lui avaient été apportés par la société Ray Investment SARL, société luxembourgeoise, qui détenait 100 % de son capital, et que la société Ray Finance LP, société transparente, n'avait payé aucun impôt aux États-Unis sur les bénéfices liés à ces intérêts d'emprunt, qui n'avaient pas non plus fait l'objet d'une imposition au Luxembourg en vertu d'un régime d'exonération des revenus de participation. L'administration fiscale avait alors considéré que la société américaine Ray Finance LP avait bénéficié d'un régime fiscal privilégié au sens des dispositions précitées. Elle avait, en outre, regardé comme une opération de financement en capital de la société Rexel les opérations de prêt précédemment décrites, par la société mère luxembourgeoise, avec pour intermédiaire une société américaine dont la création était intervenue moins d'un mois avant la réalisation des opérations de prêt et qui avait disparu au mois d'octobre 2008, sans avoir eu d'autre activité, selon l'administration, que les opérations financières ci-dessus décrites.

◆ SUR L'EXISTENCE D'UN RÉGIME FISCAL PRIVILÉGIÉ

28. La première des questions qu'avait à trancher la Cour était donc de savoir comment apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié pour l'application de l'article 238 A du CGI lorsque le bénéficiaire des versements litigieux est une société de personnes étrangère, comme en l'espèce la société Ray Finance LP, constituée sous forme de *limited partnership* de l'État du Delaware.

◇ L'existence d'un régime fiscal privilégié doit s'apprécier au niveau de la société de personnes étrangère

29. Il ressort des conclusions du rapporteur public que la société requérante soutenait que c'était au niveau de la société de personnes étrangère que la condition devait s'apprécier. Selon elle, l'absence d'imposition aux États-Unis de la société Ray Finance LP ne constituait pas un privilège fiscal dès lors qu'en vertu de l'article 8 du CGI les sociétés de personnes françaises ne sont pas non plus imposables.

En l'absence de précision donnée par le texte, le **rapporteur public, suivi par la Cour, plaide pour une interprétation large des dispositions en cause, en admettant qu'un régime fiscal privilégié puisse résulter d'un régime de transparence fiscale.**

Les travaux parlementaires relatifs à l'article 14 de la loi de finances pour 1974, (dont est issue la version initiale de l'article

238 A) ou de l'article 104 de la loi de finances pour 2005, sont muets sur la question, même si l'on note, dans le second cas, une référence à la situation de la structure étrangère²¹, mais dont on ne peut s'empêcher de penser qu'elle n'est présente que pour souligner la distinction qu'il convient d'opérer entre le taux théorique d'impôt applicable dans l'État en cause et celui applicable à la structure concernée.

30. À cet égard, il n'est peut-être pas inintéressant de dresser un **parallèle avec les dispositions spécifiques aux sociétés de personnes découlant de l'article 212, 1, b du CGI (plus connu sous le nom de dispositif anti-hybride)**, issues de l'article 14 de la loi de finances pour 2014.

Dans sa version initiale, l'article 14 était rédigé comme suit :
- « I. les intérêts afférents aux sommes laissées ou mises à disposition d'une entreprise par une entreprise liée directement ou indirectement au sens du 12 de l'article 39 sont déductibles :

a. dans la limite de ceux calculés d'après le taux prévu au premier alinéa du 3° du 1 de l'article 39 ou, s'ils sont supérieurs, d'après le taux que cette entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou d'organismes financiers indépendants dans des conditions analogues ;

b. et, sous réserve que l'entreprise débitrice démontre, à la demande de l'administration, que l'entreprise qui a mis les sommes à sa disposition est, au titre de l'exercice en cours, assujettie à raison de ces mêmes intérêts à un impôt sur les bénéfices dont le montant est au moins égal au quart de l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun.

Dans l'hypothèse où l'entreprise prêteuse est domiciliée ou établie à l'étranger, l'impôt sur les bénéfices déterminé dans les conditions de droit commun s'entend de celui dont elle aurait été redevable en France sur les intérêts perçus, si elle y avait été domiciliée ou établie. »

Il ne prévoyait aucun dispositif spécifique aux sociétés de personnes.

Corrélativement, dans l'évaluation préalable du texte, il n'était fait aucune référence aux sociétés transparentes.

Dans le cadre de la 1^{re} lecture à l'Assemblée nationale, M. de Courson avait déposé un amendement I-CF 355 par lequel il proposait d'ajouter la formulation suivante : « Cette condition d'assujettissement est réputée satisfaite dès lors que la société débitrice démontre, à la demande de l'administration, que les produits reçus par l'entreprise qui a mis les sommes à sa disposition sont imposés en France, soit au nom du prêteur, soit dans le chef de l'entreprise débitrice, soit dans celui d'une entreprise liée au prêteur ou à l'entreprise débitrice au sens du 12 de l'article 39 du code général des impôts. Cette condition est, également réputée remplie par les entités étrangères qui sont dans le champ de l'article 209 B du code général des impôts. Cette condition n'est pas exigée si les intérêts ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices dans les conditions de droit commun en application d'une disposition législative liée à l'activité de l'entreprise qui a mis les sommes à la disposition de l'entreprise prêteuse. ».

Le rapporteur général de la Commission des finances de l'Assemblée nationale reconnaissait alors que « en l'état du

21 Sénat, Comm. fin., rapport relatif à l'article 69 du projet, p. 201 et 202. – AN, Comm. fin., rapport relatif à l'article 69 du projet, p. 158, 159 et 180.

texte, il est vrai que seule l'imposition chez la société prêteuse permet à l'emprunteuse de déduire, alors qu'il peut exister des cas dans lesquels la prêteuse n'est pas imposée en tant que telle, mais seulement dans le chef de ses actionnaires »²². Toutefois, le Gouvernement travaillant sur ce sujet, le rapporteur général invitait M. de Courson à retirer son amendement, ce qu'il fit.

Le Gouvernement déposait alors un amendement 1079 correspondant à la version adoptée finalement par l'Assemblée nationale, qui prévoyait que : « Lorsque l'entreprise prêteuse est une société ou un groupement soumis au régime d'imposition prévu à l'article 8 ou un organisme de placement collectif relevant des articles L. 214-1 à L. 214-191 du code monétaire et financier, ou un organisme de même nature constitué sur le fondement d'un droit étranger situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État ou territoire ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales et qui n'est pas un État non coopératif au sens de l'article 238-0 A du présent code, les dispositions du présent b ne s'appliquent que s'il existe également des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre cette société, ce groupement ou cet organisme et un ou plusieurs détenteurs de parts de cette même structure. Dans cette hypothèse, l'impôt sur ces intérêts est apprécié au niveau de ces détenteurs de parts. »

Dans le cadre des débats sur cet amendement, le Ministre délégué au Budget indiquait que, dans la mesure où les entités transparentes n'étaient pas imposées en leur nom, il n'était pas possible d'apprécier à leur niveau l'existence d'une imposition minimale qui conditionnait la déductibilité des intérêts et c'est pour cela que l'amendement prévoyait que ce serait au niveau des porteurs de parts, lorsqu'ils contrôlent la structure, que s'apprécierait cette imposition minimale²³.

Devant le Sénat, le débat était identique et reprenait les arguments échangés à l'Assemblée nationale.

À notre sens, **le sort particulier réservé aux sociétés transparentes dans le cadre du dispositif anti-hybride n'est ainsi motivé que par l'impossibilité d'apprécier la condition d'imposition minimum au niveau de ladite société** puisque celle-ci n'est pas redevable de l'impôt, ce qui aurait pu conduire, en l'absence de dispositif spécifique, au rejet de toute déduction des intérêts.

Cette interprétation nous semble confirmée par le fait que cette possibilité, offerte par le texte, d'apprécier l'impôt frappant les intérêts au niveau des détenteurs de parts, est subordonnée à la condition que l'entité prêteuse se situe dans un État de l'Union ou un pays ou territoire ayant signé avec la France une convention d'assistance administrative, ce qui implique, *a contrario*, que si cette condition n'est pas satisfaite, l'appréciation s'effectue au niveau de la société de personnes, se traduisant *ipso facto* par une non-déduction des intérêts versés.

31. S'agissant de l'article 238 A, la position à retenir était loin d'être évidente car il faut bien reconnaître que les dispositions de cet article qui se réfèrent à la situation fiscale du

bénéficiaire des revenus pour apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié ne semblent pas véritablement envisager l'hypothèse où ces revenus seraient taxés au nom d'un tiers, dans le cadre d'un régime de transparence fiscale.

Ce point étant acquis, restait à traiter la question des modalités d'appréciation de l'existence d'un régime fiscal privilégié dans une telle configuration, à notre connaissance inédite.

♦ Sur les modalités d'appréciation de l'existence d'un régime fiscal privilégié dans une telle configuration

32. S'agissant d'une société de personnes étrangère, la démonstration de l'existence d'un régime fiscal privilégié imposait une comparaison entre le régime fiscal auquel est soumis hors de France le bénéficiaire des versements litigieux et celui auquel il serait soumis s'il était établi en France, nécessitant de **raisonner en plusieurs étapes** :

> examiner si la société étrangère aurait pu bénéficier du régime de transparence prévu par la loi fiscale française ;

- en cas de réponse négative, déterminer si le régime de transparence étranger pouvait être regardé comme un régime fiscal privilégié ;

- en cas de réponse positive, procéder à la comparaison entre imposition française et imposition étrangère des revenus litigieux au niveau des membres des sociétés transparentes ;

> enfin, les membres de la société étrangère étant établis dans des États différents de celui du siège de la société, éventuellement tenir compte de l'imposition de la société luxembourgeoise Ray Investment SARL, qui est à la fois *limited partner* de la société Ray Finance LP et associée de son *general partner*.

33. S'agissant de la **première question**, la Cour rappelle à titre liminaire qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier d'abord, 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. Compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française²⁴.

En l'espèce, selon la Cour, il résultait de l'instruction que la société Ray Finance LP, *limited partnership*, était, au vu de ses caractéristiques, assimilable à une société en commandite simple de droit français, imposable en France à l'impôt sur les sociétés pour la part revenant aux commanditaires, les commandités relevant du régime des sociétés de personnes, dans lequel l'imposition est établie au nom des associés, les personnes physiques étant assujetties à l'impôt sur le revenu, et les personnes morales à l'impôt sur les sociétés. Or, en l'espèce, la société Ray Finance LP était une société bénéficiant de la transparence fiscale dans le pays dans lequel elle était établie.

22 AN, Comm. fin., Rapport 1^{er} lecture, p. 350-351.

23 AN, 3^e séance publique du vendredi 18 octobre 2013, débats sous l'article 14.

24 CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artémis SA : Dr. fisc. 2015, n° 3, comm. 57, concl. E. Cortot-Boucher, note Ph. Derouin ; RJF 2/2015 n° 102, chron. N. Labrune, p. 83.

Elle bénéficiait donc d'un régime fiscal privilégié dans la mesure où elle était exonérée d'impôt sur les sociétés aux États-Unis, y compris en ce qui concerne la part de son résultat correspondant au *limited partner*, alors qu'une société en commandite simple de droit français aurait été soumise à l'impôt sur les sociétés au taux normal à raison de la part du commanditaire dans son résultat. Comme l'indique toutefois le rapporteur public, cette première étape ne suffisait pas à vider le litige, dès lors que pour la part de ses revenus correspondant à l'associé commandité, la société américaine aurait pu prétendre au régime des sociétés de personnes françaises.

34. La deuxième étape du raisonnement consistait alors à procéder à la comparaison entre imposition française et imposition étrangère des revenus litigieux au niveau des membres des sociétés transparentes. En l'espèce, il convenait donc de comparer l'imposition aux États-Unis du *general partner* de la société bénéficiaire des intérêts litigieux à celle dont aurait fait l'objet en France l'associé commandité d'une société en commandite simple.

En l'espèce, la société Ray Finance GP, LLC, *general partner* de la société américaine, n'avait pas été imposée aux États-Unis à raison de sa part dans les résultats de la société Ray Finance LP alors qu'elle relèverait du régime des sociétés de capitaux et aurait été soumise à l'impôt sur les sociétés de plein droit, la responsabilité de ses associés étant limitée aux apports.

La société américaine bénéficiait donc d'un régime fiscal privilégié dans l'État du Delaware, en l'absence d'imposition aux États-Unis de son *general partner*, alors que la part de l'associé commandité dans le résultat d'une société en commandite simple serait imposable en France au nom de l'associé au taux de droit commun, y compris si cet associé réside hors de France.

35. La dernière étape du raisonnement que la Cour aurait pu suivre concernait les membres de la société étrangère établis dans des États différents de celui du siège de la société. La société soutenait en effet que pour apprécier l'existence d'un régime fiscal privilégié, il convenait de tenir compte de l'imposition de la société luxembourgeoise Ray Investment SARL, qui était à la fois *limited partner* de la société Ray Finance LP et associée de son *general partner*.

Toutefois, cette argumentation est écartée par le rapporteur public et la Cour, à la fois sur le plan des principes, car elle se heurte selon eux à la lettre de l'article 238 A du CGI qui fait uniquement référence au régime fiscal, et sur le plan pratique dès lors que la société luxembourgeoise avait bénéficié d'une exonération au titre des revenus litigieux.

En conséquence, la Cour retient que l'Administration justifiait que les bénéficiaires des intérêts en litige étaient, en l'espèce, soumis hors de France à un régime fiscal privilégié par comparaison avec celui auquel ils seraient soumis s'ils les percevaient en France.

Il revenait dès lors à la Cour d'examiner si la société justifiait de la réalité et de la normalité des opérations de prêt litigieuses.

◆ SUR LA RÉALITÉ ET LA NORMALITÉ DES PRÊTS

36. S'agissant de la réalité des flux financiers opérés entre la société Rexel et la société américaine Ray Finance LP, auprès de laquelle elle avait souscrit les prêts en cause, celle-ci est considérée comme établie, les fonds ayant été mis à sa disposition, et les intérêts dus en contrepartie, dont il n'était même pas allégué qu'ils étaient exagérés, ayant été versés. La Cour en conclut que la société requérante apportait ainsi la preuve, qui lui incombait, de ce que les intérêts d'emprunt étaient réels et ne présentaient pas de caractère exagéré, au sens de l'article 238 A du CGI.

Il ressort des conclusions du rapporteur public que le service faisait toutefois valoir que les sommes litigieuses avaient pour véritable contrepartie non pas des prêts, mais un apport en capital de la société luxembourgeoise à la société Rexel. Il soulignait le caractère éphémère de la société américaine ainsi que la circonstance que la créance litigieuse avait été compensée avec une augmentation du capital social de la société Rexel intervenue en 2007. Si cette argumentation était par elle-même sans incidence sur les conditions d'application de l'article 238 A du CGI, l'argumentation du service relative à la vraie nature des opérations litigieuses pouvait toutefois s'analyser comme une demande de substitution de la base légale des impositions qui se devait, selon le rapporteur public, d'être examinée au regard des deux notions de requalification d'un contrat et de fraude à la loi.

Au regard de la théorie de la requalification, fondée sur le principe selon lequel l'impôt doit être établi selon la réalité des contrats entre personnes privées, l'administration étant compétente pour interpréter un tel contrat et lui donner le cas échéant sa juste qualification en rectifiant les erreurs des parties, le rapporteur public et la Cour considèrent que les éléments invoqués par le service ne permettaient pas de requalifier le contrat de prêt d'apport en capital. De fait, rien dans les contrats en cause ne prévoyait l'attribution de droits sociaux à la société américaine et l'incorporation de la créance de la société luxembourgeoise résultait d'un avenant distinct intervenu en 2007.

L'argumentation de l'administration n'a pas paru à la Cour plus convaincante sur le terrain de la fraude à la loi, après avoir noté que l'invocation de la fraude à la loi sur le fondement de la jurisprudence *Janfin* n'imposait pas à l'administration de saisir le Comité consultatif pour la répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du LPF.

L'administration faisait valoir que la société Ray Finance LP était une coquille vide, créée en janvier 2005 quelques jours avant l'octroi du prêt et dissoute peu de temps après la réalisation de l'opération en 2008, qu'elle était domiciliée chez un agent, qu'elle n'avait exercé aucune activité autre que l'octroi du prêt à la société française et que l'intégralité des fonds lui avait été octroyée par la société luxembourgeoise. L'administration relevait en outre que la créance avait été transférée à la société mère luxembourgeoise avant de faire l'objet d'une compensation avec la souscription de nouvelles actions dans le cadre d'une augmentation de capital réalisée par la société Rexel.

Si ces éléments étaient certes de nature à établir le caractère

artificiel de l'interposition de la société américaine entre la société française et la société luxembourgeoise, ils n'étaient toutefois pas de nature à établir que le recours à l'endettement dans son principe pour financer l'acquisition du groupe Rexel constituait par lui-même une fraude à la loi.

Il en était de même de l'existence d'un avantage fiscal au Luxembourg, qui ne pouvait que rester sans incidence sur l'existence de la fraude à la loi en France.

Et la Cour de conclure que, si l'administration remettait en cause le caractère normal de ces opérations, et soulignait l'aspect artificiel, selon elle, d'une opération financière reposant sur un montage qui aurait eu pour effet de déguiser un apport en capital avec les avantages fiscaux qui en ont découlé pour la société mère luxembourgeoise, l'existence d'un avantage au profit de la société luxembourgeoise n'était pas de nature à établir le caractère anormal de l'opération d'emprunt auquel s'était livrée la société Rexel, les conditions de l'emprunt obtenu de la société américaine n'étant pas différentes de celles qu'elle aurait obtenues en France. Celle-ci apportait ainsi la preuve que le recours à l'endettement ne pourrait être regardé, en l'espèce, comme réalisé dans des conditions anormales révélant un but exclusivement fiscal de l'opération, et revêtant les caractéristiques d'un abus de droit. Par suite, les opérations financières litigieuses n'entraient pas dans le champ de l'article 238 A du CGI.

C. ACARD ■

États et territoires non coopératifs

37. Pays et territoires non coopératifs - Révision de la liste de l'UE - La dernière liste des pays et territoires non coopératifs de l'UE, publiée au JOUE le 21 juin 2019 contient 11 États : Samoa américaines, Belize, Fidji, Guam, Ile Marshall, Oman, Samoa, Trinité-et-Tobago, Emirats Arabes Unis, Ile Vierges américaines et Vanuatu. Cette liste récapitule les changements apportés lors des réunions ECOFIN du 17 mai (retrait de Aruba, la Barbade et les Bermudes) et du 14 juin 2019 (retrait de Dominique).

Conseil, Liste de l'UE des pays et territoires non coopératifs à des fins fiscales, 2019/C 210/05 : JOUE 21 juin 2019, C 210/8

Conseil de l'UE, communiqué, 17 mai 2019. - Conseil de l'UE, communiqué, 14 juin 2019 (V. annexe 10)

38. Les raisons de l'inscription de chaque État ou territoire sur la liste sont récapitulées au JOUE. Les raisons ayant conduit à sortir les États ou territoires de la liste sont résumées dans les communiqués du Conseil reproduits en annexe à la présente chronique. Sur les critères d'inscription sur la liste et la prise en compte de cette liste par le droit français, nous renvoyons aux commentaires précédemment publiés dans ces colonnes²⁵.

²⁵ FI 1-2019, n° 9, § 18. – FI 2-2019, n° 9, § 36.

Il convient de noter par ailleurs qu'à la suite de la décision du Conseil ECOFIN d'élargir le champ géographique de l'évaluation des pays, le Groupe de bonne conduite et la Commission européenne doivent procéder à l'évaluation des règles fiscales de l'Argentine, du Mexique et de la Russie. Le Groupe réfléchit également à la mise en œuvre de nouveaux critères, dont l'introduction a été prévue dans les conclusions du Conseil du 5 décembre 2017. Ainsi, la mise en œuvre du critère de « bénéficiaire effectif » est encore suspendue, en attendant la mise à jour de la définition de ce terme par le forum global de l'OCDE. En revanche, le Groupe s'apprête à procéder à la mise en œuvre du nouveau critère 3.2., qui se réfère aux résultats d'évaluation de la mise en œuvre des quatre standards minimum de BEPS. Pour rappel, parmi les différentes actions proposées par le plan anti BEPS de l'OCDE, quatre mesures ont été érigées en « standards minimum ». Ces standards correspondent aux actions 5 (pratiques fiscales dommageables), 6 (utilisation abusive des conventions fiscales), 13 (documentation des prix de transfert) et 14 (règlement des différends) du plan. Chacun des quatre standards minimum est soumis à un examen par les pairs afin d'assurer leur mise en œuvre efficace et en temps voulu, et ainsi garantir le respect du principe d'équité des règles du jeu. Tous les membres du Cadre inclusif du CAF sur le BEPS s'engagent à appliquer les standards minimum et à participer à l'examen par les pairs. Dans les conclusions du Conseil du 15 décembre 2017, ce critère avait vocation à être appliqué dès l'aboutissement des premières évaluations. Or plusieurs rapports sur la mise en œuvre de ces standards ont déjà été publiés²⁶. Le rapport du Groupe précise cependant que ce sont les résultats de la 3^e phase d'évaluation de la mise en œuvre des déclarations pays par pays en matière de prix de transfert (action 13 du plan BEPS) qui serviront de référence pour la première appréciation de la conformité avec ce critère²⁷.

À noter enfin que le Conseil invite le Groupe à réfléchir sur les possibles mesures qui pourraient être appliquées à l'encontre des pays qui figurent sur la liste noire de l'UE²⁸. La même volonté est exprimée par le G20 à l'égard des pays qui ne se conforment pas aux standards internationaux en matière de transparence fiscale²⁹. Ceci étant dit, il ne s'agit pas d'une nouveauté, la possibilité de telles mesures est rappelée assez régulièrement par le G20³⁰.

P. KOURALEVA-CAZALS ■

²⁶ Harmful Tax Practices - Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings, Inclusive Framework on BEPS: Action 5, 4 déc. 2017. - Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase I), Inclusive Framework on BEPS: Action 13, 23 mai 2018. - Prévention de l'utilisation abusive des conventions - Rapport d'examen par les pairs sur le chalandage fiscal, Cadre inclusif sur le BEPS : Action 6, 14 févr. 2019.

²⁷ Voir le rapport du Groupe Code de conduite du 27 mai 2019, p. 28.

²⁸ Conclusions du Conseil sur le rapport du Groupe Code de conduite du 27 mai 2019, § 16.

²⁹ Communiqué G20, 8 et 9 juin 2019, § 11.

³⁰ V. par ex. les communiqués du G20 du 5 septembre 2016 ou du 20 mars 2018.

Dispositifs de droit commun

Sanctions

39. Pénalité pour manquement délibéré (CGI, art. 1729) - Intention d'éluder l'impôt - Preuve - Virements de compte à compte - Le Conseil d'État juge que la fréquence des virements opérés entre un compte suisse et un compte français ouverts au nom des mêmes contribuables ne caractérise pas, par elle-même, l'intention d'éluder l'impôt.

CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2019, n° 412536, Hoensbroech (V. annexe 11)

40. La jurisprudence sur la notion de manquement délibéré au sens du a) de l'article 1729 du CGI, justifiant l'application de la majoration de 40% prévue par ces dispositions, est si abondante que l'on a scrupule à rappeler les éléments que doit apporter l'administration pour caractériser un tel manquement : la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations du contribuable et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluder l'impôt.

Dans le cas particulier des contribuables taxés d'office à raison de revenus d'origine indéterminée, la seule circonstance que l'intéressé ne soit pas parvenu à justifier de l'origine de toutes les sommes - même d'un montant important - ayant fait l'objet d'une demande de justifications ne saurait, pour l'infliction de la pénalité de 40%, dispenser l'administration d'apporter la preuve de l'intention du contribuable d'éluder l'impôt - ni le juge, saisi d'une contestation sur ce point, de rechercher si cette intention est établie³¹.

Or s'il est constant que la répétition d'un manquement peut être, conjuguée notamment à l'importance des omissions déclaratives constatées, de nature à caractériser l'intention délibérée du contribuable d'éluder l'impôt, le Conseil d'État n'avait jusqu'alors pas eu l'occasion de préciser si et dans quelle mesure la fréquence de virements entre deux comptes appartenant au contribuable, dont l'un tenu dans un établissement bancaire situé à l'étranger, pouvait ou non constituer un indice d'une telle intention.

41. Les faits étaient les suivants. Les requérants, de nationalité allemande mais que le service avait regardés comme domiciliés fiscalement en France, y avaient été imposés à raison de crédits figurant sur les relevés d'un compte ouvert auprès d'un établissement bancaire français, de l'origine desquels ils n'avaient pu justifier. En effet, si ces crédits correspondaient, pour cinq d'entre eux, à des virements opérés en 2004 depuis un compte bancaire ouvert en Suisse au nom des mêmes contribuables, ces derniers n'étaient pas parvenus à établir que ces sommes auraient provenu, comme ils le soutenaient, d'une vente de parcelles de bois

opérée en 1998 en France et déjà soumise à l'impôt dans cet État. La cour administrative d'appel de Bordeaux avait confirmé la domiciliation en France des intéressés et le bien-fondé des redressements afférents à ces revenus d'origine indéterminée. Puis, pour juger que l'administration fiscale avait appliqué à bon droit la majoration prévue par l'article 1729 du CGI, la cour avait relevé la fréquence des versements effectués sur le compte bancaire des requérants au cours de l'année en litige.

42. Le Conseil d'État censure pour erreur de droit une telle motivation en jugeant, par sa décision du 7 juin 2019 qui sera mentionnée aux Tables du recueil Lebon sur ce point, que la fréquence de virements d'un compte bancaire à un autre compte appartenant au même contribuable ne saurait, par elle-même, caractériser une telle intention.

Réglant ensuite l'affaire au fond, s'agissant d'une seconde cassation, **le Conseil d'État juge toutefois que l'administration fiscale justifie, en l'espèce, du bien-fondé de la pénalité litigieuse.**

Après avoir rappelé, conformément à sa jurisprudence, que la seule importance des crédits bancaires d'origine indéterminée invoquée par l'administration ne suffisait pas à établir l'intention des contribuables d'éluder l'impôt, le Conseil d'État a relevé que **le ministre faisait également état d'autres éléments** : l'importance du montant des revenus d'origine indéterminée par rapport aux bases imposables déclarées par les contribuables, la circonstance que ces derniers n'avaient pas déclaré en France le compte suisse ouvert à leur nom dont provenaient les crédits d'origine indéterminée inscrits au compte ouvert auprès de la banque française, ainsi que la circonstance que ces contribuables n'avaient pas davantage déclaré leurs revenus en Allemagne et que leur avis d'imposition dans ce pays indiquait comme domicile leur adresse en France. Puis il a relevé que « *par ailleurs, le caractère répété des virements constatés cette année-là au crédit du compte ouvert auprès de la Banque populaire occitane et analysés comme portant sur des revenus d'origine indéterminée, depuis un compte dont le solde n'a pas été justifié, constituait également, bien que provenant d'un autre compte appartenant aux contribuables, un élément caractérisant l'intention d'éluder l'impôt.* »

Cette dernière affirmation n'entre pas en contradiction avec l'affirmation de principe énoncée, au stade de la cassation, par le Conseil d'État selon laquelle, « par elle-même », la fréquence de virements de compte à compte ne saurait caractériser l'intention du contribuable d'éluder l'impôt. Certes, la circonstance qu'un contribuable ait opéré plusieurs virements infra-annuels entre ses différents comptes, alors qu'il aurait tout aussi bien pu décider d'un unique virement d'un gros montant, ou à l'inverse, en effectuer de plus nombreux encore mais de montants plus modestes, ne saurait en elle-même révéler une telle intention. Mais **le caractère répété de virements depuis un compte bancaire à l'étranger dont l'existence n'a pas été déclarée au fisc et dont l'alimentation est demeurée opaque faute pour le contribuable d'avoir justifié de son solde et de ses mouvements, peut en revanche constituer un indice de sa**

31 V. par ex. CE, 4 déc. 1985, n° 43383 ou encore, dans le cas de montants importants, CE, 6 nov. 1995, n° 125558 et CE, 19 avr. 2000, n° 163222.

mauvaise foi. Les multiples crédits bancaires figurant sur le compte bancaire français ayant été analysés, au niveau de ce compte, comme autant de revenus dont l'origine n'a pas été déterminée et qui n'ont pas été déclarés, la pratique

répétée de tels virements est alors un élément opérant pour caractériser l'intention d'éluder l'impôt.

E. BOKDAM-TOGNETTI ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : BOI-CF-PGR-10-50, 22 mai 2019. - BOI-ANNX-000468, 22 mai 2019

Annexe 2 : A. 19 avr. 2019 : JO 27 avr. 2019, texte n° 16

Annexe 3 : CC, 10 mai 2019, n° 2019-779/780 QPC, Hendrik A. et a. [Amende pour défaut de déclaration de transfert international de capitaux II]

Annexe 4 : D. n° 2019-459, 15 mai 2019 : JO 17 mai 2019, texte n° 13

Annexe 5 : CE, 8^e et 3^e ch., 9 mai 2019, n° 417514, Benatti, concl. K. Ciavaldini

Annexe 6 : CAA Lyon, 2^e ch., 12 févr. 2019, n° 17LY03985, Adam, concl. J.-P. Vallecchia

Annexe 7 : CE, 3^e et 8^e ch., 24 avr. 2019, n° 412284, Sté Gemar Lumitec, concl. L. Cytermann

Annexe 8 : CE, 3^e et 8^e ch., 24 avr. 2019, n° 413129, Sté Control Union Inspections France (CUIF), concl. L. Cytermann

Annexe 9 : CAA Versailles, 1^{re} ch., 5 mars 2019, n° 16VE02168, Min. c/ Sté Rexel

Annexe 10 : Conseil de l'UE, communiqué, 17 mai 2019. - Conseil de l'UE, communiqué, 14 juin 2019

Annexe 11 : CE, 9^e et 10^e ch., 7 juin 2019, n° 412536, Hoensbroech