

International Financial and White Collar Crime, Corporate Malfeasance and Compliance

Margot Sève, Ph.D.

Skadden, Arps, Slate,
Meagher and Flom LLP

Michel Perez, CAMS, MBA

Labex ReFi US Representa-
tive; President MAPI, LLC

This section edited by Margot Seve in Paris and Michel Perez in New York aims at presenting and analyzing legal developments related to cross-border enforcement actions in financial and white collar crime cases. It also focuses on the growth of compliance and corporate governance regulatory standards. Comments and suggestions are welcomed, including articles proposals.

Please email your inputs to margot.seve@skadden.com or michelaperez@gmail.com.

Le traitement fiscal de la corruption internationale¹

Emmanuel Kornprobst

Professeur émérite
Université de Rouen

Philippe Nataf

Avocat spécialiste en Droit Fiscal
Nataf & Planchat

1. L'objet de l'article est de traiter le régime fiscal des faits de corruption en présentant les différents dispositifs mis en place par le législateur français aussi bien à l'encontre du corrupteur que du corrompu et en se focalisant sur les opérations ayant un caractère d'extranéité, sans traiter le volet des procédures de recherche des infractions.

Le commerce international s'exerce dans des conditions complexes qui intègrent les usages et pratiques régionales exigeant parfois, pour la conclusion de contrats internationaux, le recours à des intermédiaires extérieurs au contrat, rémunérés par des commissions, facturées ou occultes.

Quand on évoque la notion d'intermédiaire, on pense, bien entendu, en premier lieu à des personnes extérieures à l'entreprise. Mais cela peut également viser des membres de l'une des sociétés cocontractantes qui, frauduleusement, se font rémunérer, indépendamment du prix du contrat, par des versements émanant de l'autre société contractante, dans le cadre d'un pacte de corruption.

Cette notion de corruption est, du point de vue juridique, essentiellement pénale (C. pén., art. 435-1, 435-3, 445-1 et 445-2) et, en matière commerciale, la loi réprime aussi bien la corruption active qui est le fait du corrupteur que la

corruption passive qui est le fait du corrompu. En France, la loi relative à la transparence, à la lutte contre la corruption et à la modernisation de la vie économique dite « Sapin II » a été promulguée le 9 décembre 2016 (J.O. du 10/12/2016). Elle a **pour ambition de porter la législation française aux meilleurs standards européens et internationaux en matière de lutte contre la corruption**. Cette loi crée une Agence française anti-corruption et l'obligation pour les grandes entreprises de mettre en place un dispositif de prévention de la corruption. Elle crée également l'infraction de trafic d'influence d'agent public étranger et lève les freins procéduraux à la poursuite de faits de corruption d'agents publics étrangers, en permettant par exemple à des associations d'être parties civiles aux procès. Enfin, elle prévoit la possibilité de conclure une transaction mettant fin aux poursuites pénales : la « Convention Judiciaire d'Intérêt Public » (CJIP) et elle renforce la protection des lanceurs d'alertes.

La notion de corruption est inconnue du droit fiscal qui appréhende la corruption comme un fait dont les caractéristiques principales sont, outre le caractère extérieur au contrat, la confidentialité de l'identité du bénéficiaire réel, l'illicéité de sa rémunération et l'anonymat du versement, généralement demandé dans un pays préservant le secret bancaire et qui sera souvent un paradis fiscal.

Il appartient donc au droit fiscal de tirer toutes les conséquences de ces opérations, en partant, d'abord, des règles générales prévues en matière de commissions illicites et, ensuite en examinant tous les dispositifs de lutte contre la fraude fiscale, les paradis fiscaux, les abus de droit... qui sont l'apanage de ces opérations.

I. Le régime fiscal des versements de commissions de corruption internationale

2. En principe, le versement de commissions contractuelles calculées dans le respect des clauses du contrat ne pose aucun problème fiscal, s'il est effectué dans le respect de la réglementation sur les prix de transfert de l'article 57 du code général des impôts (CGI) et que ces commissions font l'objet d'une déclaration à l'administration fiscale française. Pareillement, on peut aisément admettre que certaines commissions spécifiques à certaines affaires soient prévues dans le cadre d'un contrat *ad hoc* signé avec un tiers intermédiaire clairement désigné et faisant l'objet d'une déclaration régulière.

En revanche, lorsque l'un des faits constitutifs d'une commission illicite est relevé par l'Administration fiscale ou des douanes, il appartient à celles-ci d'en tirer les conséquences en leur appliquant les règles fiscales correspondantes relatives à leur non-déductibilité du résultat imposable, aux sanctions fiscales qui s'y ajoutent, à la non-déductibilité de ces sanctions...

1- Le lecteur pourra trouver une version en anglais de cet article à la page 13.

1. Une déductibilité au cas par cas...

1.1. Condition de déductibilité des commissions

1.1.1. Versements dans un État à fiscalité normale

1.1.1.1. Cas général (CGI, art. 39-1-1°)

3. La question de la déductibilité du résultat fiscal des commissions de corruption versées par les entreprises commerciales se pose de façon tout à fait particulière dans la mesure où, depuis longtemps, le Conseil d'État dissocie nettement la notion de gestion anormale et celle d'illicéité de l'acte de gestion (CE, Sect. 1^{er} juillet 1983, req. n° 28315 : Droit fiscal 1984 n° 5 comm. 149 concl. Rivière, s'agissant d'une condamnation d'une banque pour violation de la réglementation relative à l'encadrement du crédit ; CE, 11 juillet 1983 req. n° 33942 : Droit fiscal 1984 n° 16 comm. 813 concl. Léger ; CE, 7 janvier 2000 req. n° 186108 : Droit fiscal 2000 n° 11 comm. 204, s'agissant de la déductibilité fiscale d'une condamnation pour recel de marchandises pénalement sanctionné).

La Haute Assemblée considère en effet qu'il n'appartient pas à l'Administration fiscale d'apprécier la légalité de telle ou telle pratique au regard de législations autres que fiscales et de s'immiscer dans la gestion des entreprises.

L'acte anormal de gestion se définit comme celui qui est accompli dans l'intérêt d'un tiers ou dont la contrepartie est insuffisante pour l'entreprise (CE, plén., 26 juillet 1982, req. n° 2533 : Droit fiscal 1983 n° 10 comm. 278 concl. Rivière ; CE, 26 janvier 1994, req. n° 119277 : Droit fiscal 1994 n° 15 comm. 750). La circonstance qu'une opération comporte un avantage significatif pour un tiers n'est pas suffisante à elle seule pour remettre en cause la normalité de cet acte (CE, Sect. 10 juillet 1992 req. n° 110213 : Droit fiscal 1993 n° 27 comm. 1392). L'acte anormal de gestion ne sanctionne donc pas la mauvaise gestion mais la gestion dans un intérêt étranger à l'entreprise. (concl. Bruno Coudert, CAA Versailles 7-2-2017 n° 15VE03890, Société REM Consulting , RJF 2017, n° 415).

Comme le rappelait le commissaire du gouvernement Ph. Martin (concl. ss CE, 8 août 1990 req. n° 92997, *Intertrans* : Droit fiscal 1993 n° 43 comm. 2033) :

« Il faut rappeler que la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion est une exception au principe selon lequel l'administration fiscale n'est pas en droit de contester les choix de gestion d'une entreprise. Cette exception est justifiée par la nécessité d'éviter une diminution artificielle de la base imposable qui résulterait de ce que certaines libéralités, constituant un emploi du revenu, viendraient à tort influencer la détermination du revenu net. Mais l'Administration, si elle entend se prévaloir de cette exception, doit en principe démontrer qu'un acte de gestion a été accompli, non dans l'intérêt de l'entreprise, mais dans l'intérêt exclusif d'un tiers. Cette charge de la preuve est la conséquence du caractère exceptionnel et dérogeant de la théorie de l'acte anormal de gestion ».

Et, à cet égard, il est de jurisprudence constante (cf. CE, plén., 27 juillet 1984, req. n° 34588, *Renfort Service* : RJF 10/84 n° 1233 concl. Racine ; CE, 27 juillet 1988 req. n° 50020, *SARL Boutique 2M* : RJF 10/88 n° 1139 concl. Fouquet p. 577 ; CE, 8 août 1990, req. n° 92997, *SA Intertrans* : RJF 10/90 n° 1252 concl. Martin p. 661 ; CE, Sect. 20 juin 2003 req. n° 232832, *Ets Lebreton* : RJF 10/03 n° 1140 concl. Collin, p. 754 ; CE, 21 mai 2007 req. n° 284719, *Syl-*

vain Joyeux : RJF 8-9/07 n° 953, chron. Fouquet RJF 7/07 p. 631, concl. Glaser BDCF 8-9/07 n° 102), qu'il appartient toujours au contribuable de justifier dans son principe comme dans son montant de l'exactitude de ses écritures comptables.

Mais il revient en revanche à l'Administration d'établir les faits sur lesquels elle se fonde pour invoquer le caractère anormal d'un acte de gestion, la justification du principe d'une dépense n'entraînant pas pour l'entreprise l'obligation d'établir que la charge en cause présenterait pour elle un intérêt (CE, 15 février 1999, req. n° 172171 : Droit fiscal 1999 n° 19 comm. 385 ; CE, 9 avril 1999, req. n° 171554 : Droit fiscal 1999 n° 37 comm. 661).

4. La non-déductibilité des commissions versées à l'étranger résultera ainsi :

- soit du fait que le contribuable ne sera pas en mesure de justifier de la régularité de la comptabilisation, de la facturation et de la réalité des services fournis en démontrant qu'ils sont en rapport avec le montant de ces commissions (CE, 4 avril 1990, req. n° 63858 : Droit fiscal 1990 n° 44 comm. 2050, concl. Mme Liébert-Champagne),

- soit du fait que l'Administration démontrera l'absence d'intérêt pour l'entreprise, et ce, en tenant compte des pratiques et usages existants dans les relations commerciales propres au contrat en cause (CE, 21 janvier 1991 req. n° 72827 : Droit fiscal 1992 n° 48-49 comm. 2257 concl. Ph. Martin, s'agissant de commissions versées à une société allemande et correspondant à 5 % du chiffre d'affaires réalisé) (cf. J-L. Ménabé, *Le contrôle fiscal des commissions à l'exportation*, Droit fiscal 1995 n° 41 p. 1452 et s.).

Ces principes prennent un aspect particulier en ce qui concerne les commissions versées à des intermédiaires, et qui seraient susceptibles de constituer des actes de corruption, dans la mesure où l'on se trouve, par définition, dans un domaine qui n'est pas réglementé, qui est extérieur aux règles relatives aux prix de transfert, qui n'affecte pas l'équilibre du contrat et dont la contrepartie de ces commissions ne se traduira jamais, du moins directement, en termes d'augmentation de chiffre d'affaire ou de marge commerciale.

Or, si la notion d'acte de gestion pris dans l'intérêt de l'entreprise intègre la notion de risque pris pour améliorer les résultats de celle-ci (CE, Sect., 13 juillet 2016 req. n° 375801 : Droit fiscal 2016 n° 36 comm. 464 concl. E. Bokdam-Tognetti ; O. Fouquet, *L'immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises : halte au feu* : Rev. adm. 2014, p. 485 ; J. Burguburu, *Le juge prend-il trop de risques ?* : RJF 20908 p. 331), le fait qu'une entreprise française fasse appel à l'intervention d'un intermédiaire installé à l'étranger pour obtenir, éventuellement dans des conditions illicites, la conclusion d'un marché ou l'intervention d'une autorité, ou encore l'obtention d'une étude sur l'environnement politique ou économique dans lequel le contrat sera négocié et conclu, peut, tout aussi bien, constituer un acte de prudence qu'un pari démesurément risqué.

Et, à cet égard, il n'est pas inutile de rappeler que l'appréciation de la normalité du risque encouru doit se faire à la date à laquelle l'acte de gestion est effectué et non pas *a posteriori*, en fonction de ses résultats. Comme le soulignait Madame le Rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sous un arrêt du 22 février 2017 (CE 9^e -10^e ch. 22-2-2017 n° 387786, *Sté Additek*, RJF 5/2017 n° 149) « un raisonnement faisant du critère du succès la condition sine qua non de normalité d'une dépense ne serait pas sans lien de parenté avec la défunte théorie du

risque manifestement excessif, abandonnée par votre décision de Section Sié Monte Paschi Banque du 13 juillet 2016 (CE sect. 13-7-2016 n° 375801 : RJF 11/16 n° 937, à nos conclusions p. 1359 et avec chronique N. Labrune p. 1245) ».

Mais, en tout état de cause, on peut considérer que ce recours à un intermédiaire étranger ne saurait être traité différemment des autres actes de gestion et que la discussion ne pourra porter, comme on l'a vu, que sur la nature des pratiques et usages existants dans les relations commerciales propres au contrat en cause.

5. Au regard du juge de l'impôt, l'autorité de la chose jugée en matière pénale ne s'attache qu'aux décisions de juridictions qui statuent sur le fond de l'action publique (CE, 13 décembre 1982 req. n° 26738 : Droit fiscal 1983 n° 46-47 comm. 2179 concl. Bissara).

Seules les constatations matérielles de faits précis qui sont le support nécessaire de la condamnation prononcée sont de nature à se prévaloir de cette autorité de chose jugée (CE, plén., 9 avril 1986, req. n° 22690 : Droit fiscal 1987 n° 1 comm. 43 ; CE, 15 décembre 1982, req. n° 27929 : RJF 2/83 p. 84 ; CE, 22 décembre 1982, req. n° 27846 : Droit fiscal 1983 n° 16-17 comm. 854 concl. Rivière ; CE, 17 février 1982, req. n° 17319 : RJF 4/82 p. 174 ; CE, 7 juillet 1982, req. n° 10904 : Droit fiscal 1983 n° 10 comm. 392 ; CE, 28 octobre 1981, req. n° 18377 : Droit fiscal 1982 n° 8 comm. 318 ; CE, 24 février 2017, req. n° 390467).

Bien plus, même dans ce cadre restreint des constatations de fait, l'autorité de chose jugée ne s'attache qu'à la nature et au montant des bénéfices ou recettes soustraits à l'impôt et à leur qualification pénale (CE, 14 mai 1980, req. n° 14897 : Droit fiscal 1980 n° 42 comm. 2069 ; CE, 16 février 1983, req. n° 30267 : RJF 4/83 p. 227). L'autorité de chose jugée doit toutefois être écartée lorsque l'Administration présente au juge de l'impôt des chiffres plus précis que ceux retenus par le juge répressif et qui correspondaient aux aveux des prévenus (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 5 mai 2008, n° 280496, SA Établissements G. : JurisData n° 2008-081332).

Elle ne porte ni sur l'appréciation des faits mentionnés dans la décision au regard de la loi fiscale, notamment en ce qui concerne les bases d'imposition (CE, 14 juin 1982, req. n° 34085 : Droit fiscal 1982 n° 42 comm. 1942), ni sur les qualifications fiscales qui sont, bien entendu, de la seule compétence du juge de l'impôt (CE, 2 juin 1986, req. n° 32520 : Droit fiscal 1986 n° 40 comm. 1651).

À cet égard, la CJIP prévue par les dispositions précitées de la loi Sapin II suscitera sans doute de nombreuses interrogations quant aux conséquences qui pourraient en être tirées par l'administration fiscale. Ainsi, par exemple, l'administration pourra-t-elle exploiter, sur le terrain de la preuve des actes incriminés, certains éléments de la procédure de CJIP, notamment dans le cas où la négociation de la CJIP n'aboutirait pas ? La question peut se poser en particulier dans la mesure où la requête aux fins de validation de la convention établie par le procureur de la République « *contient un exposé précis des faits* » (art. 22 de la loi Sapin II, codifié à l'article 41-1-2-II du code pénal). Et, si le même texte précise que dans les cas où « *le président du tribunal ne valide pas la proposition de convention ou si la personne morale exerce son droit de rétractation, le procureur de la République ne peut faire état devant la juridiction d'instruction ou de jugement des déclarations faites ou des documents remis par la personne morale au cours de la procédure prévue au présent article* », pour autant la loi n'interdit pas au procureur de la République de transmettre sa requête ou plus généralement les informations contenues dans le dossier à l'administration fiscale.

6. Le caractère normal ou anormal de la gestion ne s'apprécie, donc, qu'au regard de l'intérêt de l'entreprise et de l'exploitation. La jurisprudence considère en effet qu'il est normal que toutes les charges qui concourent à la formation du bénéfice soient déductibles, même si l'activité est illicite, y compris lorsqu'il s'agit de versements à un intermédiaire de sommes destinées à faciliter l'obtention de marchés (CE, 26 juillet 1982 : Droit fiscal 1983 n° 10 comm. 3845 concl. Schricke), et, spécialement lorsqu'il s'agit de commissions versées à des intermédiaires situés à l'étranger, compte tenu des conditions de conclusions des marchés internationaux (CE, 18 décembre 1989, req. n° 88505 : Droit fiscal 1990 n° 25-26 comm. 1230 concl. Fouquet, s'agissant de contrats de fourniture d'armements).

La normalité fiscale se manifestera, notamment par la démonstration d'une progression effective des ventes à l'étranger (CE, 16 décembre 1987, req. n° 55790 : Droit fiscal 1988 n° 24, comm. 1142) ou la production d'une enquête douanière (CE, 27 janvier 1989, req. n° 58273 : Droit fiscal 1989 n° 25 comm. 1220, concl. Fouquet), certains arrêts allant jusqu'à ne relever aucune justification de la réalité du service rendu par l'intermédiaire rémunéré (CE, 22 février 1989, req. n° 71593 : Droit fiscal 1989 n° 25, comm. 1220, concl. Fouquet).

7. Un certain nombre d'éléments vont se révéler déterminants :

- le résultat apparent de l'entremise en termes de chiffre d'affaires (CE, 30 octobre 1991, req. n° 80247 : RJF 1991. 1490) ou de marge bénéficiaire (CE, 1^{er} mars 1989, req. n° 79218 : Droit fiscal 1989 n° 46-47 comm. 2169) ;
- la mise en évidence du rôle de l'intermédiaire en termes d'actes signés ou de correspondances échangées (CE, 18 décembre 1989, req. n° 88505 : Droit fiscal 1990 n° 25-26, comm. 1230, concl. Fouquet) ;
- la justification de la réalité du versement sur un compte bancaire (CE, 16 octobre 1989, req. n° 71890 : Droit fiscal 1990 n° 29, comm. 1471, concl. Ph. Martin) ;
- le caractère raisonnable du taux de la commission eu égard aux pratiques locales (CE, 19 mars 1984, req. n° 44402 : Droit fiscal 1984 n° 51, comm. 2307, concl. Fouquet).

Pour autant, la non-déductibilité des commissions n'est pas la seule sanction fiscale encourue par le corrupteur, l'Administration fiscale disposant d'autres moyens de les sanctionner du fait de leur caractère le plus souvent occulte, notamment en fonction de la localisation du bénéficiaire, des obligations fiscales à la charge du débiteur et des moyens de paiement utilisés.

1.1.1.2. Cas particulier des agents publics intervenant dans les transactions internationales (CGI, art. 39-2 bis)

8. Le régime spécial des commissions versées à des agents publics dans le cadre de transactions commerciales internationales remonte, d'une part à la convention OCDE de lutte contre la corruption du 17 décembre 1997 qui a prévu, notamment, une incrimination pénale en ce domaine, et, d'autre part, à une recommandation du Conseil de l'OCDE du 23 mai 1996 visant à remettre en cause la déductibilité fiscale de ces paiements illicites.

Cette recommandation a fait l'objet de l'article 39-2 bis du CGI (L. fin. rectific. pour 1997, n° 97-1239, 29 décembre 1997, art. 32 ; BOI-BIC-CHG-40-20-30, 15 juillet 2013) qui vise toutes les sommes versées en vue de l'obtention d'un marché, à un « agent public » en prévoyant la non-déductibilité des bénéfices soumis à l'impôt « *des sommes versées ou des avantages octroyés, directement ou par des*

intermédiaires, au profit d'un agent public au sens de l'article 1^{er} - 4 de la Convention OCDE de lutte contre la corruption, ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales ».

Cette disposition est, à la fois, d'application large et étroite.

9. D'une part, la notion d'« agent public » vise :

- non seulement les agents, français ou étrangers, détenant un mandat législatif, administratif ou judiciaire, qu'ils aient été nommés ou élus,
- mais aussi toute personne exerçant, directement ou indirectement (p. ex. parti politique) une fonction publique (p. ex. fonctionnaires...) en relation avec la passation de marchés publics,
- ainsi que tout dirigeant ou mandataire social d'une entreprise publique sur laquelle un État peut exercer directement ou indirectement une influence dominante (en termes de monopole, de tutelle...).

De plus, la jurisprudence ne s'attache pas au caractère intentionnel des versements litigieux (CE, 4 février 2015, req. n° 364708, *Sté Alcatel Lucent* : Droit fiscal 2015 n° 15, comm. 255, concl. Aladjidi). Est donc inopérant le moyen selon lequel « les sommes versées pour le compte de la société auraient été détournées de leur objet à son insu et qu'elle ne pourrait, ainsi, pas être regardée comme ayant eu, par elle-même une intention de corruption », bien que le texte de l'article 39-2 bis précité semblait donner un sens à l'exigence d'un comportement intentionnel en ayant utilisé les termes de versements « pour que » cet agent agisse et ce, « en vue » d'obtenir ou conserver un marché.

10. D'autre part, en revanche, la mise en œuvre de ce dispositif suppose que l'agent public agisse frauduleusement dans l'exercice de ses fonctions officielles, en permettant à l'entreprise d'obtenir un avantage commercial qu'elle n'aurait pas pu recevoir dans des conditions normales de fonctionnement administratif et commercial des transactions commerciales.

Cet article ne s'applique donc :

- ni aux paiements de « facilitation » existant dans certains pays en vue d'inciter certains agents publics à exécuter leurs fonctions administratives (délivrance d'un permis...),
- ni aux interventions de caractère privé sans lien avec ces fonctions.

11. Ceci étant, dans la pratique, le versement de ces commissions se fera dans le cadre de montages difficiles à découvrir, faisant appel à des intermédiaires souvent dissimulés par l'interposition de sociétés écrans logées dans des paradis fiscaux. De telles opérations ne pourront être débusquées généralement que par la mise en œuvre par les autorités judiciaires de l'entraide judiciaire internationale qui est d'ailleurs organisée par la convention OCDE de 1997 elle-même, suivie du droit de communication de l'Administration fiscale auprès des autorités judiciaires, ou à l'assistance administrative internationale. La découverte de ces montages ou de ces pratiques pourra aussi résulter des informations transmises par les lanceurs d'alertes dont la protection a été renforcée par la loi Sapin II.

Ces procédures sont facilitées grâce à un allongement très sensible des délais de prescription par rapport au délai de droit commun de trois ans de l'article L. 187 du livre des procédures fiscales (LPF) : plus deux ans en cas de dépôt d'une plainte pour fraude fiscale (LPF, art. L. 187) ; fin de

l'année au cours de laquelle une enquête judiciaire pour fraude fiscale a été ouverte avec un plafond de 10 ans après l'année au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 188 B) ; fin de l'année au cours de laquelle une demande d'assistance administrative internationale a été exécutée avec un plafond de trois ans après l'année au titre de laquelle le délai initial de reprise a pris fin (LPF, art. L. 188 A) ; fin de l'année au cours de laquelle une omission ou une insuffisance a été révélée par un contentieux avec un plafond de 10 ans après l'année au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 188 C).

12. En revanche, au niveau de la preuve devant le juge de l'impôt, la charge de la preuve des faits de corruption se trouvera parfois allégée pour l'Administration.

En premier lieu, lorsque le versement des commissions illicites aura fait l'objet d'une facturation (frauduleuse) car la jurisprudence applique le régime de la preuve objective dans lequel la présomption de régularité de la facture peut être remise en cause par le juge qui se forge sa propre religion à partir des éléments de fait apportés par chaque partie (CE, 21 mai 2007, req. n° 284719, *Sté Sylvain Joyeux* : Droit fiscal 2007 n° 46 comm. 960, concl. E. Glaser, note de la Mardrière), de telle sorte qu'il suffira que les services fiscaux invoquent un ensemble cohérent de circonstances probantes pour espérer emporter la conviction du juge (cf. O. Fouquet, *Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ?*, RJF 2007, p. 634) En effet, depuis l'arrêt de principe *Sylvain Joyeux* (CE, 21 mai 2007, req. n° 284719 : Droit fiscal 2007 n° 46, comm. 970, concl. Glaser, note de la Mardrière), lorsqu'il s'agit, pour une entreprise, de fonder son droit à déduction de ses charges à partir d'une facture, le juge doit utiliser un système de preuve proche de celui de la preuve objective, fondé sur ce que M. le Président Fouquet, qualifie de « rythme ternaire » (O. Fouquet, *Jusqu'où théoriser la charge de la preuve ?*, RJF 2007, p. 634).

En second lieu, lorsque l'Administration interviendra en conséquence de poursuites pénales, en pouvant exercer son droit de communication auprès des autres administrations fiscales et des autorités judiciaires.

Ainsi, par exemple, l'affaire *Sté Alcatel Lucent* précitée visait un cas de corruption relatif à des contrats de télécommunications au Costa Rica, ayant entraîné la démission du secrétaire général de l'organisation des États américains de l'époque (également chef de l'État du Costa Rica), puis sa condamnation à cinq ans de prison et douze ans d'inéligibilité et enfin, au versement par la société requérante, de près de 140 M \$ pour mettre fin aux poursuites engagées par la Securities and Exchange Commission (SEC) américaine.

Dans cette affaire, c'est un autre aspect de l'application de l'article 39-2 bis du CGI qui était en litige, le rapporteur public ayant pu relever des « éléments accablants pour la société » à savoir :

- une déclaration faite sous serment d'un agent spécial du FBI,
- un accord de plaider coupable d'un dirigeant local de la société au Costa Rica reconnaissant avoir effectué des paiements illicites à un agent public du Costa Rica,
- le résultat d'une enquête interne diligentée par le siège de la société à l'encontre de ses dirigeants du Costa Rica,
- l'engagement de poursuites pénales par les autorités costaricaines,

- l'absence de justification de la réalité des prestations immatérielles rémunérées par les commissions litigieuses.

Il est clair qu'avec de tels éléments, le recours à l'article 39-2 bis du CGI se justifie sans difficulté.

Enfin, un exemple pratique illustre clairement les principes ci-dessus exposés : dans un arrêt rendu le 15 septembre 2016, la cour administrative d'appel de Versailles a récemment donné satisfaction à la société SAFRAN (ex-SAGEM) dans une affaire de commissions versées à des sociétés établies au Nigéria dans le cadre de l'exécution d'un marché conclu avec les autorités de ce pays en vue de la mise en place d'un système de cartes nationales d'identité. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a réintégré ces commissions aux résultats de la société SAFRAN, sur le fondement des dispositions de l'article 39-2 bis du CGI. Elles ont été considérées également comme des avantages occultes au sens de l'article 111 c du CGI et ont été soumises à retenue à la source (CGI art.119-2 bis).

Dans cette affaire, au plan pénal, un arrêt devenu définitif de la cour d'appel de Paris en date du 7 janvier 2015, se prononçant sur les faits à raison desquels ont été opérés les rehaussements litigieux, **a relaxé** la SA Sagem devenue SAFRAN du chef de corruption active d'agents publics étrangers.

L'administration fiscale a alors renoncé, en conséquence, à se prévaloir devant la cour administrative d'appel de Versailles des dispositions du 2 bis de l'article 39 du code général des impôts, mais a persisté à invoquer, ainsi que l'avait fait le vérificateur à titre subsidiaire, les dispositions du 1° du 1 du même article.

Dans son arrêt en date du 15 septembre 2016, n° 15VE00168, la cour de Versailles a décidé que pour prononcer, par l'arrêt susmentionné, la relaxe de la SA Sagem, la cour d'appel de Paris, après avoir notamment analysé en détail l'objet des contrats conclus entre cette société et les sociétés nigérianes, les **conditions** dans lesquelles ces contrats ont été passés et exécutés ainsi que les **modalités de versement des rémunérations** dues à ces prestataires, a jugé que *« les facturations étalées dans le temps des sociétés dirigées par Niji Adelagun (...) reposaient sur de réelles prestations »*.

La cour en déduit que ce motif, excluant l'existence d'actes de corruption, **constitue le support nécessaire de la relaxe prononcée par la juridiction répressive et est ainsi revêtu de l'autorité de la chose jugée, de sorte qu'il s'impose au juge de l'impôt** et que l'administration ne saurait donc utilement remettre en cause la **réalité des prestations facturées** à la requérante par ses trois cocontractants.

Elle en conclut très logiquement que, dans ces conditions, et alors que, par ailleurs, il n'est pas soutenu que les rémunérations versées seraient excessives au regard de la consistance de ces prestations, l'administration ne pouvait légalement en refuser la déduction sur le fondement des dispositions précitées du 1° du 1 de l'article 39 du code général des impôts, motif pris de ce que la matérialité desdites prestations n'était pas établie. Elle accorde donc à la SA SAFRAN la décharge des suppléments d'impôt sur les sociétés et de la retenue à la source à laquelle elle a été assujettie.

1.1.2. Versements dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée (CGI, art. 238 A)

Dans ces hypothèses, la loi se prémunit des risques de fraude en augmentant, parfois jusqu'à l'extrême, la charge de la preuve de la normalité de l'opération pour l'entreprise française débitrice, en prévoyant, en outre, que ses dispositifs s'appliquent également à tout versement effectué sur un compte tenu dans un organisme financier établi dans l'un des États ou territoires concernés.

1.1.2.1. « Paradis fiscaux » (CGI, art. 238 A, al. 1^{er})

13. Ces paradis fiscaux, qui peuvent être parfaitement coopératifs, se définissent uniquement par référence au régime fiscal applicable au bénéficiaire des commissions qui y est soit non imposable, soit redevable d'une imposition sur les bénéfices ou revenus dont le montant est inférieur de plus de la moitié à celle dont il aurait été redevable dans les conditions de droit commun, en France.

La preuve de cette situation de paradis fiscal incombe toutefois, à l'Administration fiscale (CE, 19 novembre 2013, req. n° 364708 : RJF 2014.1289, s'agissant de Hong Kong).

Dans ces hypothèses, les commissions versées à une personne physique ou morale située dans un État ou territoire bénéficiant d'un tel régime fiscal privilégié, ne sont déductibles que si, quelle que soit la procédure contrôlée utilisée, le débiteur apporte la preuve, outre du principe général de déductibilité de ces charges, notamment en termes de comptabilisation (CE, 24 juin 2009 req. n° 298582 : RJF 2009. 820), *« que les dépenses correspondent à des opérations réelles et qu'elles ne présentent pas un caractère anormal ou exagéré »*, c'est-à-dire que si l'entreprise débitrice démontre que l'on est en présence d'un acte normal de gestion.

1.1.2.2. Établissements et territoires non coopératifs (ETNC) (CGI, art. 238-A, al. 3 et 4)

14. La notion d'ETNC est définie par l'article 238-0A du CGI (art. 22 de la loi de finances rectificative pour 2009, n° 2009-1674, 30 décembre 2009) ; il s'agit d'États ou de territoires non membre de l'UE, reconnus comme tels par l'OCDE en matière d'échange d'informations à des fins fiscales, et n'ayant pas conclu avec la France de convention d'assistance administrative. Il ne s'agit pas nécessairement de « paradis fiscaux » à fiscalité très réduite, mais d'États ou de territoires présentant un grave défaut de transparence et de refus d'échange d'informations (une liste de ces ETNC est publiée chaque année par arrêté ministériel et elle peut varier en cours d'année depuis la loi dite « Sapin II », n° 2016-1691, 9 décembre 2016, art. 57 ; actuellement cela vise : le Botswana, Brunei, le Guatemala, les îles Marshall, Nauru et Panama).

La déductibilité des commissions pour le débiteur français implique, en plus des conditions propres aux « paradis fiscaux », que celui-ci *« démontre que les opérations auxquelles correspondent les dépenses ont principalement un objet et un effet autres que de permettre la localisation de ces dépenses dans un ETNC »*.

La preuve mise à la charge de la société débitrice risque, ainsi, d'être extrêmement difficile à apporter si l'on en croit les exemples fournis par l'Administration dans sa documentation (BOI-INT-DG-20-50-560-20140211) :

- exemple de commissions non admises en déduction : commissions versées à une société dans un ETNC, en vue d'identifier les entreprises déjà implantées dans une zone géographique dont la société débitrice est encore absente,

sans que soit démontré que le recours à cette société intermédiaire n'avait pas pour objet et pour effet de localiser les commissions dans un ETNC ;

- exemple de commissions admises en déduction : commissions versées à une société de courtage totalement indépendante installée dans un ETNC, justifiées par un contrat opposable, assorties de factures correspondant à des prestations détaillées, accompagnées d'échanges de télécopies mentionnant les termes des négociations et le calcul de commissions versées au titre de chaque opération dont il est démontré qu'elles ne sont pas excessives, preuve des démarches entreprises par l'intermédiaire commercial et de leur effet sur le chiffre d'affaires et la marge de l'entreprise, et preuve que le recours à cet intermédiaire était le seul courtier spécialiste du secteur professionnel concerné.

1.2. Impositions et sanctions fiscales liées au versement des commissions

15. Alors même que les commissions seraient analysées comme des actes normaux de gestion, leur déductibilité peut être remise en cause, et ce sera souvent le cas, pour non-respect des obligations déclaratives fiscales et comptables. Dans tous ces cas, elles pourront, alors, faire l'objet de nombreuses impositions fiscales et notamment :

1.2.1. Pénalités liées à la remise en cause de la déductibilité des commissions

16. Lorsque l'Administration aura remis en cause la déductibilité des commissions, tout un ensemble de **sanctions fiscales** sera susceptible de s'appliquer, en sus des intérêts de retard, indépendamment des sanctions pénales qui pourraient être prononcées par le juge pénal :

- **majoration de 40 % pour manquement délibéré (mauvaise foi) :** en présence d'agissements délibérés de la part du contribuable (CE, 3 mai 1993, req. n° 116.269, *Cohen*, RJF 1993, n° 774) à l'encontre duquel devra être établie une « *intention délibérée de dissimulation* » (CE, 19 décembre 2008, req. n° 292.286, Droit fiscal 2009, n° 4, comm. 92, concl. C. Legras) ;

- **majoration de 80 % en cas de manœuvres frauduleuses :** en présence d'une volonté délibérée d'éluder l'impôt accompagnée d'agissements destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle de l'Administration (CE, 30 juillet 2010, req. n° 306318 : Droit fiscal 2010 n° 50 comm. 596) ; Tel est le cas notamment de l'**interposition**, entre le contribuable et un fournisseur, d'une **société-écran** située dans un **pays à fiscalité privilégiée** permettant d'y transférer des bénéfices imposables en France au moyen d'une double facturation des mêmes livraisons avec appréhension d'une partie des règlements. (CAA Nancy, 9 juillet 1992, n° 320, 1^e ch., SA Wilvia International : RJF 12/92 n° 1625).

- **majoration de 80 % en cas d'abus de droit :** en présence d'actes fictifs ou d'opérations ayant pour seul motif l'intention d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales normalement dues.

1.2.2. Retenue à la source de l'article 119 bis-2 du CGI

17. Lorsque le bénéficiaire des commissions de corruption versées à l'étranger par une société française soumise à l'impôt sur les sociétés, est une personne qui n'a pas son domicile fiscal en France, la remise en cause de leur déductibilité fiscale en France entraîne, par application de l'article 109-1-1 du CGI, l'impôt de distribution de droit

commun qui, en l'espèce, prend la forme d'une **retenue à la source de 30 %**.

Le taux de la retenue à la source peut toutefois être réduit en fonction des stipulations de la convention fiscale liant la France à l'État de résidence du bénéficiaire (CE, 4 avril 1990, req. n° 63858 : Droit fiscal 1990 n° 44 comm. 2050, concl. Liébert-Champagne).

1.2.3. Imposition des sommes irrégulièrement transférées à l'étranger ou de l'étranger (CGI, art. 1649 quater A)

18. Ces sommes versées à l'étranger, en méconnaissance de l'obligation déclarative de l'article L. 152-1 du code monétaire et financier et du règlement (CE) n° 1889/2005 du Parlement européen et du Conseil, du 26 octobre 2005, constituent, sauf preuve contraire de leur non-imposition, des revenus imposables, à la date de leur transfert hors de France, dans la catégorie d'impôt sur le revenu correspondant (CE, 9 avril 2014 req. n° 355866 : RJF 2014.660 concl. C. Legras) ou, à défaut, dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée de l'article L.69 du livre des procédures fiscales (CE, 4 février 2015, req. n° 365180 : Droit fiscal 2015 n° 17 comm. 288 concl. Bretenneau).

1.2.4. Pénalités en cas d'infraction en matière de déclaration

19. Le défaut même partiel de déclaration annuelle (DAS 2 ou DAS 2 bis) des sommes versées en France ou à l'étranger, est sanctionné par une **amende égale à 50 %** des sommes non déclarées, alors même qu'elles l'auraient été par leurs bénéficiaires (CGI, art. 240 et 1736) étant précisé que, par souci de confidentialité, ces déclarations peuvent être adressées directement à Bercy.

1.2.5. Pénalités en cas d'infractions en matière de paiement et de facturation

20. Les paiements en monnaie fiduciaire sont, bien évidemment, le moyen de dissimuler le versement de commissions illicites et sont étroitement réglementés par l'article L. 112-6 du code monétaire et financier et les infractions sont punies d'une amende fiscale, à laquelle les deux parties sont solidairement tenues et qui est égale au maximum à 5 % des sommes indûment réglées en numéraire, le juge ayant un pouvoir de modulation du montant de cette sanction (C. monét. fin., art. L. 112-7).

Il s'agit, en réalité, d'une sanction administrative à caractère répressif et non d'un délit pénal (CE, sect., 4 décembre 1992, req. n° 118311 : Droit fiscal 1993 n° 40 comm. 1902 concl. Mme Hagelsteen) de telle sorte qu'elle peut s'appliquer même lorsque le versement de la commission de corruption a été révélé hors de France dans un État ou territoire n'appliquant pas les règles fiduciaires françaises (C. pén. art. 113-6).

À cette sanction peut s'ajouter l'amende fiscale de 50 % prévue par l'article 1737-I-1 et 2 du CGI qui vise, en matière de facturation, les sommes versées ou reçues avec recours à un travestissement ou à une dissimulation d'identité ou ne correspondant pas à une prestation de service réelle.

21. Par ailleurs, l'activité consistant à organiser le transfert à l'étranger des sommes versées au titre d'une opération de corruption est considérée comme présentant les caractéristiques de l'agence d'affaires et est imposable en tant que BIC accompagnée des pénalités de 80 % pour manœuvres frauduleuses dans la mesure où il s'agissait par nature, d'un

montage visant, par un circuit occulte d'évasion fiscale, à induire en erreur l'Administration fiscale (CE, 2 février 1987, req. n° 62352 : Droit fiscal 1987 n° 42 comm. 1848 concl. Fouquet).

2. ...qui conditionne la non-déductibilité du résultat fiscal des sanctions prononcées pour faits de corruption

2.1. Sanctions françaises

22. En principe, la jurisprudence (cf. CE, 8 juillet 1998, req. n° 158891 : Droit fiscal 1998 n° 49 comm. 1984 concl. Goulard), sur le fondement général de l'article 39-1 du CGI, exclut des charges déductibles les sanctions et pénalités qui ne procèdent pas d'une gestion normale de l'entreprise, ce qui vise, d'une part, les amendes pénales et les pénalités sanctionnant des infractions à des dispositions d'ordre public (CE, 7 janvier 2000, req. n° 187802 : Droit fiscal 2000 n° 11 comm. 205, s'agissant d'une amende à caractère pénal infligée par le Conseil de la concurrence pour entente illicite) et, d'autre part, celles sanctionnant des actes anormaux de gestion (BIC, IS) ou des dépenses non nécessitées par l'exercice de la profession (BNC) (cf. Ph. Losappio, *Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires*, Droit fiscal 2000 n° 28 p. 1010 et s.) (cf. *supra*). Cette jurisprudence se justifie par le fait que la déductibilité remettrait en cause partiellement l'autorité de chose jugée au pénal en allégeant la charge des amendes.

23. Mais, ce principe de non-déductibilité a été élargi avec l'article 23 de la loi de finances pour 2008 (n° 2007-1822, 24 décembre 2007), codifié à l'article 39-2 du CGI, et qui institue, en matière de bénéficiers industriels et commerciaux (BIC), de bénéficiers agricoles (BA) et d'impôt sur les sociétés (IS), un principe général de non-déduction des « *sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales* » quelle que soit la nature de ces dernières : obligations légales établies en matière de législation fiscale, douanière, sociale, du travail, de la concurrence et des prix, et quelle que soit, en principe, la source, interne ou internationale (droit international ou communautaire), de ces obligations légales.

Il en va de même des sanctions infligées à des contrevenants à des dispositions légales d'États étrangers et liées à des opérations imposables en France.

Cela vise tout aussi bien les amendes pénales que les pénalités fiscales ou douanières d'assiette et de recouvrement, que les sanctions financières infligées par une autorité administrative indépendante (AMF, Commission bancaire, Conseil de la concurrence en cas de pratiques anticoncurrentielles...), ou encore les majorations, intérêts de retard, amendes, confiscations et astreintes douanières ou communautaires.

S'agissant des transactions, notamment fiscales ou douanières, la jurisprudence applique le même régime que pour les sommes auxquelles elles se substituent (CE, 13 juillet 2007, req. n° 289233 : Droit fiscal 2008 n° 3 comm. 67), de telle sorte que la somme versée à titre de transaction relative à des sanctions pécuniaires ou pénalités à la charge de contrevenants, y compris les amendes transactionnelles, ne sont pas fiscalement déductibles du résultat fiscal.

En revanche, les pénalités contractuelles dues dans le cadre de relations commerciales (p. ex. intérêts en cas de retard de paiement d'une facture, astreintes commerciales) demeurent déductibles, dès lors qu'elles ne sanctionnent pas

des manquements à des obligations légales (CE, 20 juin 2012, req. n° 342714 : Droit fiscal 2012 n° 38 comm. 440 concl. E. Cortot-Boucher).

Mais la question se pose, alors, du régime fiscal des sanctions prononcées par des autorités étrangères, comme les amendes apparemment démesurées prononcées par les tribunaux américains à l'encontre, notamment, de plusieurs grands établissements financiers français, pour avoir enfreint les lois et réglementations des États-Unis en participant à des transactions en dollars concernant des pays soumis à embargo (pour autant que ces amendes ne soient pas mises à la charge des filiales locales incriminées).

2.2. Sanctions étrangères

24. Pour que le principe de non-déductibilité de l'article 39-2 du CGI s'applique, il convient que la décision étrangère fondée sur une loi étrangère, soit liée à des opérations imposables en France, mais, surtout, que celles-ci contreviennent à des « *obligations légales* », ce qui pose le problème de la conformité de cette décision étrangère à l'ordre public international français (cf. R. Poirier, *La non-déduction des sanctions étrangères confrontée aux garanties fondamentales*, Droit fiscal 2015, n° 51-52, comm. 735), faute de quoi, le principe de non-déductibilité de l'article 39,2 précité du CGI doit s'effacer devant les règles de droit commun de l'article 39,1 du même code précédemment examinées.

Comme le faisait très justement observer M. R. Poirier, dans sa chronique précitée :

« *Pour prendre un exemple, les procédures menées aux États-Unis par certaines agences de régulation comme l'Office of Foreign Assets Control (OFAC), la Securities and Exchange Commission (SEC), relayées par le Department of Justice, qui aboutissent généralement à une auto-incrimination ou une transaction assortie de la renonciation à un certain nombre de garanties fondamentales en l'absence de tout contrôle du juge, sont-elles admissibles au regard des droits de la défense garantis par la Constitution et la CEDH ?* ».

Pour les décisions rendues par un juge français, cette conformité est assurée par le contrôle de légalité du juge de cassation et les recours devant le Conseil constitutionnel (question prioritaire de constitutionnalité - QPC) ou, encore, devant la Cour européenne des droits de l'Homme qui apprécieront si elles respectent les principes fondamentaux résultant de la Constitution de 1958 et de la Déclaration des droits de l'Homme de 1789, de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et du citoyen (CEDH) et des autres conventions internationales similaires, et notamment le respect des droits de la défense (art. 8 de la Déclaration de 1789) et à un procès équitable (art. 6 de la CEDH), le principe de proportionnalité des peines (art. 8 de la Déclaration de 1789), le principe d'égalité devant la loi fiscale (art. 6 de la Déclaration de 1789)...

En revanche, la conformité de la décision étrangère à cet ordre public international français ne pourra être examinée que dans l'hypothèse où cette décision ferait l'objet d'une demande d'*exequatur* en vue de lui faire produire des effets en France, du moins si elle n'émane pas d'une juridiction d'un État de l'Union européenne (CPC, art. 509) (Cass. civ. 1^{re}, 11 mars 1997 n° 95-15.124 : JCP éd. G. 1997, IV, 957 ; 20 février 2007, n° 05-14.082 : JCP, éd. G. 2007, act. 197, obs. Bruneau).

Dans le cas contraire, c'est-à-dire si l'entreprise française exécute volontairement la décision qui l'a condamnée, on

ne peut que reconnaître que l'article 39-2 du CGI n'apporte actuellement aucune solution, faute de toute instance susceptible d'apprécier le respect par l'autorité ou la juridiction étrangère de cet ordre public international français, de telle sorte que seules les dispositions du 1. du même article trouvent à s'appliquer, en renvoyant ainsi la question de la déductibilité des commissions à la notion d'acte normal de gestion et d'intérêt de l'entreprise.

II. Le régime fiscal des commissions de corruption internationales perçues à l'étranger par un résident français

25. Lorsque le corrupteur appréhende ses commissions en France, leur imposition se fera, en principe, conformément au droit fiscal français, même si leur versement s'est effectué à son profit dans un État étranger, soit dans le cadre du droit fiscal conventionnel qui, en général, réserve le droit d'imposer ces revenus à l'État de résidence du bénéficiaire, soit en l'absence de convention bilatérale, par application du droit interne.

Les sommes imposables relèveront :

- soit de la catégorie des BIC (CGI, art. 38), s'il les a déclarées et que l'opération de commission n'est pas isolée,
- soit de la catégorie des BNC, s'il s'agit d'une seule et unique opération,
- soit de la catégorie des revenus d'origine indéterminée (LPF, art. L. 69), si l'Administration les a découvertes à la suite d'un contrôle de ses crédits bancaires, dans le cadre, notamment, d'un examen contradictoire de sa situation fiscale d'ensemble et qu'elle ne dispose d'aucun élément sur leur origine ou leur nature. Il faut toutefois noter, comme le relevait Madame le rapporteur public Wunderlich (CAA Nantes, 20 décembre 2012, n° 12NT00074, 1^e ch., Toutain : RJF 7/13 n° 698, BDCF 2013 n° 75), que l'administration commet un détournement de procédure lorsqu'elle utilise cette procédure de demande de justifications suivie d'une taxation d'office pour redresser des sommes dont elle n'ignore pas, à la date où elle les impose, même si elle ne les qualifie pas, qu'elles constituent un « **revenu catégoriel** » (CE, 13 juin 1979, n° 10358 : RJF 9/79 n° 490 avec conclusions D. Fabre p. 273 ; CE, 22 février 1980, n° 16254 : RJF 4/80 n° 346, conclusions D. Fabre Dr. fisc. 4/81 c. 141).

Pour autant, lorsque ces sommes sont versées à l'étranger, que ce soit à un résident français ou non, le législateur a institué un certain nombre de dispositifs visant à mieux appréhender leurs impositions.

1. Commissions versées par un résident français à un bénéficiaire situé à l'étranger (CGI, art. 182 B)

26. Aux termes de l'article 182 B-I du CGI, « *Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France, à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : (...) c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France* ».

Cet article est d'application générale, quel que soit le bénéficiaire, personne physique, société ou autre personne

morale, et la base de la retenue à la source (RAS), qui se calcule « en dedans », est le montant brut HT des sommes payées, sans aucun abattement pour frais professionnels.

Elle est prélevée et versée au moment du paiement (déclaration n° 2494-SD), par le débiteur de la somme (CGI, art. 1671 A), sauf si celui-ci la prend à sa charge auquel cas il s'agit d'un avantage indirect procuré au bénéficiaire et qui doit être ajoutée au revenu servant de base à la retenue.

27. La loi prévoit deux taux :

- un taux de droit commun de 33,1/3 % (50 % si le débiteur a pris la RAS à sa charge) qui ne s'applique que sous réserve des stipulations des conventions fiscales bilatérales signées par la France avec les autres États.

Ces conventions comportent très souvent un article réduisant ce taux ou, même, excluent toute retenue à la source (RAS) pour les personnes bénéficiaires qui entrent dans leur champ d'application (p. ex. art. 10 de la convention fiscale franco-libanaise), c'est-à-dire, en règle générale, qui sont en mesure de justifier qu'elles sont résidentes de l'un ou l'autre État signataire ;

- un taux majoré de 75 % lorsque les sommes sont payées à des personnes domiciliées ou établies dans un État ou territoire non coopératif (ETNC) (CGI, art.182 B-III), sauf convention fiscale contraire. Il existe bien une clause de sauvegarde permettant d'écarter le taux majoré, mais le débiteur doit, alors, apporter la preuve que les sommes correspondent à des opérations réelles qui ont principalement un objet ou un effet autres que de permettre leur localisation dans un ETNC (cf. *supra*) ce qui, dans le cas de commissions illicites, risque d'être très difficile à prouver.

28. La question se pose, alors, de savoir comment traiter les commissions versées à un bénéficiaire installé dans une zone *offshore* de l'un de ces États signataires, étant précisé qu'en règle générale, sauf exception (p. ex. article 1^{er} du Protocole joint de l'accord du 1^{er} mars 2012 signé entre la France et Hong Kong), les conventions ne réservent pas un sort particulier aux sociétés offshore.

Tout est alors question de définition de la notion de « *résident* » (art. 1^{er} de la convention-type OCDE) qui, en général, dans ces conventions, fait référence à une personne « *assujettie à l'impôt dans cet État* » (p. ex. art. 2.1 de la convention franco-libanaise).

Or, cette expression d'« *assujettie à l'impôt* » suppose que la personne bénéficiaire de la commission soit effectivement soumise à l'un des impôts énoncés par la convention, ce qui n'est pas le cas d'un impôt annuel forfaitaire de quelques dizaines d'euros exigible des entités installées dans le territoire *offshore* (CE, 20 mai 2016, req. n° 389994 : Droit fiscal 2016 n° 28 comm. 422, concl. Cortot-Boucher).

Par ailleurs, alors même que le bénéficiaire des commissions serait considéré comme un résident conventionnel, la plupart des conventions comportent une clause anti-abus, en introduisant la notion de « *bénéficiaire effectif* » qui conduit à écarter le bénéfice de leurs dispositions aux entités détenues par des non-résidents.

Ainsi en est-il de l'article 4-6 de la convention franco-suisse qui en exclut les « *résidents apparents* » définis sous deux formes :

- soit lorsque les revenus bénéficient en réalité, soit directement, soit indirectement, par l'intermédiaire d'autres personnes physiques ou morales à une personne qui ne peut être regardée comme un résident suisse,

- soit lorsqu'ils bénéficient à une personne physique qui n'est imposable que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de ses résidences dans cet État.

L'intention du législateur est, ainsi, de garantir au Trésor public français le recouvrement de l'IS et de « partager » entre l'État d'imposition et l'État de résidence, l'impôt résultant de l'« activité » en France de la société étrangère en faisant peser sur la société française débitrice de la commission censée constituer une prestation de services, la charge de prélever immédiatement à la source, lors du paiement des sommes litigieuses, un impôt forfaitaire qui s'imputera, ensuite, sur l'impôt sur les sociétés effectivement dû à la clôture de l'exercice par la société étrangère.

29. Mais cet article n'est pas exempt d'imprécision et d'inintelligibilité, que cette retenue à la source concerne les personnes physiques ou morales (cf. concl. E. Cortot-Boucher / CE 17 février 2015, req. n° 373230 : Droit fiscal 2015, n° 18 comm. 297) :

1) cette RAS constitue-t-elle un acompte sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés ? Il s'agirait, alors, d'une simple modalité de perception de l'impôt, comme le laisse entendre pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés (IS), l'article 219 quinquies du CGI aux termes duquel elle s'impute « sur le montant de l'impôt sur les sociétés éventuellement exigible à raison des revenus qui l'ont supportée ».

2) comment appliquer cette RAS aux personnes morales étrangères qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) en France ? S'agit-il encore d'un acompte sur l'IS ou d'un prélèvement *sui generis* ?

Comme le précisait Mme le rapporteur public Cortot-Boucher dans ses conclusions précitées :

« La qualification d'acompte devient problématique lorsque la RAS est due par une personne morale étrangère relevant de l'impôt sur les sociétés qui n'est pas soumise à l'IS en France. »

Cette possibilité n'a rien de l'hypothèse d'école. Car vous interprétez la mention « relevant de l'impôt sur les sociétés » qui figure à l'article 182 B du CGI comme visant, non pas les sociétés effectivement soumises à cet impôt en France, mais comme désignant celles qui l'auraient été si elles avaient exercé leur activité en France »...

3) enfin, cette RAS, en tant qu'acompte sur l'IS, est-elle exigible lorsque la personne morale étrangère ne relève pas d'un impôt semblable à l'IS français ? Comment, alors, appliquer un acompte sur un impôt qui n'existe pas ?

On est, ainsi, en présence, selon Mme Cortot-Boucher (*op. cit.*) « d'un prélèvement institué par le même texte (qui), au gré des circonstances, change de nature juridique et se trouve, dans certains cas, être seulement un mode de perception d'un autre impôt, et dans d'autres, un impôt autonome ».

30. À cette imprécision de la loi s'ajoute, pour les personnes morales, une autre source d'inintelligibilité qui tient, pour les sociétés non soumises à l'IS français et exonérées d'impôt sur les sociétés, au caractère arbitraire de la RAS qui reporte sur les autorités administratives ou juridictionnelles, le soin d'en fixer le champ d'application à partir de critères d'assujettissement à l'impôt non définis par la loi.

Comme le précisait M. le rapporteur public Locatelli (concl. / CAA Versailles, 18 juillet 2013 n° 12VE00572 : Droit fiscal 2014 n° 4 comm. 93) :

« Il n'est pas évident que la retenue à la source puisse être immédiatement qualifiée d'impôt. Nous aurons d'ailleurs l'occasion (...) de discuter du maquis des retenues à la source françaises dont toutes, loin s'en faut, ne constituent pas des impôts, mais aussi des techniques forfaitaires d'appréhension d'un impôt, voire de simples acomptes remboursables en cas de trop payé ».

Or, si l'on peut admettre qu'une même technique fiscale puisse être utilisée de différentes façons, avec différents objectifs, il reste qu'en ce qui concerne l'article 182 B du CGI, ce sont les mêmes termes qui sont conçus et utilisés de façon différente selon les circonstances, sans que cet usage trouve dans les termes de la loi une quelconque logique.

Ainsi, lorsque cette société étrangère n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés en France, faute d'y exercer une quelconque activité, aussi bien directement que par l'intermédiaire d'un établissement stable, cette notion d'acompte perd tout son sens et la jurisprudence interprète, alors, la mention « relevant de l'impôt sur les sociétés », qui figure à l'article 182 B du CGI comme visant les sociétés qui entrent dans le champ d'application matériel de l'impôt sur les sociétés, qu'il soit français ou étranger (CE, 30 juin 1997, req. n° 169179 précité ; CE, 25 mai 2007, req. n° 288288 : Droit fiscal 2008, n° 13 comm. 240, concl. Orléon, note Pierre).

31. Toutes ces incertitudes conduisent à s'interroger sur la conformité de cet article aux principes constitutionnels, ce qui a conduit au dépôt d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC).

Celle-ci est fondée,

- d'une part, sur **l'incompétence négative du législateur** qui semble avoir méconnu sa propre compétence (C. const., 18 juin 2010, déc. n° 2010-5 QPC, *SNC Kimberly Clark* : Droit fiscal 2010 n° 48 comm. 576 note M. Guichard et R. Greau ; 10 décembre 2010, déc. n° 2010-72/75/82 QPC, *M. D. et a.* : Droit fiscal 2010 n° 50, act. 405 ; 25 oct. 2013, n° 2013-351 QPC, *Sté Boulanger* ; 18 juin 2012, déc., n° 2012-254 QPC, *FNEM-FO* : Rec. 2012, p. 292) en n'ayant pas respecté l'article 34 de la Constitution qui reconnaît une compétence exclusive au législateur pour « (fixer) les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures », ce qui bien entendu, comprend la détermination du redevable, ou encore le fait générateur qui constituent indubitablement des éléments constitutifs du champ d'application de l'impôt (cf. concl. Legras, / CE, 24 juin 2013, req. n° 366492 : Droit fiscal 2013 n° 36 comm. 403),

- et, d'autre part, sur le principe de valeur constitutionnelle **d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi** qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration précitée de 1789.

Ce principe impose au législateur d'exercer pleinement la compétence que lui confie la Constitution en « adoptant des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles, le soin de fixer les règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi » (C. const., 29 décembre 2013, n° 2013-685).

32. Le principe d'intelligibilité, qui est indépendant de la méconnaissance par le législateur de sa propre compétence, a été confirmé par la Cour européenne des droits de l'homme.

La Cour a précisé que le fait que les normes législatives doivent être « énoncées avec suffisamment de précision pour permettre au citoyen de régler sa conduite, en s'entourant au

besoin de conseils éclairés, et être à même de prévoir, à un degré raisonnable, dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé » (CEDH, 26 avril 1979, *Sunday Times* : Rec. série A, n° 30, § 47 ; cf. aussi CEDH, 24 avril 1990, *Huvig et Krusler* : Rec. série A, n° 176 A et B).

2. Commissions versées à l'étranger au profit d'un résident français

Indépendamment des obligations fiscales du débiteur français des commissions versées à l'étranger, la loi s'intéresse également au bénéficiaire français de ces commissions qui se ferait payer à l'étranger.

2.1. Commissions perçues par une entité contrôlée par un résident français et située dans un ETNC (CGI, art. 123 bis)

33. Aux termes de l'article 123 bis du CGI (issu de l'article 101 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266, 30 décembre 1998) : « *I. Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établie ou constituée hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié (CGI, art. 238 A), les bénéficiaires ou les revenus positifs de cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes-courants (...)* ».

En ce cas, ces personnes physiques sont imposables en France à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices correspondants, même lorsque ceux-ci ne sont pas effectivement distribués.

Toutefois, ce dispositif pourrait, tout aussi bien s'appliquer à une entité située en France, s'il apparaissait qu'elle constitue un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale et à l'encontre duquel l'Administration pourrait mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF).

Ce dispositif concerne essentiellement les revenus réalisés par les sociétés, fiducies, trusts ou fondations constitués pour gérer tout ou partie des actifs financiers que leur confient ces personnes physiques et qui, de ce fait, ont un patrimoine principalement constitué d'actifs financiers et monétaires qu'ils font fructifier dans l'État ou le territoire à fiscalité privilégiée. (Instr. 18 février 2000 de la DGI : BOI 5I-1-00 ; BOI-RPPM-RCM-10-30-20).

Et, à cet égard, en cas de pluralité de niveaux d'entités interposées, la circulaire « Cazeneuve » du 21 juin 2013 du ministère du Budget (Droit fiscal 2013 n° 26, act. 365) précise que toute la législation relative aux comptes à l'étranger et aux régularisations fiscales des avoirs, s'applique en plus de l'article 123 bis du CGI, aux comptes détenus par l'intermédiaire de la structure interposée la plus proche du contribuable.

Cet article se présente donc comme une limitation au principe de libre circulation des capitaux et non pas au principe de libre circulation des prestations de services (cf. P. Dibout, *La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation*

des capitaux Droit fiscal 2000 n° 42, Etude p. 1371, n° 37 et s.). Comme l'exprimait M. P. Dibout :

« la portée de ce texte (tend) à ce que les contribuables renoncent, dans l'hypothèse de référence, à prendre des participations ou à acquérir des titres, des parts d'organismes de placement collectif ou autres, dans des structures d'autres États membres y bénéficiant d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du CGI ».

34. Dans la logique de ce dispositif, ce qui est imposable à la charge des personnes physiques participant à la structure en cause, ce sont les revenus réalisés par cette structure et provenant de la gestion de son patrimoine financier.

Ils sont, ainsi, imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (RCM) sur une assiette de 125 % et sans abattement de 40 %, comme si la structure établie hors de France était imposable à l'impôt sur les sociétés en France en comptabilisant en compte de tiers les recettes dont elle est l'intermédiaire.

Une différence d'assiette doit, cependant, être relevée si la structure patrimoniale n'est pas astreinte à la tenue d'un bilan, selon que celle-ci aurait son siège dans un État ayant conclu, ou non, avec la France une convention d'assistance administrative : dans le premier cas, il conviendrait de retenir un revenu net de charges, tandis que dans le second cas, ce serait le plus élevé des revenus entre le revenu net réel et le revenu déterminé forfaitairement en appliquant les taux découlant de l'article 39,1,3° du CGI, à la valeur des avoirs au 1^{er} janvier (cf. E. Laporte, *Du purgatoire à la paix retrouvée : variations sur la régularisation fiscale des avoirs situés à l'étranger*, Droit fiscal 2014 n° 23 comm. 363).

35. Mais pour autant, il faut reconnaître que cet article est, lui également, d'un usage incertain pour au moins deux raisons :

1) la première tient au fait que la loi n'a pas défini la notion d'« actif » qu'il convient de retenir pour déterminer si celui-ci est principalement constitué de valeurs mobilières et qu'elle a renvoyé cette question à un décret (n° 99-1156, 29 décembre 1999) qui a été codifié aux articles 50 bis à septies de l'annexe II au CGI et aux termes duquel les personnes physiques qui sont dans le champ d'application de l'article 123 bis du CGI doivent établir un bilan de départ pour chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable soumis hors de France à un régime fiscal privilégié, les éléments figurant au bilan de départ devant être retenus pour la valeur comptable résiduelle qu'ils comportent au regard de la législation fiscale qui leur était applicable dans le pays ou le territoire concerné à la date d'ouverture de la première période d'imposition.

Ce n'est que lorsque ces actifs comptables sont majoritairement financiers que l'entité entre, alors, dans le champ d'application du dispositif.

Or, toutes les législations relatives à ces entités n'exigent pas forcément qu'elles établissent un bilan annuel et, bien plus, même dans le cadre de la législation fiscale française, les actifs professionnels (p. ex. fonds de commerce) créés par une société ne sont pas valorisés au bilan, de telle sorte que l'on peut se trouver en présence d'une entité professionnelle présentant un actif essentiellement financier.

En ce cas, les commissions perçues par l'entité, licites ou non, seraient bien des produits professionnels, mais auxquels l'Administration pourrait être tentée d'appliquer le dispositif de l'article 123 bis.

Cette question fait, actuellement, l'objet d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) déposée à la suite d'un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du

21 juin 2016 (n° 15VEO1546 : Droit fiscal 2016 n° 50 comm. 650 concl. Coudert),

2) la seconde résulte du fait que si le Conseil constitutionnel considère que les dispositifs de lutte contre les ETNC sont, d'une façon générale, conformes à la Constitution, il pose une réserve générale d'interprétation lorsque ces dispositifs retiennent une présomption irréfragable n'admettant aucune possibilité d'apporter la preuve contraire « *que les opérations en cause sont bien réelles et n'ont ni pour objet ni pour effet de permettre, dans un but de fraude fiscale, la localisation de bénéficiaires dans un tel ETNC* » (Cons. const., déc. 20 janvier 2015, n° 2014-437 QPC, *Association française des entreprises privées* : Droit fiscal 2015 n° 12 comm. 223, note Kouraleva-Cazals, s'agissant de l'article 238-0A du CGI).

Pour le Conseil constitutionnel, une telle présomption sans clause de sauvegarde, est, au regard de la différence de traitement instituée avec les sociétés n'opérant pas dans des ETNC, synonyme de rupture d'égalité devant la loi (art. 6 de la Déclaration de 1789) et devant les charges publiques (art. 13 de la même Déclaration).

C'est sur ce fondement que dans une décision n° 2016-614 QPC du 1^{er} mars 2017, le Conseil a censuré avec effet immédiat (par. 15 de la décision) les mots « *lorsque l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne* », ce qui aboutit à généraliser la clause de sauvegarde permettant à la personne physique ayant son domicile fiscal en France d'échapper à l'imposition en démontrant que l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions dans l'entité juridique « *ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française* », ceci quel que soit l'État dans lequel est localisé l'entité juridique.

2.2. Commissions versées à une société étrangère pour des « services rendus en France » (« rent a star system »)

36. Aux termes de l'article 155 A du CGI :

« I. 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 :

Soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

Soit lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

Soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération de services est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend ».

Cet article, issu de l'article 18 de la loi de finances pour 1973 (modifié par l'article 71 de la loi de finances pour 1980) consiste principalement à lutter contre le montage

consistant pour un prestataire quelconque, personne physique ou morale, résidant en France et créancier de rémunérations ou de commissions pour son activité exercée en France ou à l'étranger (BOI-IR-DOMIC-30, 12 sept. 2012, §160), à les faire percevoir par une société *ad hoc* qu'il contrôle, créée à l'étranger, et qui ne lui en reverse qu'une petite partie en France sous forme de salaires pour le couvrir de ses besoins personnels, faisant ainsi échapper à l'impôt français la différence entre ces cachets perçus et ces salaires reversés depuis l'étranger.

Cet article s'applique, donc, aux versements de commissions effectuées aussi bien dans un État non soumis à un régime fiscal privilégié que dans un « paradis fiscal », mais dans ce second cas, l'emploi des termes « *en tout état de cause* » font référence à une présomption irréfragable d'évasion fiscale (CE, 24 septembre 2010, req. n° 341573 : Droit fiscal 2010 n° 48 comm. 577 concl. Boucher).

37. En retenant la notion de bénéficiaire effectif, la France s'est donc reconnue, avec cet article 155 A du CGI, le droit d'imposer ces commissions entre les mains de ce prestataire effectif, en tant que revenus d'origine française, dans la catégorie d'impôt sur le revenu adéquate (traitements et salaires, BNC, BIC...), soit par voie de rôle s'il réside en France, soit par retenue à la source dans le cas contraire, et ce, lorsque l'une des trois conditions suivantes est remplie : le prestataire concerné contrôle directement ou indirectement la société qui perçoit la rémunération des services, il n'établit pas que cette société exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services en cause, la société est installée dans un État à régime fiscal privilégié.

Cet article comporte, ainsi, une « *porte d'accès* » très générale (Daumas, concl. s/ CE, 4 décembre 2013, req. n° 348136 : Droit fiscal 2014 n° 11, comm. 211), à savoir des sommes perçues par une personne domiciliée hors de France en rémunération de services rendus par une personne domiciliée en France et son champ d'application n'est pas restreint aux montages purement artificiels (CE, 18 octobre 2002, req. n° 224459 : Droit fiscal 2003 n° 7, comm. 122), même si, en pratique, la jurisprudence (cf. CE, 20 mars 2013, req. n° 346642 : Droit fiscal 2013 n° 20 comm. 282, concl. Aladjidi) semble en limiter le recours aux hypothèses où la facturation du service faite par la société étrangère « *ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre (de sa part), permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte* ».

Cet article est, ainsi, une exception au principe de liberté d'établissement et non pas, comme l'article 123 bis précité, au principe de libre circulation des capitaux (CAA Paris, 11 octobre 2012, n° 10P0453 : Droit fiscal 2013 n° 4 comm. 79, concl. A. Bernard).

Ainsi, le prestataire réel est réputé avoir réalisé lui-même les bénéfices ou revenus retirés par la structure étrangère, de sa prestation de services.

Et, on peut faire observer que, dans sa décision déclarant cet article 155 A du CGI conforme à la Constitution (Cons. const., déc. 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC, *M. Moreau* : Droit fiscal 2011 n° 6 comm. 209 note Dieu), le Conseil constitutionnel a, toutefois émis une réserve visant à éviter les doubles impositions qui pourraient résulter du versement ultérieur par cette entité de sommes au prestataire réel installé en France. Cette réserve d'interprétation est également applicable lorsque le contribuable est établi à l'étranger à la condition qu'il justifie que les sommes ont déjà été imposées (T.A. Montreuil, 25 mai 2012, n° 110961, 10^e ch., Couckuyt, RJF 2/13 n° 127).

Conclusion

Si, en apparence, le régime fiscal des commissions de corruption pourrait donner l'impression d'une certaine neutralité fiscale en raison de l'application de la théorie des actes normaux de gestion, cette étude démontre que les conditions dans lesquelles de telles commissions sont, en général, versées ouvrent la voie à tout un ensemble de mesures fiscales répressives qui sanctionnent leur facturation irrégulière, leur non-déclaration fiscale et comptable, ou encore leur versement à l'étranger, souvent dans des « paradis fiscaux » ou des ETNC.

Le dispositif de lutte contre la corruption est, au plan fiscal, assez paradoxal dans la mesure où seuls les agents *publics* sont visés par l'article 39-2 bis du CGI qui est issu de la convention OCDE du 17 décembre 1997. En ce qui concerne les agents *privés*, l'application du principe de réalisme et « d'amoralisme » du droit fiscal conduit à ce que la déduction des dépenses de corruption est possible sous réserve évidemment du strict respect des conditions de forme et de fond qui ont été évoquées ci-dessus.

Mais la question se pose de savoir si une telle différence de traitement est conforme au principe constitutionnel d'égalité devant la loi

D'autre part, le dispositif relatif à la convention judiciaire d'intérêt public prévue par la loi Sapin II est-il véritablement incitatif alors, d'une part, que le sort des dirigeants personnes physique en est exclu, et que, d'autre part, son coût fiscal aussi bien administratif (réintégration au bénéfice, pénalités fiscales non déductibles et imposition des bénéfices réputés distribués) que pénal (plaintes pour fraude fiscale) ne fait pas l'objet d'un traitement global ?

Enfin, lorsque les infractions commises relèvent à la fois de sanctions fiscales et de sanctions pénales comme c'est le cas en matière de corruption, la jurisprudence du Conseil constitutionnel considère qu'un tel cumul des sanctions est valable en fixant toutefois des limites : (1) les dispositions de l'article 1741 du CGI réprimant la fraude fiscale ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale ; (2) le même principe impose que les dispositions de l'article 1741 ne s'appliquent qu'aux cas les plus graves de dissimulation frauduleuse de sommes soumises à l'impôt ; (3) le principe de proportionnalité implique que le montant global des sanctions éventuellement *prononcées* ne dépasse pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions *encourues* (Cons. const., 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC et 2016-546 QPC). ■

Tax treatment of international corruption in France²

Emmanuel Kornprobst

Professor emeritus at the University of Rouen

Philippe Nataf

Lawyer specialized in Tax Law (Nataf & Planchat)

1. The purpose of this article is to present the tax regime applicable to cases of corruption by presenting the measures enacted by the French legislator as regards both the briber and the bribe-taker, focusing particularly on cases with international elements, without addressing the investigation process.

International trade occurs under complex conditions, comprising regional usages and practices which may require, for the purpose of concluding international contracts, the intervention of third parties intermediaries receiving commissions either properly invoiced or not.

When using the word "intermediaries" the first thing that comes to mind is a person with no ties to any of the parties. However, intermediaries may also refer to persons working for one of the contracting parties who get fraudulently paid, irrespective of the contract, by the other contracting party pursuant to the terms of a corruption pact.

Such notion of corruption is essentially addressed by criminal law (French Criminal Code, art. 435-1, 435-3, 445-1 and 445-2) which, as regards trade, tackles both active corruption, emanating from the briber, and passive corruption, due to the bribe-taker. In France, the law concerning transparency, fight against corruption and modernization of economic life, the so-called "Sapin II" Act, was enacted on December 9, 2016 (Official Journal dated December 10, 2016). It aims at aligning French legislation with the best anti-corruption international and European standards. This law creates a French Anti-Corruption Agency and requires companies to put in place corruption prevention systems. It also creates the offence of trading in influence of foreign public officials, and facilitates the procedure for suing offences of trading in influence of foreign public officials by allowing, for instance, non-profit organizations to bring civil proceedings. Finally, it allows the conclusion of settlements ending criminal proceedings: the "Public Interest Judicial Agreement" (*Convention Judiciaire d'Intérêt Public*) (CJIP) and increases the protection of whistleblowers.

Corruption is unknown to tax law which treats it as a fact whose main characteristics are, beside its absence of relation with the contract, the concealment of the identity of the beneficial owner, the illegality and anonymity of the payment, generally occurring in a country ensuring banking secrecy and which is often a tax haven.

It is thus left to tax law to ensure that these operations are given the right consequences, by considering first general rules regarding illegal commissions and then all measures in order to fight against tax evasion, tax havens and abuse of law, which necessarily apply in those circumstances.

2- The editors would like to thank Magdeleine Dupe for her help on translating this article.

I. The tax regime applicable to payments of international corruption commissions

2. As a matter of principle, the payment of contractual commissions calculated pursuant to clauses of an agreement, complying with transfer pricing regulations provided at article 57 of the French Tax Code (FTC) and properly declared to the French Tax Authorities (FTA) shall not trigger any adverse tax consequences. Similarly, it may easily be accepted that commissions specific to particular cases are provided in the framework of an *ad hoc* agreement entered into with a designated third party intermediary and properly disclosed to the FTA.

However, if the FTA or the customs authorities discover the existence of illegal commissions, they shall apply relevant tax consequences relating to the rejection of deduction of the payment from the payer's taxable income, the related penalties, the rejection of deduction of such penalties...

1. A case by case deductibility analysis...

1.1. Conditions of deductibility of the commissions

1.1.1. Payments made to a recipient located in a State with a standard tax regime

1.1.1.1. General principle (FTC, art. 39-1-1°)

3. The issue of the deductibility from the taxable income of commissions related to corruption paid by commercial companies is very specific since, for a long time now, the French Supreme Administrative Court (*Conseil d'État*) (CE) has clearly dissociated the abnormality of an act of management and the illegality of such act (Decision of the CE in Section, July 1, 1983 req. no. 28315: Droit fiscal 1984 no. 5 comm. 149 concl. Rivière, regarding the indictment of a bank for non-compliance with credit restrictions regulations; Decision of the CE, July 11, 1983 req. no. 33942: Droit fiscal 1984 no. 16 comm. 813 concl. Léger; Decision of the CE, January 7, 2000 req. no. 186108: Droit fiscal 2000 no. 11 comm. 204, regarding the tax deductibility of the fine imposed for illegal concealment of goods).

The Court considers that the FTA's appreciation of the legality of an act under any other legislation than tax law is irrelevant and that they shall not intrude in any way in companies' businesses.

The abnormal management act is the act which is made for the benefit of a third party or without adequate compensation for the taxpayer (Decision of the CE in plenary meeting, July 26, 1982 req. no. 2533: Droit fiscal 1983 no. 10 comm. 278 concl. Rivière; Decision of the CE, January 26, 1994 req. no. 119277: Droit fiscal 1994 no. 15 comm. 750). The fact that an operation provides a significant advantage to a third party cannot in itself be enough to characterize the abnormality of an act (Decision of the CE, Sect. July 10, 1992 req. no. 110213: Droit fiscal 1993 no. 27 comm. 1392).

As Ph. Martin, then government commissioner (*commissaire du gouvernement*), once underlined (concl. under Decision of the CE, August 8, 1990 req. no. 92997, *Intertrans*: Droit fiscal 1993 no. 43 comm. 2033):

"It should be reminded that the abnormal management act case-law theory is an exception to the principle whereby tax authorities shall not interfere with manage-

ment decisions taken by a taxpayer. The reason for this exception is the necessity to avoid any artificial erosion of the taxable basis which would result from the inappropriate taking into account of certain gifts for the determination of the net income. However, if they wish to use this exception, tax authorities should in principle prove that a management decision has been made to the sole benefit of a third party and not to the benefit of the taxpayer. This burden of proof is the consequence of the exceptional and derogatory character of the abnormal management act theory".

In this respect, a steady line of case law holds that the taxpayer shall always be able to provide justifications supporting the correctness of its account-keeping, both with regard to the principle of the item booked and to its amount (see Decision of the CE, Plén., July 27, 1984 req. no. 34588, *Renfort Service*: RJF 10/84 no. 1233 concl. Racine; Decision of the CE, July 27, 1988 req. no. 50020, *SARL Boutique 2M*: RJF 10/88 no. 1139 concl. Fouquet p. 577; Decision of the CE, August 8, 1990 req. no. 92997, *SA Intertrans*: RJF 10/90 no. 1252 concl. Martin p. 661; Decision of the CE, Sect. June 20, 2003 req. no. 232832, *Ets Lebreton*: RJF 10/03 no. 1140 concl. Collin, p. 754; Decision of the CE, May 21, 2007 req. no. 284719, *Sylvain Joyeux*: RJF 8-9/07 no. 953, chron. Fouquet RJF 7/07 p. 631, concl. Glaser BDCF 8-9/07 no. 102).

However, the FTA have to prove the facts on the basis of which the abnormal character of a management act is constituted, given that, if the taxpayer must be able to provide evidence of the expenses it incurred, it does not have to be able to prove that these expenses were incurred to its benefit (Decision of the CE, February 15, 1999 req. no. 172171: Droit fiscal 1999 no. 19 comm. 385; Decision of the CE, April 9, 1999 req. no. 171554: Droit fiscal 1999 no. 37 comm. 661).

4. Thus, commissions paid abroad will not be deductible in the following cases:

- if the taxpayer cannot provide evidence of the accuracy of its account-keeping, invoicing and of the accuracy of services provided and of their relation to the amount of the commissions paid (Decision of the CE, April 4, 1990 req. no. 63858: Droit fiscal 1990 no. 44 comm. 2050, concl. Mme Liébert-Champagne), or

- if the FTA prove that the taxpayer had no interest in the transaction, taking into account the usages and practices ruling the commercial relationships established between the contracting parties (Decision of the CE, January 21, 1991 req. no. 72827: Droit fiscal 1992 no. 48-49 comm. 2257 concl. Ph. Martin, regarding commissions paid to a German company and corresponding to 5 % of the taxpayer's turnover) (see J-L. Ménabé, *Le contrôle fiscal des commissions à l'exportation*, Droit fiscal 1995 no. 41 p. 1452 et s.).

These principles should also be considered in the specific case of commissions paid to intermediaries, which could be part of corruption schemes since such case falls within an unregulated area, where no transfer pricing rules may apply, where the balance of the contractual obligations is not affected, and where no increase of turnover or of commercial margin will occur, at least directly, due to the payment of those commissions.

If the management act taken in the interest of the taxpayer includes the risk taken in order to increase its profits (Decision of the CE, Sect. July 13, 2016 req. no. 375801: Droit fiscal 2016 no. 36 comm. 464 concl. E. Bokdam-Tognetti; O. Fouquet, *L'immixtion de l'administration dans la gestion des entreprises: halte au feu*: Rev. adm. 2014, p. 485; J.

Burguburu, *Le juge prend-il trop de risques ?*: RJF 20908 p. 331), the fact that a French company uses a foreign-based intermediary in order to obtain, potentially through the use of illegal methods, the closing of a deal or the intervention of an authority, or an analysis of the political or economic context of the negotiations and conditions of conclusions of the contemplated transaction, may constitute an act of caution as well as an inconsiderately risky one.

In this respect, it might be useful to remind that the appreciation of the normal character of the risk must occur at the time at which it was taken and not *a posteriori* in view of the obtained results.

In any case, the use of the services of a foreign intermediary shall not be treated differently from any other management act and the discussion shall only concern the nature of the usages and practices governing the particular commercial relationships from which the contract emerged.

5. With respect to tax courts, the criminal *res judicata* applies only to court decisions ruling on substantial grounds (Decision of the CE, December 13, 1982 req. n. 26738: Droit fiscal 1983 no. 46-47 comm. 2179 concl. Bissara).

It is only to the material certification of the precise facts used to prove that an offence was committed that the *res judicata* effect extends (Decision of the CE in plenary meeting, April 9, 1986 req. no. 22690: Droit fiscal 1987 no. 1 comm. 43; Decision of the CE, December 15, 1982 req. no. 27929: RJF 2/83 p. 84; Decision of the CE, December 22, 1982 req. no. 27846: Droit fiscal 1983 no. 16-17 comm. 854 concl. Rivière; Decision of the CE, February 17, 1982 req. no. 17319: RJF 4/82 p. 174; Decision of the CE, July 7, 1982 req. no. 10904: Droit fiscal 1983 no. 10 comm. 392; Decision of the CE, October 28, 1981 req. no. 18377: Droit fiscal 1982 no. 8 comm. 318; Decision of the CE, February 24, 2017 req. no. 390467).

Moreover, even in this restrictive area of material certification, *res judicata* only relates to the nature and the amount of the profits which were not included in the taxpayer's taxable income and to their criminal characterization (Decision of the CE, May 14, 1980 req. no. 14897: Droit fiscal 1980 no. 42 comm. 2069; Decision of the CE, February 16, 1983 req. no. 30267: RJF 4/83 p. 227). However, *res judicata* shall be ruled out when the FTA are able to provide the courts with more precise figures than those used by criminal courts and which were those resulting from the offender's confession (Decision of the CE, 9th and 10th subsect., May 5, 2008, no. 280496, SA Établissements G.: JurisData no. 2008-081332).

Res judicata does not comprise the appreciation of the facts referred to in the decision under tax law, especially as for taxable bases (Decision of the CE, June 14, 1982 req. no. 34085: Droit fiscal 1982 no. 42 comm. 1942), nor tax qualifications which remain within the exclusive competence of tax courts (Decision of the CE, June 2, 1986 req. no. 32520: Droit fiscal 1986 no. 40 comm. 1651).

In that respect, the CJIP which may be entered into pursuant to the Sapin II Act will probably raise many questions as to the consequences that the FTA may draw. Thus, for example, will the FTA be entitled to use certain elements of the CJIP's process on the grounds of the evidence of the litigious facts, specifically in the case in which such process does not result in the conclusion of such transaction? In particular, the question may arise since the claim for validation of the transaction drafted by the public prosecutor "*contains a precise description of the facts*" (art. 22 of the Sapin II Act, consolidated in article 41-1-2-II of the French Criminal Code). Even if the same article provides that in

the case "*the courts' president does not validate the proposed transaction or if the legal entity chooses to use its withdrawal right, the public prosecutor cannot bring the statements made or the documents provided by the legal entity in the course of the process to the attention of the court*", the law does not prevent the public prosecutor from communicating its claim or, more generally, from communicating the information related to the case to the FTA.

6. The normality or the abnormality of the management act may only be determined with regard to the interest of the taxpayer. Case law indeed considers that all expenses incurred that contributed to the creation of profits may be deductible, even if the activity carried on is illegal and including cases where sums are paid to intermediaries whose mission is to facilitate procurements (Decision of the CE, July 26, 1982: Droit fiscal 1983 n° 10 comm. 3845 concl. Schricke), especially when intermediaries located abroad are concerned (Decision of the CE, December 18, 1989 req. no. 88505: Droit fiscal 1990 no. 25-26 comm. 1230 concl. Fouquet, regarding weaponry provision contracts).

An act will be deemed normal if, for example, foreign sales are shown to have effectively increased (Decision of the CE, December 16, 1987 req. no. 55790: Droit fiscal 1988 no. 24, comm. 1142), or if a custom investigation report is provided (Decision of the CE, January 27, 1989 req. no. 58273: Droit fiscal 1989 n° 25 comm. 1220 concl. Fouquet). In certain cases, the courts did not even require the proof of the existence of the services provided by the compensated intermediary (Decision of the CE, February 22, 1989 req. no. 71593: Droit fiscal 1989 no. 25 comm. 1220 concl. Fouquet).

7. Some elements are critical:

- the apparent result of the intermediation in terms of turnover (Decision of the CE, October 30, 1991 req. no. 80247: RJF 1991. 1490) or of profitable margin (Decision of the CE, March 1, 1989 req. no. 79218: Droit fiscal 1989 no. 46-47 comm. 2169);
- the demonstration of the intermediary's role through the provision of signed contracts and exchanges (Decision of the CE, December 18, 1989 req. no. 88505: Droit fiscal 1990 no. 25-26 comm. 1230 concl. Fouquet);
- the evidence of banking transfer (Decision of the CE, October 16, 1989 req. no. 71890: Droit fiscal 1990 no. 29 comm. 1471 concl. Ph. Martin);
- the reasonableness of the commission's rate as regards local practices (Decision of the CE, March 19, 1984 req. no. 44402: Droit fiscal 1984 no. 51 comm. 2307 concl. Fouquet).

Nonetheless, the non-deductibility of the commissions is not the only tax consequence that may be incurred by the briber. The FTA have other means to penalize taxpayers who pay illegal commissions, in particular depending on the geographic position of their recipients, on the tax obligations of the taxpayer and on the payment methods used.

1.1.1.2. Specific case of international transactions involving the participation of foreign public officials (FTC, art. 39-2 bis)

8. The first mention of a specific regime applicable to commissions paid to foreign public officials dates back to the OECD Convention on Combating Corruption of Foreign Public Officials in International Business Transactions dated December 17, 1997 which aimed at creating a specific criminal offence, and to an OECD's Council Recommendation dated May 23, 1996 aiming at limiting the tax deductibility of those illegal payments.

This recommendation has been followed by the adoption of article 39-2 bis of the FTC (amending finance bill for 1997, no. 97-1239, dated December 29, 1997, art. 32; FTAs' guidelines BOI-BIC-CHG-40-20-30, July 15, 2013) which targets all sums paid to a foreign public official in order to obtain procurement contracts and rejects the deductibility of "sums paid or benefits in kind granted, directly or through intermediaries, to foreign public officials as defined by article 1, 4 of the OECD Convention on Combating Corruption, or to a third party so that such person acts or abstains to act in the framework of official office, in order to obtain or keep a contract or any other undue benefit in the framework of international commercial transactions".

The scope of this provision is both broad and narrow.

9. On the one hand, the notion of "public official" targets:

- French or foreign public officials with a legislative, administrative or judicial mandate, whether elected or not,
- along with any person directly or indirectly (e.g. political party) holding a public office (e.g. civil servants) relating to public procurement,
- and with any director and representative of a public company on which a Stat may directly or indirectly exercise a dominant influence (as regards monopoly, supervision...).

Moreover, case-law is indifferent towards the intentional or non-intentional character of the litigious payments (Decision of the CE, February 4, 2015 req. no. 364708, *Sté Alcatel Lucen* : Droit fiscal 2015 no. 15 comm. 255 concl. Aladjidi). It is therefore irrelevant that "the sums paid on behalf of the taxpayer would have been misused without its knowledge and that it could thus not have been deemed to have any intent to commit corruption", even if article 39-2 bis of the FTC seemed to refer to an intentional behavior by using the terms of payments made "so that" the public official would take action and "in order to" obtain or keep a contract.

10. On the other hand, the tax regime may only apply if the public official acts fraudulently within the course of its official position, thus allowing the taxpayer to obtain a commercial advantage that it could not have obtained under normal administrative and commercial conditions.

Therefore, this article does not apply in the following cases:

- in case of so-called "facilitating" payments the purpose of which is to spur certain public officials to perform their administrative attributions (i.e. permit deliverance,...);
- in case of private interventions without connection with their official attributions.

11. This being said, in practice, the payment of such commissions occurs in the framework of complex schemes difficult to unravel, using intermediaries often hidden behind shell companies incorporated in tax havens. In general, such schemes may only be discovered if international cooperation mechanisms are used by judicial authorities, as, for example, provided by the 1997 OECD Convention, followed by the use, by the FTA, of their right to obtain communication of information from the judicial authorities, or by the recourse to existing international administrative assistance mechanisms. The unravelling of such schemes or practices may also be the result of the information communicated by whistleblowers whose protection has been reinforced by the Sapin II Act.

Those procedures are facilitated by a significant extension of the statute of limitation, which is usually of three years pursuant to article L. 176 of the French Tax Procedure Code (FTPC). It is extended by two years in case of allegation of tax evasion (FTPC, art. L. 187); to the end of the year during which a judicial investigation into allegations of tax evasion starts, within the limit of ten years following the year in which tax should have been paid (FTPC, art. L. 188 B); to the end of the year during which a request for international administrative administration has been made, within the limit of three years following that during which the initial statute of limitation expired (FTPC, art. L. 188 A); to the end of the year during which an omission or under-declaration has been revealed within the course of legal proceedings, within the limit of 10 years after the year in which tax should have been paid (FTPC, art. L. 188 C).

12. However, before tax courts, the burden of proof that lies on the FTA may be reduced.

Firstly, this burden may be reduced when the payment of the illicit commissions is supported by fraudulent invoices, as case-law applies the theory of objective evidence regime under which the presumption of regularity of an invoice may be rebutted by the judge who may forge its own opinion on the basis of the factual elements brought forward by the parties (Decision of the CE, May 21, 2007 req. no. 284719, *Sté Sylvain Joyeux*: Droit fiscal 2007 no. 46 comm. 960 concl. E. Glaser, note de la Mardrière), the FTA only have to present a coherent set of conclusive circumstances to win the judge's conviction (see O. Fouquet, *Jusqu'ou théoriser la charge de la preuve ?*, RJF 2007, p. 634). Indeed, since a *Sylvain Joyeux* case (Decision of the CE, May 21, 2007, req. no. 284719: Droit fiscal 2007 no. 46 comm. 970 concl. Glaser, note de la Mardrière), when a taxpayer must justify rightfulness of the deduction of its expenses, the judge has to use an evidence rule close to an objective rule, based on what Mr President Fouquet calls a "ternary rhythm" (O. Fouquet, *Jusqu'ou théoriser la charge de la preuve ?*, RJF 2007, p. 634).

Secondly, this burden may be reduced when the FTA's action is induced by the existence of criminal proceedings, as they are entitled to use their right to obtain the communication of information by other tax authorities and judicial authorities.

Thus, for example, the *Sté Alcatel Lucent* abovementioned case concerned a case of corruption in relation to telecommunication contracts in Costa Rica and led to the resignation of the then General Secretary of the Organization of the American States (as well as of the Costa-Rican head of State), then to his conviction to a 5-year imprisonment and a 12-year ineligibility and, finally, to the payment by the claimant of \$140M in order to put an end to the Securities and Exchange Commission (SEC)'s action.

In this case, another aspect of article 39-2 bis of the FTC was in line, with the public rapporteur having gathered the following "scathing facts for the company":

- a statement given under oath by an FBI special agent,
- a guilty plea agreement entered into by one of the local director of the company in Costa Rica who admitted to having made illegal payments to a Costa-Rican public official,
- the result of an internal inquiry lead by the head office into the Costa-Rican directors' action,
- the criminal proceedings brought by Costa-Rican authorities, and

- the absence of justification of the reality of the intangible services compensated by the litigious commissions.

It was clear that, with such elements, article 39-2 bis of the FTC would apply without any difficulty.

Finally, a concrete example clearly demonstrates the abovementioned principles: in a decision dated 15 September 2016, the Administrative Court of Appeal (*Cour administrative d'appel*) of Versailles ruled in favor of SAFRAN (previously named SAGEM) in a case of commissions paid to companies established in Nigeria in the framework of a public contract with the public authorities of the country in order to implement a system of national identity cards. In the course of a tax audit, the FTA reincorporated these commissions in the taxable result of SAFRAN, on the basis of the provisions of article 39-2 bis of the FTC. They were also considered as concealed advantages within the meaning of article 111 c of the FTC and were subject to a withholding tax (FTC, art. 119-2 bis).

In this case, in the criminal decision rendered by the Court of Appeal (*Cour d'appel*) of Paris dated 7 January 2015 ruling on the facts giving rise to the contentious reassessments, SAGEM (later SAFRAN) **was acquitted** from the active corruption of foreign public officials' accusation.

Facing the Administrative Court of Appeal of Versailles, the FTA abandoned their claim based on the provisions of article 39-2 bis of the FTC but, as the auditors had alternatively contended, maintained their claim that article 39-1 1° of the FTC should apply.

In its decision dated 15 September 2016, no. 15VE00168, the Versailles Court ruled that, in order to rule in favor of the acquittal of SAGEM, the Paris Court, after having analyzed in details the subject matter of the contracts entered into with the Nigerian companies, the **conditions** in which those contracts were entered into and performed and the **modalities of payment** to such providers, held that "*the invoices issued over time by the companies directed by Niji Adelagun (...) supported real services*".

The Versailles Court concluded that this reasoning, excluding the existence of corruption actions, **is the essential ground for the present acquittal by the criminal court and bears res judicata, which should be binding on tax courts** and that the FTA could not successfully challenge the **reality of the services invoiced** by the company to its three co-contractors.

The Versailles Court very logically considered that, under these conditions, and in view of the fact it was not contended that the payments made were excessive given the nature of the services provided, the FTA could not legally refuse the deductibility of the relevant expenses pursuant to the abovementioned provision of article 39-1 1° of the FTC by challenging the reality of the services rendered. Therefore, it held that SAFRAN should be discharged from the corporate income tax and withholding tax reassessment it had been subject to.

1.1.2. Transfers in a State or territory with a favorable tax regime (FTC, art. 238 A)

In such cases, the law prevents the risks of fraud by increasing the burden of proof of the normality of the operation for the French debtor company, even sometimes to the extreme, by providing, in addition, that its provisions also apply to any transfer to an account held in a financial institution established in any of the relevant States or territories.

1.1.2.1. "Tax havens" (FTC, art. 238 A, 1st paragraph)

13. Such tax havens, which may be absolutely cooperative, only define themselves by reference to the tax regime applicable to the beneficiary of the commissions who is either nontaxable or in debt for a tax on the profits or income the amount of which is lower by more than half than the tax such person would have been in debt for under conditions of ordinary law in France.

However, the evidence of such tax haven falls to FTA (Decision of the CE, November 19, 2013 req. no. 364708: RJF 2014.1289, relating to Hong Kong).

In such cases, the commissions paid to a natural person or an entity located in a State or territory with a favorable tax regime are deductible only if, regardless of the control procedure that is used, the debtor provides proof, in addition to the general principle of deductibility of such costs, especially as regards accounting (Decision of the CE, June 24, 2009 req. no. 298582: RJF 2009. 820), "*that the expenses correspond to actual transactions and that they do not include any abnormal or exaggerated feature*", i.e. if the debtor company proves that the transfer is a normal management act.

1.1.2.2. Non cooperative States and territories (ETNC) (FTC, art. 238-A, paragraphs 3 and 4)

14. The notion of ETNC is defined at article 238-0A of the FTC (art. 22 of the amending finance bill for 2009, no. 2009-1974, December 30, 2009); it comprises States or territory outside the EU, acknowledged as such by the OECD as regards information exchanges for tax purposes, and not having concluded any convention on administrative assistance with France. They are not necessarily "tax havens" with lowered taxes, but States or territories with a great lack of transparency and a refusal to exchange information (a list of such ETNC is published every year by ministerial order and may vary in between since the law known as the Sapin II Act, no. 2016-1691, December 9, 2016, art. 57; the list currently comprises Botswana, Brunei, Guatemala, the Marshall islands, Nauru and Panama).

The deductibility of the commissions for the French debtor implies, in addition to specific conditions relating to "tax havens", that such debtor "*proves that the transactions related to the expenses mainly have a purpose and an effect other than permitting the localization of such expenses in an ETNC*".

The proof falling to the debtor company may thus be extremely difficult to bring, according to the examples provided by the FTA in their documentation (BOI-INT-DG-20-50-560-20140211):

- example of commissions non admitted to be deductible: commissions paid to a company in an ETNC, in order to identify the companies already established in a geographical area where the company is not established yet, while the recourse to such intermediary company is not proven to have for purpose and effect the localization of the commissions in an ETNC;

- example of commissions admitted as deductible: commissions paid to a broker entirely independent established in an ETNC, justified by an opposable agreement, along with bills corresponding to detailed services, exchanges of faxes specifying the provisions of the negotiations and the calculation of commissions paid for each operation, for which it is proven that they are not excessive, evidence of the procedures followed by the commercial intermediary and of their effect on the revenues and the margin of the

company, and evidence that such intermediary was the only specialized broker of the relevant professional sector.

1.2. Taxes and tax penalties related to the payment of commissions

15. Although the commissions would be analyzed as normal management acts, their deductibility may be, and often will be, questioned as regards the breach of tax and accounting reporting obligations. In any case, they will be affected by many taxes, and in particular:

1.2.1. Penalties related to the questioning of the deductibility of commissions

16. Once the FTA questions the deductibility of the commissions, a range of tax penalties may apply in addition to default interest, independently from criminal sanctions that may be decided by the criminal courts:

- **an increase by 40 % for deliberate breach (bad faith):** in the case of deliberate acts from the taxpayer (Decision of the CE, May 3, 1993, req. no. 116.269, *Cohen*, RJF 1993, no. 774) against whom shall be established a "*deliberate intent of concealment*" (Decision of the CE, December 19, 2008, req. no. 292.286, Droit fiscal 2009, no. 4, comm. 92, concl. C. Legras);
- **an increase by 80 % for fraudulent acts:** in case of deliberate intent to avoid taxes along with acts aimed at preventing or restraining the power of control of the FTA (Decision of the CE, July 30, 2010 req. no. 306318: Droit fiscal 2010 no. 50 comm. 596); for instance, it would be the case with the interposition of a dummy company between the taxpayer and the provider, in a country with a favorable tax regime, allowing to transfer in such country profits taxable in France, by way of a double billing of the same deliveries with the perception of part of the paid amounts (Administrative Court of Appeal of Nancy, July 9, 1992 no. 320, 1st ch., SA Wilvia International: RJF 12/92 no. 1625).
- **an increase by 80 % for abuses of rights:** in case of fictitious acts or transactions, the sole purpose of which is to avoid or reduce tax costs.

1.2.2. Withholding tax at article 119 bis-2 of the FTC

17. When the beneficiary of commissions of corruption transferred abroad by a French entity subject to corporate tax is a person whose tax residence is not in France, the questioning of their tax deductibility in France leads to the distribution tax under ordinary law by application of article 109-1-1 of the FTC, by a **withholding tax of 30 %**.

The rate of the withholding tax may however be reduced according to the provisions of the tax agreement between France and the State of residency of the beneficiary (Decision of the CE, April 4, 1990 req. no. 63858: Droit fiscal 1990 n° 44 comm. 2050, concl. Liébert-Champagne).

1.2.3. Tax on amounts irregularly transferred abroad or from abroad (FTC, art. 1649 quater A)

18. Such amounts transferred abroad, in infringement of the declaratory obligation of article L.152-1 of the French monetary and financial code (*Code monétaire et financier*) and of regulation (EC) no. 1889/2005 of the European Parliament and of the Council dated October 26, 2005 constitute taxable income as at the date of their transfer outside France, within the relevant category of income tax,

and unless evidence of their non-taxation (Decision of the CE, April 9, 2014 req. no. 355866: RJF 2014.660 concl. C. Legras) or, failing that, in the category of income from unknown origin of article L. 69 of the FTPC (Decision of the CE, February 4, 2015 req. no. 365180: Droit fiscal 2015 no. 17 comm. 288 concl. Bretenneau).

1.2.4. Penalties in case of breaches as regards declaration

19. The lack, even partial, of annual declaration (DAS 2 or DAS 2 bis) of the amounts transferred in France or abroad is punished by a fine of 50 % of the undeclared amounts, even though they would have been declared by their beneficiaries (FTC, art. 240 and 1736) being specified that these declarations may be directly addressed to the French Ministry of Economy and Finance for confidentiality purposes.

1.2.5. Penalties in case of breaches as regards payment and billing

20. Payments made in paper money are obviously a way to conceal the transfer of illicit commissions and are severely regulated by article L. 112-6 of the French monetary and financial code and the breaches are punished by a tax fine both parties are jointly liable for and at least equal to 5 % of the amounts unduly paid in paper money, and which may be adjusted by the court (art. L. 112-7 of the French monetary and financial code).

Such penalty constitutes an administrative penalty with a punitive nature and not a criminal offense (Decision of the CE, Sect. December 4, 1992 req. no. 118311: Droit fiscal 1993 no. 40 comm. 1902 concl. Mme Hagelsteen) in such a way that it may apply even when the payment of the commission of corruption was revealed outside France, in a State or territory that does not apply the French fiduciary rules (art. 113-6 of the French criminal code).

In addition to such penalty, a tax penalty of 50 % with regards to billing may apply, as provided by article 1737-1-1 and 2 of the FTC, on the amounts paid or received with the recourse to distortion or concealment of identity or not related to any actual service.

21. Moreover, the activity of organizing the transfer of paid amounts abroad in the framework of an operation of corruption is considered as having the characteristics of business intermediary and is taxable as industrial and commercial profits along with penalties of 80 % for fraudulent acts since its nature consists of a scheme aiming at misleading the FTA through a hidden circuit of tax evasion (Decision of the CE, February 2, 1987 req. no. 62352: Droit fiscal 1987 no. 42 comm. 1848 concl. Fouquet).

2. ...determining the non-deductibility of the tax result of the penalties attributed for corruption

2.1. French penalties

22. In principle, case-law (see Decision of the CE, July 8, 1998 req. no. 158891: Droit fiscal 1998 no. 49 comm. 1984 concl. Goulard), on the basis of article 39-1 of the FTC, excludes from the deductible costs any sanction and penalty not corresponding to a normal management of the company, which comprises on the one hand criminal fines and penalties punishing breaches to provisions of public order (Decision of the CE, January 7, 2000 req. no. 187802: Droit fiscal 2000 no. 11 comm. 205, relating to a fine with a crimi-

nal nature pronounced by the French competition council for unlawful agreement) and, on the other hand, fines punishing abnormal management acts (industrial and commercial profits, corporate tax) or costs unnecessary to the professional exercise (noncommercial profits) (see Ph. Losappio, *Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires*, Droit fiscal 2000 no. 28 p. 1010 *et seq.*) (see above). Such case law is justified by the fact that the deductibility would partially question the criminal *res judicata* by reducing the costs of the fines.

23. But such principle of non-deductibility was broadened by article 23 of the finance bill for 2008 (no. 2007-1822, December 24, 2007), codified at article 39-2 of the FTC and creating, as regards industrial and commercial profits, agricultural profits and corporate tax, a general principle of non-deductibility of the "*financial penalties and penalties of any nature applicable to any infringer to legal obligations*" regardless of the nature of such obligations: legal obligations in respect of tax, customs, social, labor, competition and prices legislation, and in principle regardless of the source, whether internal or international (international or European law) of such legal obligations.

The same applies to penalties against infringers to legal provisions of foreign States and related to operations taxable in France.

Such provision comprises criminal penalties, tax or customs penalties on tax base and collection, as well as financial penalties inflicted by an independent administrative authority (AMF, Banking commission, Competition council in case of anticompetitive practices.), or even the increases, default interests, fines, seizing and customs or European penalties.

As for transactions, and in particular tax or customs transactions, case-law applies the same regime as for the amounts to which they substitute (Decision of the CE, July 13, 2007 req. no. 289233: Droit fiscal 2008 no. 3 comm. 67) so that the amount paid as a transaction relating to financial penalties or penalties applicable for infringers, including transactional fines, are not deductible from the tax result.

However, contractual penalties due in the framework of commercial relationships (*e.g.* interests in the case of delay for the payment of a bill, commercial penalties) remain deductible as long as they do not punish breaches to legal obligations (Decision of the CE, June 20, 2012 req. no. 342714: Droit fiscal 2012 no. 38 comm. 440 concl. E. Cortot-Boucher).

But this raises the question of the tax regime of penalties pronounced by foreign authorities, such as apparently exaggerated fines of US courts against several large French financial institutions in particular, for infringement of the laws and regulations of the United States by participating to transactions in dollars with respect to countries under embargos (as long as such fines are not due by the relevant local subsidiaries).

2.2. Foreign penalties

24. In order for the principle of non-deductibility of article 39-2 of the FTC to apply, the foreign decision based on a foreign law must be related to operations taxable in France but, above all, such operations must contravene "*legal obligations*", which raises the question of the compliance of such foreign decision with the French international public order (see R. Poirier, *La non-déduction des sanctions étrangères confrontée aux garanties fondamentales*, Droit fiscal 2015 no 51-52, comm. 735). Failing that, the principle of non-deductibility of the abovementioned article 39-2 of

the FTC has to step aside before the abovementioned rules of ordinary law of article 39-1 of the same code.

As correctly stated by Mr. R. Poirier in its abovementioned article:

"For instance, are the procedures conducted in the United States by some regulation agencies such as the Office of Foreign Assets Control (OFAC), the Securities and Exchange Commission (SEC), relieved by the Department of Justice, that generally lead to a self-incrimination or to a transaction with the renunciation to certain fundamental guarantees without any control from the court, admissible with respect to the rights of the defense guaranteed by the Constitution and the ECHR?"

For the decisions pronounced by a French court, such compliance is insured by the control of legality of the French court of cassation and the recourses before the French Constitutional council (*Conseil constitutionnel*) (priority ruling on constitutionality or QPC) or before the European court of Human Rights, which will appreciate whether they comply with the fundamental principles arising from the Constitution of 1958 and of the Declaration of Human Rights of 1789, of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR) and of other similar international agreements, and especially the compliance with the rights of the defense (art. 8 of the Declaration of 1789) and with a fair trial (art. 6 of the ECHR), the principle of equality before tax law (art. 6 of the Declaration of 1789)...

However, the compliance of the foreign decision with this French international public order may only be examined if such decision was subject to a request of *exequatur* in order to produce its effects in France, at least if it does not come from a jurisdiction of a State of the European Union (French Code of civil procedure, art. 509) (Decision of the first civil court of the French *Cour de cassation*, March 11, 1997 no. 95-15124: JCP éd. G. 1997, IV, 957; February 20, 2007 no. 05-14082: JCP, éd. G. 2007, act. 197, obs. Bru-neau).

Failing that, if the French company voluntarily executes the decision by which it was convicted, it must be noted that article 39-2 of the FTC does not provide for any solution, for lack of authority likely to appreciate the compliance of this French international public order by the foreign authority or jurisdiction, so that only the provisions of paragraph 1 of such article apply, thus sending the question of the deductibility of commissions to the notion of normal management act and of interest of the company.

II. The tax regime of international commissions of corruption received abroad by a French resident

25. When the corrupter receives the commissions in France, their taxation shall be made, in principle, under French tax law, even if their payment was made in a foreign State, either in the framework of contractual tax law generally conferring the possibility to tax such income to the State of residence of the beneficiary, either in the absence of bilateral agreement by applying internal law.

The taxable amounts may fall under the following categories:

- industrial and commercial profits (FTC, art. 38), if they were declared and if the operation of commission is not unique,

- noncommercial profits if it is one unique operation,
- income with undetermined origin (FTPC, art. L. 69) if the FTA discovered them pursuant to a control of its bank credits in the framework, in particular, of a contradictory examination of its whole tax situation and that they have no evidence of their origin or nature. It must be noted, however, as stated by public rapporteur Mrs. Wunderlich (Administrative Court of Appeal of Nantes, December 20, 2012 no. 12NT00074, 1st ch., Toutain: RJF 7/13 n° 698, BDCF 2013 no. 75), that "*it is an abuse of process when the FTA use such procedure of request of justification followed by an automatic taxation in order to adjust amounts that the FTA know even if they do not qualify such amounts as such, that they constitute an income of a certain category as at the date on which they are taxable*" (Decision of the CE, June 13, 1979 no. 10358; RJF 9/79 no. 490 with conclusions D. Fabre p. 273; CE 22 February 1980 no. 16254; RJF 4/80 no. 346, conclusions D. Fabre Dr. fisc. 4/81 c. 141).

However, when these amounts are transferred abroad, whether to a French resident or not, the law provides several provisions in order to tax them.

1. Commissions transferred by a French resident to a beneficiary located abroad (FTC, art. 182 B)

26. Under article 182 B-I of the FTC, "*The following amounts lead to the application of a withholding tax when they are paid by a debtor exercising an activity in France, to persons or companies subject to income tax or corporate tax and having no permanent professional establishment in such country: (...) c. The amounts paid as a payment of services of any nature provided and used in France*".

This article generally applies, regardless of the beneficiary, natural person or entity, and the basis of the withholding tax being calculated according to the method called "*en dedans*" is equal to the amount excluding tax of the paid amounts without any abatement for professional expenses.

The withholding tax is deducted and paid as at the date of the payment (declaration no. 2494 SD), by the debtor of the amount (FTC, art. 1671 A), except if the latter bears such costs, in which case it qualifies as an indirect benefit of the beneficiary which must be added to the income which constitutes the basis of the withholding tax.

27. The law provides two rates:

- an ordinary law rate of 33.1/3 % (50 % if the debtor bears the costs of the withholding tax) that applies only subject to provisions of the bilateral tax agreements between France and other States.

These agreements generally include an article reducing such rate or even excluding any withholding tax for beneficiaries falling within their scope (e.g. art. 10 of the tax agreement between France and Lebanon), which means in general beneficiaries being able to justify that they are resident in either signatory State;

- a rate increased by 75 % when the amounts are paid to persons residing or established in a non-cooperative State or territory (ETNC) (FTC, art. 182 B-III), subject to any contrary tax agreement. A safeguard clause may rule out such increased rate but the debtor must prove that the amounts correspond to actual operations the main purpose or effect of which is not to localize them in an ETNC (see above) which, in the case of illicit commissions, may be extremely difficult to prove.

28. This raises the question of the treatment of the commissions transferred to a beneficiary established in an offshore area of one of the signatory States, it being specified that generally and subject to any exception (e.g. article 1 of the Protocol attached to the agreement dated 1st March 2012 between France and Hong-Kong), the agreements do not provide any specific provision for offshore companies.

It all depends, thus, on the notion of "*resident*" (art. 1 of the OECD model convention), which generally refers to a person "*subject to tax in such State*" in such conventions (e.g. art. 2.1 of the tax agreement between France and Lebanon).

The expression of "*subject to tax*" requires that the beneficiary of the commission should be actually subject to any of the taxes mentioned in the convention, which is not the case for an annual fixed tax amounting to a few tens of euros due by entities established in the offshore territory (Decision of the CE, May 20, 2016 req. no. 389994: Droit fiscal 2016 no. 28 comm. 422 concl. Cortot-Boucher).

Moreover, even if the beneficiary of the commissions is considered as a regular resident, most agreements include an anti-abuse clause by defining "*beneficial owner*", which leads to exclude from the beneficiaries of their provisions any entity held by non-residents.

This is the case of article 4-6 of the convention between France and Switzerland, that excludes "*apparent residents*" defined as either:

- if the income actually benefit directly or indirectly, by the intermediary of other natural persons or entities, to a person who cannot be considered as a Swiss resident, or
- if they benefit to a natural person who is taxable only on a fixed basis determined pursuant to the rental value of its residences in such State.

The intent of the legislator is thus to guarantee the French Treasury the recovery of the corporate tax and to share the tax resulting from the activity in France of the foreign company between the State of taxation and the State of residency, by giving the French company debtor of the commission constituting a provision of services the responsibility to immediately deduct at source, as at the payment of the amounts, a fixed tax that will reduce the amount of the corporate tax due at the year-end by the foreign company.

29. But this article is also imprecise and unintelligible, whether the withholding tax applies to natural persons or entities (see concl. E. Cortot-Boucher regarding Decision of the CE dated February 17, 2015 req. no. 373230: Droit fiscal 2015 no. 18 comm. 297):

1) does such withholding tax constitute an advance payment on income tax or corporate tax? Then, it would be a mere formality of payment of the tax, as suggested by article 219 quinquies of the FTC, under which the withholding tax shall reduce "*the amount of the corporate tax if applicable on the income that generated it*".

2) how to apply such withholding tax to foreign entities that are not subject to corporate tax in France? Should it still be considered as an advance payment, or as a *sui generis* debit?

As stated by public rapporteur Mrs. Cortot-Boucher in its abovementioned conclusions:

"The qualification as an advance payment becomes a problem when the withholding tax is due by an entity

subject to corporate tax and not subject to corporate tax in France.

Such possibility is far from being only theoretical, because the mention "subject to corporate tax" in article 182 B of the FTC is interpreted as targeting, not the companies actually subject to such tax in France, but companies which would have been subject to such tax if they had exercised their activity in France (...).

3) finally, is such withholding tax, as an advance payment on corporate tax, due when the foreign entity is not subject to a tax similar to the French corporate tax? If so, how to apply an advance payment on a tax which does not exist?

According to Mrs. Cortot-Boucher (*op. cit.*), such withholding tax constitutes "a deduction created by the same text (which) changes its legal nature pursuant to circumstances and in certain cases is only a payment method for another tax, and in other cases an autonomous tax".

30. In addition to the imprecision of the law, another source of unintelligibility for entities arises from the arbitrary nature of the withholding tax for entities not subject to the French corporate tax and exempted from corporate tax, since the jurisdictional and administrative authorities bear the responsibility for determining its scope based on criteria of subjection to taxes not defined by the law.

As specified by public rapporteur Mr. Locatelli (concl. Regarding a decision of the Administrative Court of Appeal of Versailles dated July 18, 2013 no. 12VE00572: Droit fiscal 2014 no. 4 comm. 93):

"It is unclear whether the withholding tax may qualify as a tax. We will have the opportunity (...) to discuss the complexity of the French withholding taxes among which many do not qualify as taxes, but also as fixed methods of collection of a tax, or even as mere advance payments refundable in the case of overpayment".

However, even though it is conceivable that the same tax method may be used in different ways with different purposes, as for article 182 B of the FTC the same terms are used in different ways depending on the circumstances, without finding any logic for such habit in the terms of the law.

Thus, when such foreign company is not subject to the French corporate tax, for lack of exercising any activity in France, directly as well as through the intermediary of a permanent establishment, the notion of advance payment becomes meaningless and case-law interprets the mention "subject to corporate tax" at article 182 B of the FTC as targeting the companies within the scope of the corporate tax, whether it is French or foreign (Decision of the CE, June 30, 1997 req. no. 169179 abovementioned; Decision of the CE, May 25, 2007 req. no. 288288: Droit fiscal 2008 no. 13 comm. 240 concl. Olléon, note Pierre).

31. All these uncertainties lead to questioning the compliance of such article with constitutional principles, which justified the request for a priority ruling on constitutionality (QPC).

Said ruling is based,

- on the one hand on **the negative incompetence of the legislator**, who disregarded its own jurisdiction (Decision of the French Constitutional council dated June 18, 2010, no. 2010-5 QPC, *SNC Kimberly Clark*: Droit fiscal 2010 no. 48 comm. 576 note M. Guichard and R. Greau; Decision of the French Constitutional council dated December 10, 2010, no. 2010-72/75/82 QPC, *M. D. et a.*: Droit fiscal 2010 no. 50, act. 405; Decision of the French Constitutional council

dated October 25, 2013, no. 2013-351 QPC, *Sté Boulanger*; Decision of the French Constitutional council dated June 18, 2012, no. 2012-254 QPC, *FNEM-FO*: Rec. 2012, p. 292) by contravening with article 34 of the Constitution, which attributes an exclusive jurisdiction to the legislator in order to "(lay down) rules as regards tax base, rate and modalities of recovery of taxes of any nature", which of course includes the identification of the taxpayer, or the triggering event, which obviously account for constitutive elements of the scope of the tax (see concl. Legras, regarding Decision of the CE, June 24, 2013 req. no. 366492: Droit fiscal 2013 no. 36 comm. 403),

- and, on the other hand, on the principle of accessibility and intelligibility of the law, having a constitutional nature, and arising from articles 4, 5, 6 et 16 of the Declaration of 1789 abovementioned.

Such principle requires the legislator to widely exercise the jurisdiction conferred to him by the Constitution by "adopting provisions precise enough and unequivocal in order to prevent from any arbitrary risk, without leaving the jurisdictional or administrative authorities to determine the rules, the determination of which was left by the Constitution exclusively to the law" (Decision of the French Constitutional council dated December 29, 2013, no. 2013-685).

32. The principle of unintelligibility, independent from the misreading by the legislator of its own jurisdiction, was confirmed by the European court of Human Rights.

The Court specified that the legislative rules have to be "specified with enough precision so that any citizen is able to define his behavior, with enlightened advice if necessary, and to foresee to a reasonable extent, under the circumstances of the cause, the consequences that may arise from a specific act" (ECHR, April 26, 1979, *Sunday Times*: Rec. série A, no. 30, § 47; see also ECHR, April 24, 1990 *Huvig et Krusler*: Rec. série A, no. 176 A and B).

2. Commissions transferred abroad to a French resident

Independently from tax obligations of the French debtor of the commissions transferred abroad, the law also deals with the French beneficiary of such commissions, who would be paid abroad.

2.1. Commissions received by an entity controlled by a French resident and located in an ETNC (FTC, art. 123 bis)

33. Under the provisions of article 123 bis of the FTC (arising from article 101 of the finance bill for 1999 (no. 98-1266, December 30, 1998): "I. When a natural person residing in France holds directly or indirectly at least 10 % of the actions, shares, financial rights or voting rights in an entity, an organization, a trust or a seminal institution, established or created outside France and subject to a favorable tax regime (FTC, art. 238 A), the profits or positive income of this entity, organization, trust or similar institution are considered as investment income of the natural person up to the actions, shares or financial rights such person holds directly or indirectly **when the assets or the goods of the entity, the organization, the trust or the similar institution mainly comprise securities, claims, deposits or current accounts (...)**".

In such case, these natural persons are taxable to income tax in France on the corresponding profits, even when they are not actually distributed.

However, this functioning may also apply to an entity located in France, if it constitutes an artificial structure, the purpose of which would be to avoid tax law and against which the FTA may implement the repression procedure of abuse of rights of article L. 64 of the FTFC.

Such structure mainly targets the income of companies, trusts organizations created to manage all or part of the financial assets entrusted to them by natural persons and that thus have a property mainly comprising financial and monetary assets that they make bear fruit in the State or territory with a favorable tax regime (instruction, February 18, 2000 of the French Directorate-General for Taxation: BOI 5I-1-00; BOI-RPPM-RCM-10-30-20).

In this respect, in case of plurality of interposed entities, the "Cazeneuve" circular dated June 21, 2013 of the French Ministry of Budget (Droit fiscal 2013 no. 26, act. 365) specifies that all legislation relating to foreign accounts and to tax regularization of assets apply in addition to article 123 bis of the FTC, to accounts held by the intermediary of the interposed structure that is the closest to the taxpayer.

This article thus presents as a limitation of a principle of free movement of capital and not of free movement of the provision of services (see P. Dibout, *La fiscalité à l'épreuve de la liberté de circulation des capitaux*, Droit fiscal 2000 no. 42, Etude p. 1371, no. 37 et s.). As stated by Mr. P. Dibout :

« the impact of this text tends towards the renunciation of the taxpayers to take any participation or acquire any securities, shares of collective investment undertakings or others, in undertakings of other member States benefiting from a favorable tax regime within the meaning of article 238 A of the FTC ».

34. In such logic, what is taxable on the natural persons participating to the relevant structure is the income arising from such structure and from the management of its financial property.

They are thus taxable in the category of investment income on a tax base of 125 % and without any abatement of 40 %, as if the structure established outside France was taxable to corporate tax in France, by accounting for the income, the structure is the intermediary of, as third party account.

A difference of tax base must however be noted, if the property structure is not under any obligation to produce any balance sheet, depending on whether its registered office is located in a State having concluded an agreement of administrative assistance with France: in the first case, an income net of any costs should be retained, while in the second case the income should be the highest between the actual net income and the fixed income determined by applying the rates arising from article 39-1-3° of the FTC, up to the valorization of the assets as at the 1st January (see E. Laporte, *Du purgatoire à la paix retrouvée : variations sur la régularisation fiscale des avoirs situés à l'étranger*, Droit fiscal 2014 no. 23 comm. 363).

35. However, it must be noted that this article is also of uncertain use because of two reasons at least:

1) the first one is based on the fact that the law did not define the notion of "asset" that is needed to determine if it is mainly constituted of securities, and that it provided that such question would be addressed by a decree (no. 99-1156, December 29, 1999) that was consolidated at articles 50 bis to septies of schedule II of the FTC and under the provisions of which the natural persons within the scope of article 123 bis of the FTC have to establish a starting sheet balance for each entity, organization, trust or similar institution subject to a favorable tax regime outside France. The

elements of the balance sheet need to be considered for the residual accounting value they bear with regards to tax legislation that applied to them in the relevant State or territory as at the starting date of their first taxation period.

Only when these accounting assets are mainly financial, the entity falls within the scope of the provisions.

However, all legislations relating to these entities do not necessarily require that they establish an annual balance sheet and, even more, even in the framework of the French tax legislation, professional assets (e.g. business assets) created by a company are not accounted for in the balance sheet, so that there may be a professional entity with mainly financial assets.

In such case, the commissions received by the entity, whether licit or not, would be professional profits but might fall within the scope of article 123 bis pursuant to a decision of the FTA.

This question is currently under debate through a priority ruling on constitutionality (QPC) pursuant to a decision of the Administrative Court of Appeal of Versailles dated June 21, 2016 (no. 15VEO1546: Droit fiscal 2016 no. 50 comm. 650 concl. Coudert).

2) the second one arises from the opinion of the French Constitutional council that, even though the measures for combating the ETNC are mainly consistent with the French Constitution, a general reservation of interpretation should apply when such measures comprise an irrebuttable presumption without the possibility to provide evidence to the contrary "that the relevant operations are real and that neither their purpose nor their effect is to localize profits in an ETNC for a purpose of tax evasion" (Decision of the French Constitutional council, January 20, 2015 no. 2014-437 QPC, *Association française des entreprises privées*: Droit fiscal 2015 no. 12 comm. 223, note Kouraleva-Cazals, regarding article 238-0A of the FTC).

For the French Constitutional council, such presumption without any safeguard clause is a breach of equality before the law (art. 6 of the Declaration of 1789) and before taxes (art. 13 of the same Declaration), with respect to the difference of treatment with the companies without any activity in the ETNC.

Based on the foregoing, the French Constitutional council banned with immediate effect the following sentence: "when the entity is established or constituted in a State of the European community" (part 15 of the decision no. 2016-614 QPC dated March 1, 2017), which leads to generalize the safeguard clause that enables any natural person residing in France to avoid tax by proving that the company activity or the possession of actions in the entity "may not be considered as an artificial structure the purpose of which would be to avoid French tax law", regardless of the State of establishment of the entity.

2.2. Commissions paid to a foreign company for "services provided in France" ("rent a star system")

36. Under article 155 A of the FTC:

"I. The amounts received by a person residing or established outside France in exchange for services provided by one or several persons residing or established in France are taxable on behalf of the latter:

When they directly or indirectly control the person receiving payment for such services; or

When they do not prove that such person practices an industrial or commercial activity other than the provision of services; or

In any case, when the person receiving the payment for services resides or is established in a foreign State or in a territory located outside France, and where such person is subject to a favorable tax regime under the meaning of article 238 A.

II. The provisions of paragraph I here above also apply to persons residing outside France for services provided in France.

III. The person receiving the payment for services is severally liable of taxes due by the person providing such services, up to the amount paid for the services".

This article, arising from article 18 of the finance bill for 1973, as amended by article 71 of the finance bill for 1980, mainly consists of fighting against the structure that enables any provider of services, whether a natural person or an entity, residing in France and creditor of payments or commissions in exchange for their activity in France or abroad (BOI-IR-DOMIC-30, 12 sept. 2012, §160), to have them paid to an *ad hoc* company controlled by such person, created abroad and that only transfers a small part of the payment to such person as income in order to comprise the personal expenses of such person, and thus avoiding to apply French tax on the difference between the payments received by the *ad hoc* company and the payments transferred to such person.

This article thus applies to the payment of commissions in a State without any favorable tax regime as well as in tax havens, but as for the latter, the wording "*in any case*" refers to an irrebuttable presumption of tax evasion (Decision of the CE, September 24, 2010 req. no. 341573: Droit fiscal 2010 no. 48 comm. 577 concl. Boucher).

37. With the notion of beneficial owner and article 155 A of the FTC, France acknowledges a right to tax these commissions on the effective provider of services, as income from French origin in the relevant income category (wages and salaries, noncommercial profits, industrial and commercial profits...), either by assessment if such person resides in France, or by deduction, when one of the following conditions is complied with: the relevant provider directly or indirectly controls the company receiving the payment for the services, the provider does not prove that such company practices mainly an industrial or commercial activity other than the provision of services, or the company is established in a State with a favorable tax regime.

This article thus comprises a very general "*gateway*" (Dumas, concl. Regarding Decision of the CE dated December 4, 2013 req. no. 348136: Droit fiscal 2014 no. 11 comm. 211), meaning amounts perceived by a person residing outside France in exchange for services provided by a person residing in France, and its scope is not limited to exclusively artificial structures (Decision of the CE, October 18, 2002 req. no. 224459: Droit fiscal 2003 no. 7 comm. 122), even though in practice case-law tends to avoid referring to hypotheses in which the billing of the service by a foreign company "*has no actual counterparty in an intervention from such company, that would permit to qualify such service as being provided for its own account*" (see Decision of the CE, March 20, 2013 req. no. 346642: Droit fiscal 2013 no. 20 comm. 282 concl. Aladjidi).

This article is an exception to the principle of freedom of establishment and not to the principle of free movement of capital as article 123 bis (Administrative Court of Appeal of Paris, October 11, 2012 no. 10P0453: Droit fiscal 2013 no. 4 comm. 79, concl. A. Bernard).

The actual provider of services is thus deemed to have personally realized the profits of income from the provision of services by the foreign structure.

It may be noted that the French Constitutional council, in its decision stating that article 155 A of the FTC is consistent with the French Constitution (Decision of the French Constitutional council, November 26, 2010 no. 2010-70 QPC, *M. Moreau*: Droit fiscal 2011 no. 6 comm. 209 note Dieu), expressed a reservation aiming at avoiding a double taxation that may arise from the future payment by such entity of amounts to the actual provider located in France. Such reservation of interpretation also applies when the taxpayer is established abroad, under the condition that such person proves that the amounts have already been taxed (Administrative court (*Tribunal administratif*) of Montreuil, May 25, 2012 no. 110961, 10th ch., Couckuyt, RJF 2/13 no. 127).

Conclusion

If the tax regime of the commissions of corruption may apparently give the impression of a certain tax neutrality owing to the application of the theory of normal management acts, the present article proves that the conditions under which such commissions are generally paid lead to a range of repressive tax measures punishing their illicit billing, their absence of tax and accounting declaration or their payment abroad, generally in tax havens or ETNC.

As regards tax, the method of fight against corruption is quite paradoxical given that only *public* officials are targeted by article 39-2 bis of the FTC, arising from the OECD convention dated December 17, 1997. As for *private* officials, the implementation of the principles of realism and amorality of tax law leads to restricting the deductibility of corruption expenses only to strict compliance with the abovementioned conditions of form and of substance.

But is such a difference of treatment, even with a legal basis, still admissible, even though the question may be raised as regards constitutional law?

Besides, is the process relating to the CJIP as provided by the Sapin II Act really incentivizing while, on the one hand it excludes directors who are natural persons, and on the other hand its tax costs, comprising administrative (amounts added back to the taxable income, nondeductible tax penalties and taxation of profits deemed to have been distributed) as well as criminal (claims regarding tax fraud) expenses, is not subject to a global treatment?

Finally, when the committed offences incur both tax and criminal penalties as it is the case as regards corruption, the case-law of the French Constitutional council considers that such accumulation of penalties is valid, provided that: (1) the provisions of article 1741 of the FTC addressing tax fraud shall not allow to sentence, without disregarding the principle of necessity of the offences, a taxpayer who had been relieved of taxes pursuant to a jurisdictional decision that became definite for a substantial motive; (2) the same principle requires that the provision of article 1741 only apply to the most serious cases of fraudulent concealment of taxable amounts; (3) the principle of proportionality implies that the total amount of the penalties that may be *pronounced* does not exceed the most elevated amount of any of the *incurred* sanctions (Decisions of the French Constitutional council, June 24, 2016, no. 2016-545 QPC and 2016-546 QPC).