

Bénéfices réalisés en France par une société suisse

Lire les conclusions de :

Gérard Gimenez

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 06LY01048 – Société Médecine Beauty – 22 septembre 2009 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Contributions et taxes, Textes fiscaux, Conventions internationales, Notion de dividendes, Imposition en France

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Bénéfices réalisés en France par une société suisse à raison de l'activité exercée en France par un établissement stable et réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal en France

² Les revenus réalisés par une société suisse à raison de l'activité exercée en France par un établissement stable et qui sont réputés distribués à des associés n'ayant pas leur domicile fiscal en France (art. 115 quinquies et 119 bis, 2 CGI) constituent des dividendes au sens du 5 de l'article 11 de la convention fiscale franco-suisse du 9 septembre 1966. Ces revenus réputés distribués constituant ainsi des dividendes dont la participation génératrice se rattache effectivement à un établissement stable situé en France, la convention franco-suisse ne fait pas obstacle à l'imposition en France, au titre de la retenue à la source, des sommes en cause (art 11. 7 de la convention) .

³ Comp. CE 13 octobre 1990 n° 0190083 Ministre de l'économie et des finances c/ S.A. Banque française de l'Orient mentionné au *Recueil Lebon* concernant la Convention franco-néerlandaise du 16 mars 1973

⁴ *Contributions et taxes - Textes fiscaux - Conventions internationales - Convention fiscale franco-suisse - Notion de dividendes - Imposition en France*

Conclusions du rapporteur public

Gérard Gimenez

rapporteur public à la Cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5728](https://doi.org/10.35562/alyoda.5728)

- 1
- Créée en mars 1996, la SA MEDECINE BEAUTY avait son siège social en Suisse et pour représentant fiscal en France la SARL Infotex dont le siège social se trouvait à Gaillard (Haute Savoie) .
- 2
- Les présidents des Tribunaux de grande instance d’Evreux, de Thonon-les-Bains et de Montpellier ont chacun délivré, le 15 mars 2000 pour les deux premiers et le 20 pour le troisième, une ordonnance autorisant visite et saisie.
- 3
- Le 21 mars 2000, les visites et les saisies ont eu lieu dans les locaux de la SA Mardis, de la SA Quantic, de la SARL Top Action, de l’EURL Infotex, ainsi que dans ceux occupés par les époux B. et les procès-verbaux des 6 avril, 25 mai, 15 juin et 28 juillet 2000 ont formalisé la restitution des documents saisis.
- 4
- Le 4 septembre 2000, un avis de vérification de comptabilité au titre des années 1997, 1998 et 1999 a été adressé au siège social en Suisse de la SA MEDECINE BEAUTY et à celui de son représentant fiscal en France, la première intervention sur place étant fixée au 26 septembre, et le 4 octobre 2000, un procès-verbal de défaut de comptabilité a été adressé aux mêmes.
- 5
- Le 21 décembre 2000 (au titre de l’année 1997) et le 14 mai 2001 (au titre des années 1998 et 1999), des rappels ont été notifiés à la société puis mis en recouvrement, avec les pénalités y afférentes,
- 6
- . après une procédure de redressement contradictoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée, telle que prévue par les articles L.55 et suivants du livre des procédures fiscales et
- 7
- . après une procédure de taxation d’office en matière d’impôt sur les sociétés et de contributions sur cet impôt, telle que prévue par le 2° de l’article L.66 du livre précité, à défaut de déclarations malgré mise en demeure.
- 8
- Par ailleurs et sur le fondement combiné, d’une part, du 1, 1° de l’article 109 et du 2 de l’article 115 quinquies du code général des impôts, et, d’autre part, du 1 de l’article 187 du même code, les bénéfices reconstitués ont été soumis à une retenue à la source au titre des années 1998 et 1999.
- 9
- Après de vaines réclamations préalables, la SA MEDECINE BEAUTY a porté le litige devant le Tribunal administratif de Grenoble qui a, par un jugement n° 00204278 0204279 du 22 décembre 2005, rejeté ses demandes en décharge.

En appel, la société vous demande d’annuler ce jugement, de prononcer la décharge et de condamner l’Etat à lui payer une somme de 30 000 euros au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

Sur l’étendue du litige :

Par une décision du 14 décembre 2007 pour une requête d’appel enregistrée le 22 mai 2006, l’administration fiscale a, au titre des années 1998 et 1999, accordé des dégrèvements en matière de pénalités, l’entrée en vigueur de l’ordonnance n° 02005-1512 du 7 décembre 2005 ayant conduit à ramener le taux de la majoration assortissant les droits d’impôt sur les sociétés prévu par l’article 1728 du code général des impôts de 80 à 40 %.

Sur le surplus des conclusions en décharge :

En ce qui concerne les prestations réalisées en France

La SA MEDECINE BEAUTY soutient qu’elle est une société de droit suisse ayant dans ce pays des activités avec des représentants indépendants en France.

Il est exact que la société qui avait pour objet la conception, la mise au point et la distribution de produits naturels avait son siège social et son représentant légal en Suisse et était inscrite au registre de commerce des sociétés suisses.

En revanche, il ne résulte pas de l’instruction qu’elle exerçait dans ce pays ses activités, alors qu’elle disposait de locaux en France pour y assurer, avec l’aide de sociétés françaises mandatées, la vente par correspondance de produits naturels, en cela la réception des produits phytosanitaires acquis auprès de fournisseurs français, leur conditionnement, leur emballage, le traitement des commandes, le colisage, le service après vente, ainsi que le traitement des appels téléphoniques, des courriers, la facturation, la publicité et la réponse aux consommateurs.

Par ailleurs, les époux B., dirigeants de la SA MEDECINE BEAUTY, qui résidaient en France même s’ils avaient également une adresse en Suisse, assuraient également les opérations ci-avant décrites, outre le lien entre la société et tous ses partenaires, avec le pouvoir de l’engager et l’autorité pour participer à ses choix de gestion, sans omettre qu’il existait une confusion entre leurs propres comptes bancaires et ceux de la société et si celle-ci se prévaut d’un contrat de collaboration et de notoriété avec eux, aucun élément ne permet de rattacher les opérations en cause à l’exécution de ce contrat.

Enfin, il ne résulte pas de l’instruction que les bons de commande et les contrats de vente aient été signés ou donné lieu à renégociation, aménagement ou critique par le siège de la société requérante.

20 Ainsi, il nous semble qu'alors même qu'elle était une société de droit suisse, l'ensemble du processus de réalisation des activités en France par la SA MEDECINE BEAUTY se situait dans ce pays à partir d'établissements autonomes par l'intermédiaire de ses représentants permanents.

21 Or, en application du I de l'article 209 du code général des impôts, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés en France sont ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions et en vertu des stipulations de la convention fiscale modifiée du 9 septembre 1966 conclue entre la France et la Suisse, les bénéfices d'une société suisse réalisés en France par l'intermédiaire d'un établissement stable sont imposables en France mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables audit établissement, celui-ci étant une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité.

22 Dès lors et les personnes qui sont intervenues en France pour le compte de la SA MEDECINE BEAUTY ne pouvant être regardées comme des agents indépendants de la société et ayant exercé habituellement, en droit ou en fait, des pouvoirs leur permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations propres de celle-ci, nous vous demandons de considérer, comme la cour l'a déjà fait dans sa décision du 24 mai 2007, n° 002LY01280, SA Iota, publiée à la RJF 2007 n° 01383, rendue à nos conclusions conformes, que lesdites personnes constituaient en France un établissement stable de cette société de droit suisse, étant ici précisé que nous préférons recourir au singulier dès lors qu'à notre sens, l'établissement stable, compte tenu des conditions particulières de l'exercice des activités, est celui où la société disposait de locaux.

23 Par suite et en application des dispositions et des stipulations précitées, la SA MEDECINE BEAUTY était, au titre des années 1997, 1998 et 1999, passible de l'impôt sur les sociétés à hauteur des bénéfices réalisés en France par l'établissement stable.

24 Au demeurant mais au demeurant seulement, en se bornant à produire des documents relatifs à son assujettissement à un impôt cantonal, la SA MEDECINE BEAUTY ne démontre pas qu'elle aurait été imposée en Suisse sur les prestations litigieuses réalisées en France.

25 En ce qui concerne la régularité de la procédure

26 S'agissant de l'application de l'article 6-1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, la société requérante se prévaut de la décision de la

CEDH du 21 février 2008, n° 018497/03, 3e sect., Ravon et a. c/ France, RJF 2008 n° 0571 et DF 2008 commentaire 227, laquelle a sanctionné le dispositif de L. 16 B du livre des procédures fiscales.

27 Malgré sa rédaction protectrice, la pratique conduisait, en effet, à ce que l'exigence constitutionnelle d'un contrôle judiciaire réel et concret avant toute visite domiciliaire soit réduite à sa plus simple expression, la Cour de cassation s'étant toujours livrée à une lecture formelle des articles 6, § 1 et 13 de la convention et ayant jugé que le respect de ces dispositions était assuré tant par l'intervention d'un juge autorisant la visite que par le contrôle exercé par la Cour de cassation.

28 Selon la Cour,

29 I. 1° L'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'Homme est applicable à une contestation - réelle et sérieuse - sur un droit de nature civile.

30 2° Le caractère « civil » du droit au respect du domicile est manifeste, tout comme l'est sa reconnaissance en droit interne, qui résulte non seulement de l'article 9 du Code civil mais aussi du fait que la Convention, qui le consacre en son article 8, est directement applicable dans l'ordre juridique français.

31 3° L'article 6 § 1 de la convention européenne des droits de l'Homme est applicable au litige dès lors que la contestation porte sur la régularité des visites domiciliaires et saisies dont les requérants ont fait l'objet, c'est-à-dire sur la méconnaissance ou non par les autorités de leur droit au respect du domicile.

32 II. L'application de ce texte implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement.

33 III. 1° a) A elle seule, la possibilité de se pourvoir en cassation ne répond pas aux exigences de l'article 6 § 1 dès lors qu'un tel recours devant la Cour de cassation, juge du droit, ne permet pas un examen des éléments de fait fondant les autorisations litigieuses.

34 b) La circonstance que l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires est délivrée par un juge ne suffit pas à combler cette lacune, dès lors que l'on ne saurait considérer que l'instance au cours de laquelle le juge examine la demande d'autorisation est conforme à l'article 6 § 1 alors que la personne visée par la perquisition projetée - qui ignore à ce stade l'existence d'une procédure intentée à son encontre - ne peut se faire entendre.

35 2° a) La garantie constituée par les dispositions selon lesquelles les opérations s'effectuent sous le contrôle du juge qui les a ordonnées ne permet pas un contrôle indépendant de la régularité de l'autorisation elle-même, alors, par ailleurs, que l'accès des personnes concernées à ce juge apparaît plus théorique qu'effectif, comme cela ressort de la jurisprudence de la Cour de cassation.

36 En effet, les agents qui procèdent à la visite n'ont pas l'obligation légale de faire connaître aux intéressés leur droit de soumettre toute difficulté au juge, lequel n'est tenu de mentionner dans l'ordonnance d'autorisation ni la possibilité ni les modalités de sa saisine en vue de la suspension ou de l'arrêt de la visite ; la présence des intéressés n'est d'ailleurs pas requise et la loi ne prévoit pas la possibilité pour ceux-ci de faire appel à un avocat ou d'avoir des contacts avec l'extérieur.

37 b) De surcroît, en raison d'un revirement de la jurisprudence de la Cour de cassation, les intéressés n'ont plus la faculté de saisir le juge qui a autorisé les opérations après l'achèvement de celles-ci pour connaître a posteriori d'une éventuelle irrégularité entachant ces opérations, une telle contestation relevant du contentieux dont peuvent être saisies les juridictions appelées à statuer sur les poursuites éventuellement engagées sur le fondement des documents appréhendés.

38 c) Quant à l'accès à ces dernières juridictions, en tout état de cause, il suppose que des poursuites soient subséquentement engagées contre les intéressés, ce qui ne fut pas le cas en l'espèce.

39 Cependant et en application du IV de l'article 164 de la loi n° 02008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et pour les procédures de visite et de saisie prévues à l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales pour lesquelles le procès-verbal ou l'inventaire mentionnés au IV de cet article a été remis ou réceptionné antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la présente loi, un appel contre l'ordonnance mentionnée au II de cet article, alors même que cette ordonnance a fait l'objet d'un pourvoi ayant donné lieu à cette date à une décision de rejet du juge de cassation, ou un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie peut, dans les délais et selon les modalités précisés au 3 du présent IV, être formé devant le premier président de la cour d'appel lorsque, notamment, les procédures de visite et de saisie ont été réalisées à compter du 1er janvier de la troisième année qui précède l'entrée en vigueur de la présente loi et n'ont donné lieu à aucune procédure de contrôle visée aux articles L. 10 à L. 47 A du livre des procédures fiscales, l'administration devant informer les personnes visées par l'ordonnance ou par les opérations de visite et de saisie de l'existence de ces voies de recours et du délai de deux mois ouvert à compter de la réception de cette information pour, le

cas échéant, faire appel contre l'ordonnance ou former un recours contre le déroulement des opérations de visite ou de saisie et en l'absence d'information de la part de l'administration, ces personnes pouvant exercer, selon les mêmes modalités, cet appel ou ce recours sans condition de délai.

40 Or et en l'espèce, par une lettre du 16 janvier 2009 reçue le 20, l'administration fiscale a informé la SA MEDECINE BEAUTY de ces possibilités, même s'il ne résulte d'ailleurs pas de l'instruction qu'un appel ait été interjeté sur les différentes ordonnances judiciaires.

41 Dans ces conditions et la société ayant été mise à même d'obtenir un contrôle effectif, en droit et en fait, de la régularité des décisions dont s'agit, la circonstance que l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction avant l'entrée en vigueur de la loi du 4 août 2008, méconnaissait les stipulations de la convention reste sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition.

42 S'agissant de la restitution des documents saisis et après avoir cité les termes de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales et un considérant de principe sur lequel nous reviendrons, le tribunal a ainsi motivé sa décision :

43 « Considérant qu'il est constant que l'administration, qui a mis en oeuvre la procédure prévue par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales, en se prévalant de la présomption que la société MEDECINE BEAUTY cherchait à se soustraire à ses obligations fiscales, a procédé, notamment, à la visite des locaux des sociétés SA MARDIS, SARL TOP Action, EURL Infotex, ainsi que d'une des résidences des époux B., directeurs de la société requérante ; qu'elle y a saisi divers documents ; que l'administration, qui a communiqué à la société vérifiée, en annexe à sa réponse à ses observations, un bordereau listant les documents ainsi saisis ayant été exploités pour le redressement, et en tenant ceux-ci à la disposition de la société vérifiée, laquelle s'est au demeurant abstenue d'en demander la communication, a ainsi satisfait aux prescriptions précitées du VI de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales ; que ce texte, de surcroît, ne prévoit pas, comme il vient d'être dit, que les copies des documents saisis dans ces conditions chez des tiers soient remises au préalable par l'administration au contribuable qu'elle envisage de vérifier ; qu'enfin, les dispositions précitées prévoyant la possibilité de visites « en tous lieux, même privés, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et procéder à leur saisie », la société MEDECINE BEAUTY ne saurait utilement faire valoir que les documents ainsi saisis l'ont été chez des sociétés tierces, qui ne constitueraient pas des établissements de la requérante en France ; qu'enfin, la circonstance que ces visites et saisies aient eu lieu avant l'ouverture d'une procédure de vérification est dépourvue d'incidence

sur la régularité de la procédure d'imposition, les textes précités ne subordonnant pas à l'ouverture préalable d'une procédure de vérification la mise en œuvre de l'article L.16 B ».

44

Sur ce point, vous pourrez confirmer en l'état les premiers juges, lesquels ont à juste titre tenu compte de la jurisprudence en la matière, Voyez en ce sens CE 9 juillet 1986, n° 030770, Société financière de placement et de gestion immobilière et CAA Paris 20 novembre 2002, n° 099PA00237 Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ S.A.R.L. La Nouba, ces deux décisions étant mentionnées au Recueil Lebon.

45

Selon la première décision, si aucun principe ni aucun texte ne s'oppose à ce que l'administration utilise des renseignements provenant d'autres sources qu'une vérification de comptabilité pour déterminer les bases d'imposition du contribuable, c'est toutefois à la condition que celui-ci en soit informé par le service et soit mis à même de les contester avant la mise en recouvrement des impositions.

46

Selon la seconde décision dont les premiers juges ont repris le considérant de principe, les dispositions de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales organisent, sous le contrôle de l'autorité judiciaire, une procédure de perquisition chez le contribuable soupçonné de se soustraire à l'impôt ou chez des tiers.

47

Le V de cet article prévoit que "les pièces et documents saisis sont restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite".

48

Le VI dispose par ailleurs que "l'administration des impôts ne peut opposer au contribuable les informations recueillies qu'après restitution des pièces et documents saisis ou de leur reproduction et mise en œuvre des procédures de contrôle visées aux premier et deuxième alinéas de l'article L.47".

49

a) Eu égard aux termes mêmes utilisés par le législateur, ces dispositions, qui ne visent que l'occupant des lieux ou son représentant et précisent explicitement que les documents saisis doivent être rendus à ces derniers, ne peuvent être regardées comme imposant, au surplus, à l'administration de remettre au contribuable soupçonné, avant la mise en œuvre des procédures de vérification prévues à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales, les pièces et documents saisis chez des tiers ou leur reproduction.

50

b) Les éléments ainsi obtenus, que l'administration ne peut opposer au contribuable avant d'en avoir effectué la restitution dans les conditions prévues aux paragraphes V et VI de l'article L.16 B du livre des procédures fiscales, présentent le caractère de renseignements ou documents de source extérieure par rapport à la mise en œuvre des vérifications diligentées à l'encontre des personnes soupçonnées de se soustraire à l'impôt.

51 Par suite, et dans la mesure où les impositions litigieuses sont fondées sur de tels éléments, l'administration, qui n'est pas tenue de les communiquer spontanément à quelque stade de la procédure d'imposition que ce soit, notamment lors de la phase préalable de contrôle, devra toutefois, au stade de la procédure de redressement, indiquer clairement l'origine, la nature et la teneur de ces éléments obtenus auprès de tiers de façon à ce que le contribuable redressé soit à même d'en demander la communication avant la mise en recouvrement desdites impositions.

52 S'agissant des renseignements obtenus dans le cadre de l'exercice du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire

53 Etant préalablement indiqué que l'administration fiscale n'est ni tenue d'informer le contribuable de l'exercice de son droit de communication, ni de communiquer spontanément le contenu des renseignements obtenus dans ce cadre, il résulte de l'instruction qu'à l'occasion des notifications de redressements des 21 décembre 2000 et 14 mai 2001, ainsi qu'à celle des réponses aux observations du contribuable des 13 février et 13 juin 2001, et, dès lors, avant la mise en recouvrement, l'administration fiscale a informé la SA MEDECINE BEAUTY des renseignements obtenus auprès de l'autorité judiciaire qui lui ont permis de fonder ses redressements, ce qui permettait à la société de se rapprocher de l'autorité judiciaire pour les discuter avec l'administration fiscale.

54 S'agissant de la procédure de taxation d'office en matière d'impôt sur les sociétés

55 Elle résulte, comme il a été déjà dit, du défaut de dépôt de déclarations des résultats malgré mise en demeure et cette procédure a également pour effet de rendre inopérants les moyens tirés, à les supposer même établis, des vices de procédure entachant les opérations de contrôle sur place dès lors que les impositions d'office ne procèdent pas elles-mêmes de la vérification de comptabilité entreprise, ce qui est le cas en l'espèce en raison de ce que c'est l'exercice du droit de communication qui a permis de révéler le défaut d'obligations déclaratives.

56 En ce qui concerne la retenue à la source

57 Dès lors d'abord que la SA MEDECINE BEAUTY a inclus dans sa réclamation préalable du 22 mars 2002 la retenue à la source due au titre des années 1998 et 1999 et en admettant même qu'il n'y ait pas eu de moyens propres à ce stade, la société requérante était en droit de la contester devant le juge de l'impôt en invoquant à cet autre stade ses moyens.

58 Ensuite et en application du 1 de l'article 115 quinquies du code général des impôts, les bénéfices réalisés en France par les sociétés étrangères sont réputés distribués, au titre de chaque exercice, à des

associés n'ayant pas leur domicile fiscal ou leur siège social en France et en application du 2 de l'article 119 bis du même code, les produits visés aux articles 108 à 117 bis donnent lieu à l'application d'une retenue à la source dont le taux est fixé par le 1 de l'article 187 lorsqu'ils bénéficient à des personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal ou leur siège en France.

59 En l'espèce et compte tenu de ce qui précède, la SA MEDECINE BEAUTY, société de droit suisse passible de l'impôt sur les sociétés à raison des bénéfices réalisés par son établissement stable, devait, au titre des années 1998 et 1999, être assujettie à une retenue à la source sur les bénéfices réputés distribués.

60 Si, par ailleurs et en application de l'article 11 de la convention franco suisse modifiée par l'avenant signé à Paris le 22 juillet 1997, approuvé par la loi n° 098-474 du 17 juin 1998 (JO du 19 juin 1998) et publié par le décret n° 098-747 du 20 août 1998 (JO du 27 août 1998) 1, les dividendes provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat et si en application du 5 de ce même article, les revenus réputés distribués constituent des dividendes, en application du 7 de cet article, lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat contractant tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat contractant, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt, au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

61 Appliqué à notre espèce, cela veut dire qu'en application de l'article 11 de la convention franco suisse modifiée, les revenus provenant de France et réputés distribués à une personne résidant en Suisse sont imposables en Suisse, sauf dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe situés en France.

62 Dans ces conditions, l'administration fiscale était en droit, sur le fondement de la loi interne et après s'être assuré que la convention bilatérale avec la Suisse ne s'y opposait pas, d'assujettir la SA MEDECINE BEAUTY à une retenue à la source en application des règles prescrites par le code général des impôts.

63 Par ces motifs, nous concluons

64

- à un non-lieu à statuer à hauteur, en matière de pénalités, des dégrèvements accordés en cours d’instance d’appel au titre des années 1998 et 1999,

65

- au rejet du surplus des conclusions en décharge et

66

- dans les circonstances de l’espèce, à celui de celles en remboursement.