

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Raphaël COIN*

Ancien directeur fiscal de General Electric pour les activités exercées en France
Docteur en droit



Franck LE MENTEC

Avocat associé, Cohen & Gresser LLP

Domicile et résidence

- > **Personnes physiques - Lieu de séjour habituel** - Le Conseil d'État juge, pour l'application de l'article 4, § 2 de la convention conclue le 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil, que le séjour habituel dans un État s'apprécie au regard de la fréquence, de la durée et de la régularité des séjours dans cet État qui font partie du rythme de vie normal de la personne et ont un caractère plus que transitoire, sans qu'il y ait lieu de rechercher si la durée totale des séjours qu'elle y a effectués excède la moitié de l'année (V. § 1).
- > **Personnes morales - Société exonérée de ses bénéfices réalisés à l'export** - La CAA de Paris juge que les stipulations de l'article 3 de la convention fiscale entre la France et la Tunisie, qui définissent la notion de « résident », doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but. Il résulte des termes mêmes de ces stipulations, conformément à leur objet, qui est d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'État concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations. La société tunisienne en cause bénéficiait, en application de la loi fiscale tunisienne, d'une déduction de la totalité de ses bénéfices provenant de l'exportation de l'assiette de l'IS, durant les dix années suivant la première opération d'exportation. Contrairement aux conclusions de son rapporteur public, la cour juge que cette déduction, qui revient à exonérer ces

* Les commentaires de l'auteur ne sont pas publiés au nom d'une organisation et n'engagent que lui.

bénéfices de l'IS, est octroyée sur présentation d'une demande annuelle et ne porte pas sur la totalité des bénéfices réalisés par la société mais uniquement sur les bénéfices provenant de l'exportation. Dans ces conditions, cette société tunisienne ne peut être regardée comme n'étant pas soumise à l'IS en Tunisie à raison de son activité, alors même qu'elle n'a pas

réalisé de chiffre d'affaires sur le marché local au cours des années d'imposition en litige. La cour en conclut que la société est bien résidente en Tunisie. La CAA de Lyon, saisie d'une affaire mettant en cause le même régime tunisien, statue dans le même sens, également contrairement aux conclusions de son rapporteur public (V. § 13).

Domicile et résidence

Personnes physiques

1. Résidence fiscale - Lieu de séjour habituel - Convention franco-brésilienne - Le Conseil d'État juge, pour l'application de l'article 4, § 2 de la convention conclue le 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil, que le séjour habituel dans un État s'apprécie au regard de la fréquence, de la durée et de la régularité des séjours dans cet État qui font partie du rythme de vie normal de la personne et ont un caractère plus que transitoire, sans qu'il y ait lieu de rechercher si la durée totale des séjours qu'elle y a effectués excède la moitié de l'année.

CE, 8^e et 3^e ch., 16 juill. 2020, n° 436570, Curot, concl. K. Ciavaldini (V. annexe 1)

◇ Contexte

2. Un contribuable, de nationalité française, a transféré son domicile fiscal au Brésil fin 2012. L'administration fiscale a toutefois estimé qu'il demeurerait résident fiscal français au titre de l'année 2013. Cette analyse fut suivie par le Tribunal administratif de Lyon¹, puis par la Cour administrative d'appel de Lyon².

Il était acquis que le contribuable devait être regardé, au regard de l'article 4 B du CGI, comme domicilié fiscalement en France et qu'il était en 2013 également domicilié fiscalement au Brésil en application du droit interne brésilien. Le départage reposait ainsi sur l'interprétation et l'application de l'article 4 de la convention fiscale conclue le 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil. Cette convention, en ligne avec le modèle OCDE, prévoit une démarche classique en la matière :

- il convient d'abord de rechercher si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans l'un des États contractants ; elle sera alors résidente fiscale dans l'État où elle dispose d'un foyer ;

- si la personne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme résidente de l'État contractant avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (critère du centre des intérêts vitaux) ;

- si aucun de ces deux premiers critères ne peut être caractérisé, la personne est résidente de l'État contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

- si, enfin, la personne séjourne de façon habituelle dans les deux États contractants, ou au contraire si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme résident de l'État contractant dont elle possède la nationalité.

3. Le tribunal, puis la cour administrative d'appel, ont estimé que M. Curot n'avait de foyer d'habitation permanent ni en France, ni au Brésil. Ils n'ont dès lors pas fait application du critère du centre des intérêts vitaux, qui ne s'active que si la personne a un foyer dans les deux États contractants. Ils ont ensuite considéré que l'intéressé ne séjournait de façon habituelle ni en France, ni au Brésil, ce qui les a conduit à appliquer le critère de la nationalité, déterminant la résidence fiscale du contribuable en France.

Le contribuable contestait cette analyse en reprochant aux juges du fond de ne pas avoir recherché pendant quelle durée il avait séjourné au Brésil, malgré les pièces fournies, renvoyant ainsi à l'analyse de son lieu de séjour habituel.

◇ Notion de « lieu de séjour habituel »

4. La notion conventionnelle de « lieu de séjour habituel » **ne doit pas être confondue avec la notion de droit interne de « lieu de séjour principal »**³ :

- comme l'indique le Comité des affaires fiscales de l'OCDE, la notion de séjour habituel s'appuie sur « *la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal d'une personne et qui ont donc un caractère plus que transitoire [...] une personne peut séjourner de façon habituelle dans les deux États, par exemple si cette personne a été présente de façon courante ou régulière dans chacun de ces États au cours de la période considérée, indépendamment du fait qu'elle ait pu passer plus de jours dans un État plutôt que dans l'autre* »⁴ ; il peut ainsi exister

1 TA Lyon, 4 juin 2019, n° 1801016

2 CAA Lyon, 9 oct. 2019, n° 19LY03062.

3 V. BOI-INT-CVB-DZA-10, 12 sept. 2012, § 140, commentaires sur la convention franco-algérienne.

4 Modèle de convention OCDE, 2017, Commentaires sur l'article 4, n° 19.

un séjour habituel dans deux États distincts, quel que soit le décompte des jours passés dans l'un ou l'autre de ces États ;

- doivent être pris en considération, le cas échéant, non seulement les séjours faits par l'intéressé dans son foyer d'habitation mais aussi à tout autre endroit dans cet État⁵ ; dans le cas où une personne physique ne dispose d'un foyer d'habitation dans aucun des États, par exemple si cette personne passe d'un hôtel à l'autre, il convient de prendre en considération tous les séjours faits dans un État sans qu'il faille en rechercher les raisons⁶ ;

- toujours selon les commentaires de l'OCDE, dans leur formulation issue de la révision de 2017, « l'examen doit porter sur une période suffisamment longue pour permettre d'évaluer la fréquence, la durée et la régularité de séjours qui font partie du rythme de vie normal de la personne »⁷.

5. Cette notion n'implique pas, à la différence de celle de « séjour principal », de comparer les temps de présence dans différents États. Les commentaires OCDE fournissent les illustrations suivantes :

- une personne travaillant dans l'État A où elle vit habituellement, et allant dans l'État B deux jours par mois et une fois par an pour trois semaines de vacances (soit environ 45 jours par an) séjourne de façon habituelle dans l'État A, mais pas dans l'État B ;

- en revanche, si la personne travaille de brèves périodes de temps dans l'État A, où elle revient quinze fois par an pour des séjours de deux semaines chaque fois (environ 210 jours par an), mais est présente dans l'État B le reste du temps, elle sera regardée comme séjournant de façon habituelle dans les deux États.

6. En jurisprudence française, on ne relève que relativement peu de décisions sur cette notion⁸.

◇ Issue

7. Le contribuable contestait l'application du critère de la nationalité retenu par les juges du fond, car, selon lui, les pièces fournies permettaient de démontrer que son lieu de séjour habituel était bien au Brésil : les tampons portés sur son passeport montraient trois séjours annuels au Brésil en 2012, en 2013 et 2014 ; en 2013, le contribuable avait passé 245 jours au Brésil. Était également communiqué un certificat de

voyage établi par la compagnie aérienne Latam confirmant les données portées sur son passeport. À cela s'y ajoutait un historique de ses déplacements établi par la police fédérale brésilienne.

Le Conseil d'État casse la décision d'appel en considérant qu'en ignorant ces éléments les juges d'appel ont inexactement qualifié les faits et que « la fréquence, la durée et la régularité des séjours du contribuable au Brésil en 2013 caractérisaient un séjour habituel dans cet État, pour l'application des stipulations du b du 2 du même article ».

Cette décision doit être saluée, en ce qu'elle est techniquement irréprochable. Elle peut aussi susciter un certain désarroi lorsque, en creux, l'on relève l'engagement et la poursuite par l'administration d'un tel rehaussement, infondé et injustifié de bout en bout, que le contribuable aura mis plus de cinq longues années à combattre.

F. LE MENTEC ■

8. Résidence fiscale - Convention franco-suisse

- Régime du forfait - La CAA de Paris juge que la doctrine administrative reprenant le contenu de l'échange de lettres du 29 février 1968 entre les autorités compétentes françaises et suisses permettant à des résidents suisses soumis à certains régimes de forfait de se prévaloir de la qualité de résident fiscal en Suisse au sens de la convention bilatérale du 9 septembre 1966, ne contient aucune interprétation de la loi fiscale et ne peut, de ce fait, pas être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

CAA Paris, 2^e ch., 24 juin 2020, n° 19PA02886, Min. c/ Bouchara, concl. J. Jimenez (V. annexe 2)

9. En juillet 2010, soit 9 mois avant l'introduction de la nouvelle mouture de l'*exit tax*, M. et Mme Bouchara se sont expatriés en Suisse. Ils ont ensuite, en juin 2011, cédé leur participation dans une entité française. L'administration française a toutefois considéré qu'ils n'étaient pas résidents suisses à la date de la cession et a imposé en France la plus-value dégagée.

Il n'était pas contesté que les contribuables disposaient en France du centre de leurs intérêts économiques au sens de l'article 4 B du CGI. La question était de déterminer s'ils pouvaient être considérés comme des résidents suisses au sens de la convention fiscale du 9 septembre 1966 signée entre la France et la Suisse.

Selon l'article 15.5 de cette convention, la plus-value résultant de la cession par une personne résidente de Suisse de parts d'une société française est imposable en Suisse⁹. Aussi, aux termes de l'article 4 de cette même convention, n'est pas considérée comme résidente d'un État contractant « [...] b) Une personne physique qui n'est imposable dans cet État que sur une base forfaitaire déterminée d'après la valeur locative de la ou des résidences qu'elle possède sur le territoire de cet État ».

⁹ V. par ex. CAA Paris, 2 oct. 2003, n° 99PA03116.

⁵ *Ibidem*, n° 17.

⁶ *Ibidem*, n° 18.

⁷ *Ibidem*, n° 19.1.

⁸ V. not. CE, 26 janv. 1990, n° 69853 : Dr. fisc. 1990, n° 23, comm. 1121 ; RJF 3/90 n° 240, dans le cadre de la convention franco-allemande, où une personne séjournant en Allemagne pour son activité professionnelle et passant en France ses vacances et ses fins de semaine séjournait habituellement dans les deux États. - CAA Paris, 28 déc. 1995, n° 94PA01491, Hindi-Waha, dans le cadre de la convention entre la France et la Côte d'Ivoire. - CAA Nantes, 29 juin 1994, n° 92NTO0811, Min. c/ Lesmaris, dans le cadre de la convention entre la France et la Maroc, où un contribuable a été considéré comme résident au Maroc, État où il séjournait le plus longtemps. - CE, 26 avr. 2017, n° 38487, dans le cadre de la convention entre la France et la Suisse, ayant identifié de longs séjours en France alors qu'aucun élément ne permettait d'étayer la durée des séjours en Suisse.

Les contribuables étaient justement imposés en Suisse selon le régime du forfait fiscal. À titre de rappel, l'impôt dû est alors déterminé en fonction du train de vie du contribuable, notamment selon son loyer ou la valeur locative de sa résidence principale. Sur la base de ces stipulations, les contribuables ne pouvaient, au titre de l'année en cause, être considérés comme domiciliés fiscalement en Suisse¹⁰. Les contribuables avançaient cependant, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, que les termes de l'accord amiable intervenu en application de l'article 27 de cette convention, sous forme d'échange de lettres le 29 février 1968 entre les autorités compétentes françaises et suisses, devaient conduire à une conclusion inverse.

Le Conseil d'État admet depuis longtemps la possibilité d'invoquer une doctrine relative à une convention fiscale¹¹. Cet accord amiable fut publié à la documentation de base sous la référence 14 B-2122, 12 sept. 1972, § 7, et a été rapporté en 2012. Il était encore en vigueur en 2011. Il précise qu'une personne physique imposée au forfait dans un État peut se voir reconnaître la qualité de résident fiscal de cet État selon les conditions suivantes : « a - si la base d'imposition fédérale, cantonale et communale, est supérieure à cinq fois la valeur locative de l'habitation du contribuable ou à une fois et demie le prix de pension qu'il paie, et - b si la base d'imposition cantonale et communale ne s'écarte pas notablement de celle qui est déterminante pour l'IDN (Impôt fédéral pour la défense nationale), ladite base cantonale et communale devant, en tout état de cause, être égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention, notamment dividendes, intérêts, redevances de licences (voir circulaire de l'Administration fédérale suisse des Contributions du 29 février 1968 annexe n° 13) ».

La condition prévue par le a) était bien remplie. La seconde condition du b) implique que la base cantonale communale soit, en tout état de cause, « égale ou supérieure aux éléments du revenu du contribuable qui proviennent de Suisse et de France, pour les revenus de source française, lorsqu'ils sont privilégiés par la convention, notamment les dividendes, intérêts, redevances de licences. »

Dans l'affaire en cause, la base d'imposition cantonale et communale, fixée à 1 500 000 CHF, était très supérieure à l'addition des revenus suisses (69 208 CHF) et des revenus financiers de source française (128 687 euros), hors plus-value mobilière et des revenus fonciers de source française du contribuable, cette dernière s'élevant à plusieurs dizaines de millions d'euros.

Le litige s'est cristallisé sur le point de savoir si la plus-value sur titres déagée pouvait être regardée ou non comme un « revenu de source française privilégié par la Convention », tel que visé par l'accord franco-suisse. Une réponse négative permettait au contribuable de revendiquer la qualité de résident suisse.

10. Une première manche remportée - Le TA de Paris a, dans une décision du 27 juin 2019¹², jugé que la convention

10 V. pour un cas comparable, CAA Paris, 21 nov. 2019, n° 18PA020006, pt 13.

11 V. CE, 22 déc. 1982, n° 26388. - CE, 30 déc. 2014, n° 362245, Charpentier.

12 TA Paris, 27 juin 2019, n° 1706560.

fiscale franco-suisse ne contenant aucune mention de l'expression « revenus de source française, privilégiés par la convention » et les « revenus privilégiés » n'y étant pas définis, elle doit être interprétée dans le sens que les parties lui donnent pour l'impôt en cause ou à la lumière du contexte si celui-ci exige une interprétation différente. Or, les administrations fiscales compétentes ont convenu que la base d'imposition à prendre en compte en Suisse comprend les seuls revenus pour lesquels la convention a prévu des dispositions spécifiques en vue de faire obstacle à une double imposition en Suisse et en France.

Les juges relèvent que les éléments de doctrine revendiqués renvoient explicitement à l'annexe 13 de la doctrine contenant la circulaire de l'administration fédérale suisse du 29 février 1968. Celle-ci fait obstacle à la prise en compte dans les bases des personnes imposées des plus-values de cession de valeurs mobilières de source française non imposables en Suisse. Il en ressort que l'emploi de l'adverbe « notamment » ne peut conduire à inclure dans la base imposable en Suisse des plus-values de cession de valeurs mobilières, qui ne sont pas susceptibles de double imposition. Ces revenus ne constituent donc pas des « revenus de source française, privilégiés par la Convention » au sens de la doctrine. L'administration française ne pouvait considérer les contribuables comme résidents de France.

11. Une seconde manche perdue - Le ministre ayant fait appel, le débat s'est rouvert devant la Cour administrative d'appel de Paris. Or, le rapporteur public, dans ses conclusions (reproduites en annexe), n'a tout d'abord pas suivi le raisonnement du Tribunal administratif : selon lui, le juge de l'impôt est tenu de faire une application littérale de la doctrine, sans se livrer à son interprétation au regard du droit suisse ou des principes en vigueur pour l'interprétation des conventions fiscales internationales. Or, la doctrine invoquée ne définit pas, selon lui, la notion de revenus privilégiés. Elle ne dit en particulier pas spécifiquement si les plus-values mobilières doivent ou non être incluses dans les « revenus privilégiés ». Il en conclut que la doctrine ne contient en conséquence aucune interprétation formelle du texte fiscal. Les contribuables ne pouvaient par conséquent s'en prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. Cette position fut suivie par les juges, qui n'ont pas accepté la convocation de la doctrine administrative par les contribuables.

12. La troisième manche décisive - Nous comprenons que cette affaire sera portée devant le Conseil d'État, à raison. La décision de la CAA de Paris nous paraît bien critiquable. La solution semble reposer sur un postulat erroné selon lequel la notion d'interprétation littérale et stricte de la doctrine serait exclusive de tout cheminement intellectuel par son lecteur. En creux, tout effort de compréhension que devrait déployer le lecteur pour tenter de saisir les effets d'une doctrine l'annihilerait immédiatement, l'interprétation littérale ne devant souffrir d'aucun questionnement. C'est ce qui a conduit manifestement le rapporteur public puis le juge administratif à balayer d'un revers de main cet accord franco-suisse.

On sait qu'en vertu du principe d'interprétation stricte

et littérale, une instruction qui n'est pas claire ne constitue pas une interprétation formelle de la loi fiscale et n'est dès lors pas opposable à l'administration¹³. C'est également sur ce principe que s'appuie le précepte selon lequel la doctrine administrative est réputée ne pas avoir « d'esprit »¹⁴.

Ce principe d'interprétation littérale de la doctrine a néanmoins déjà conduit le Conseil d'État à juger que les mots utilisés par une doctrine devaient être interprétés dans le sens qu'ils avaient pour l'auteur de celle-ci¹⁵. Dans cette affaire, une société ayant pour objet la distribution de films par vidéocassettes amortissait chaque année les droits d'exploitation de ces films à hauteur des recettes nettes procurées par leur exploitation. Une lettre du 6 avril 1972 de l'administration fiscale au délégué général de la Fédération nationale des distributeurs de films avait toutefois autorisé les distributeurs à amortir les droits d'exploitation de leurs films selon le régime dérogatoire prévu en faveur des producteurs de films par une circulaire de 1950, c'est-à-dire un amortissement égal pour chaque exercice aux recettes nettes d'exploitation des films au cours de celui-ci. Or, à la date à laquelle la lettre du 6 avril 1972 avait été rédigée, les vidéocassettes n'étaient pas encore exploitées. La lettre du 6 avril 1972 ne pouvait viser que les distributeurs de films en salles ou à la télévision. La question était de savoir si la société pouvait bénéficier, pour une activité n'existant pas à l'époque, d'une interprétation formelle de la loi fiscale dont l'auteur ignorait, de toute évidence, qu'elle serait susceptible de s'appliquer à ce cas de figure. Le Conseil d'État a interprété les termes de la lettre du 6 avril 1972 dans le sens qu'ils avaient pour l'auteur de cette lettre au moment où elle a été rédigée¹⁶. Ainsi, les contribuables et les juges doivent nécessairement s'interroger sur le sens des termes de la doctrine administrative à l'époque où cette interprétation a été élaborée. Comme l'observait parfaitement Emmanuelle Mignon dans sa chronique précitée, la notion d'interprétation littérale est généralement présentée de manière tronquée, et on devrait lui préférer le principe d'interprétation littérale mais intelligente de la doctrine. La lecture intelligente de la doctrine a pu notamment conduire à replacer une expression dans son contexte ou à conférer un sens juridique à un terme imprécis¹⁷. Dans l'espèce commentée, retenir une lecture stricte mais intelligente de la doctrine visée, en la replaçant dans son contexte et prenant en compte l'exonération des plus-values mobilières en Suisse telle qu'elle existait à l'époque, ne peut conduire qu'à une solution inverse à celle rendue par la cour administrative d'appel. Le tie break va commencer.

F. LE MENTEC ■

13 V. CE 29 juin 1977, n° 4112, SA Club Méditerranée : RJF 9/77 n° 493, 2^e espèce.

14 V. par ex. CE, 30 mars 1992, n° 114926, Sté Générale : RJF 5/92 n° 706. - CE, ass., avis, 8 avr. 1998, n° 192539, Sté de distribution de chaleur de Meudon et d'Orléans (SDMO) : RJF 5/98 n° 593.

15 V. CE, 29 déc. 1999, n° 189557, SA Hugo Films : RJF 2/00 n° 235.

16 V. not. E. Mignon, Jurisprudence récente, questions en suspens : RJF 6/00.

17 CE, 13 mai 1991, n° 77657, Ets René Pietruschi : RJF 7/91 n° 926.

Personnes morales

13. Résidence fiscale - Société exonérée d'impôt sur ses bénéfices réalisés à l'export - Convention franco-tunisienne - La CAA de Paris juge que les stipulations de l'article 3 de la convention fiscale entre la France et la Tunisie, qui définissent la notion de « résident », doivent être interprétées conformément au sens ordinaire à attribuer à leurs termes, dans leur contexte et à la lumière de leur objet et de leur but. Il résulte des termes mêmes de ces stipulations, conformément à leur objet, qui est d'éviter les doubles impositions, que les personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt en cause par la loi de l'État concerné à raison de leur statut ou de leur activité ne peuvent être regardées comme assujetties au sens de ces stipulations. La société tunisienne en cause bénéficiait, en application de la loi fiscale tunisienne, d'une déduction de la totalité de ses bénéfices provenant de l'exportation de l'assiette de l'IS, durant les dix années suivant la première opération d'exportation. Contrairement aux conclusions de son rapporteur public, la cour juge que cette déduction, qui revient à exonérer ces bénéfices de l'IS, est octroyée sur présentation d'une demande annuelle et ne porte pas sur la totalité des bénéfices réalisés par la société mais uniquement sur les bénéfices provenant de l'exportation. Dans ces conditions, cette société tunisienne ne peut être regardée comme n'étant pas soumise à l'IS en Tunisie à raison de son activité, alors même qu'elle n'a pas réalisé de chiffre d'affaires sur le marché local au cours des années d'imposition en litige. La cour en conclut que la société est bien résidente en Tunisie. La CAA de Lyon, saisie d'une affaire mettant en cause le même régime tunisien, statue dans le même sens, également contrairement aux conclusions de son rapporteur public.

CAA Paris, 7^e ch., 30 juin 2020, n° 18PA02724, SA Observatoire d'Economie Appliquée (OBEA), concl. A. Stoltz-Valette (V. annexe 3)

Pourvoi enregistré sous le n° 443018

CAA Lyon, 5^e ch., 29 sept. 2020, n° 18LY03637, SAS CEGID, concl. J.-P. Vallecchia (V. annexe 4)

14. Vers la création d'un adage « résidence partielle vaut résidence » ? Telle est la question que l'on peut se poser à la suite des décisions commentées rendues par les cours administratives d'appel de Paris et Lyon, même si l'existence d'un pourvoi dans l'affaire parisienne laisse le débat encore

ouvert. La question porte sur la possibilité pour une société tunisienne exonérée d'imposition en Tunisie de bénéficier de la convention fiscale entre la France et cet État pour l'application de la retenue à la source prévue à l'article 182 B du CGI. La question du dispositif même de l'article 182 B était relativement secondaire, l'essentiel étant la qualification de la résidence de la société en fonction de l'étendue de son imposition. On notera d'emblée les hésitations du rapporteur public de la Cour de Paris, Alexandra Stoltz-Valette¹⁸, en faveur d'une solution dont on pouvait admettre la pertinence, même si son raisonnement nous semblait laisser subsister quelques doutes et que celui-ci n'a pas été suivi par la cour. L'administration fiscale aurait probablement pu avoir une discussion sur le fondement de l'article 238 A du CGI, mais on ne trouve pas trace de cette question, peut-être parce que le service rendu était réel et à un prix non exagéré.

15. Le cas est celui d'une société tunisienne exonérée d'impôt en vertu d'une législation locale qui favorise les exportations en exonérant d'impôt les profits issus de ses activités selon un mécanisme d'exonération partielle ou totale de ces profits durant une période de dix années. On notera, à titre préliminaire, que **ce type de régime de faveur est relativement répandu dans le monde**. Les îles anglo-normandes, par exemple, ont popularisé de tels instruments dans un contexte différent qui ne permettait pas d'utiliser un réseau conventionnel mais exigeait une détention par des non-résidents d'entités éligibles exerçant uniquement leur activité hors du territoire. En l'espèce, la situation est plus complexe puisqu'en théorie les entités tunisiennes peuvent être partiellement exonérées sur une partie des profits de certaines activités d'origine étrangère. On est ainsi en présence de sociétés « partiellement *offshore* », pouvant être détenues par des résidents qui permettent de mixer activités imposables et non imposables. Elles constituent parfois la réponse au bannissement général des sociétés purement *offshore* de la protection des traités.

16. Dans notre cas, on pourrait se trouver en présence d'une société qui est soumise à un impôt effectif suffisant pour être imposable au sens du traité mais dont certains revenus restent totalement exonérés. L'objectif est atteint au travers de trois mécanismes, à savoir : une partie d'activité exercée localement imposable selon le droit commun plafonnée à 30 % du CA global, une partie étrangère sur certaines activités dont 50 % des bénéficiaires sont exonérés localement et, en tout état de cause, une exonération totale d'imposition de dix ans. On est donc en présence d'une société qui est soit totalement exonérée pendant dix ans, soit partiellement imposable au-delà en fonction d'un « mix local/non-local » de son activité. En pratique, en l'espèce, la société n'avait été soumise à aucune imposition.

La cour de Paris, contrairement aux conclusions de son rapporteur public, et celle de Lyon, admettent la résidence de la société tunisienne de manière assez abrupte, considérant probablement implicitement que la possibilité d'être

imposé sur les revenus de source locale est suffisante et que l'exonération temporaire et partielle même si elle a pour effet pratique d'exonérer totalement les profits, n'affecte pas cette conclusion. Nous devons reconnaître que cette solution n'était pas totalement intuitive au regard de l'objectif du dispositif de résidence.

◆ LA RÉSIDENCE D'UNE SOCIÉTÉ FAIBLEMENT OU NON IMPOSÉE CONTRAIRE À L'ESPRIT DES CONVENTIONS FISCALES SIGNÉES PAR LA FRANCE ?

17. Le sujet a donné lieu à des analyses récentes notamment dans cette revue¹⁹, qui démontrent que la problématique est bien vivante. La question d'une imposition partielle ou inexistante, obstacle à l'application d'une convention est, selon nous, une vision mondialement partagée des conventions fiscales qui s'éloigne un peu de la logique de partage et renonciation à imposition, fondement classique de ces textes. Elle a trouvé un support dans les travaux BEPS. Dans le principe, le fait qu'un autre État impose ou non les revenus ne nous semblerait pas interdire automatiquement l'application d'une convention fiscale, surtout si ce régime est connu des États contractants au moment de la mise en place de la convention. La question plus spécifique de savoir si une convention ne doit pas être appliquée lorsqu'elle est utilisée pour permettre une non-imposition ou une double déduction est de nature un peu différente, même si nous considérons qu'en l'espèce il ne s'agissait pas d'une double exonération mais d'une réduction de l'imposition à la source. La question en jeu est aussi de savoir si la renonciation ou la limitation d'imposition à la source est conditionnée directement par un régime fiscal étranger, ce que l'article 4 du modèle de convention fiscale pourrait indiquer implicitement en exigeant un minimum d'imposition pour être résident. L'étendue exacte du droit de ne pas imposer reste cependant une notion incertaine.

18. Nous comprenons les commentaires toujours éclairés de Philippe Martin sur la recherche d'une interprétation « permettant d'éviter à la fois les doubles impositions et les doubles exonérations »²⁰, mais il nous semble que cette approche n'est pas indiscutablement justifiée par l'objet des conventions fiscales. Les propositions de changement de titre du modèle lors des travaux BEPS et de la révision du modèle de 2017²¹, bien que relativement formelles, nous semblent confirmer nos doutes. Cette interrogation sur le but des conventions fiscales et l'effet éventuel de l'identification de ce but, n'interdit pas de refuser l'application de la convention sur le fondement spécifique de l'article 4 du modèle de convention, approche plus objective, lorsque le bénéficiaire ne serait pas structurellement imposable. Ce qui reste choquant dans l'affaire analysée ici, c'est que l'entreprise n'était, *de facto*, pas imposable, se

18 Le rapporteur public de la Cour de Lyon, Jean-Paul Vallecchia, n'a pas fait montre des mêmes hésitations.

19 V. dans le dossier du présent numéro. E. Bokdam-Tognetti, Entités étrangères exonérées : quel traitement fiscal par la France ? : FI 4-2020, n° 02.2.

20 P. Martin, L'interprétation des conventions internationales : Dr. fisc. 2013, n° 24, ét. 320.

21 Discussion formalisée dans le préambule du modèle de 2017 issue de l'action 6 du projet BEPS.

plaçant en pratique dans une situation similaire à l'absence d'assujettissement à l'impôt visée par l'article 4 du modèle OCDE. La question de savoir si l'on se trouvait plus dans une situation d'abus de traité que dans une application mécanique de l'article 4 aurait pu se poser.

19. Reste la question du caractère « structurellement impossible » qui est incertaine même si des décisions sont venues expliciter le sujet sans éliminer tous les doutes²².

♦ CARACTÈRE PARTIEL, TEMPORAIRE OU DÉFINITIF DE L'IMPOSITION : VERS UNE APPLICATION DES TRAITÉS À GÉOMÉTRIE VARIABLE ?

20. Même si la convention franco-tunisienne ne reprend pas la rédaction du modèle OCDE, il nous semble que les principes issus des commentaires du modèle de convention présentent un intérêt en eux-mêmes. La situation de l'étendue de l'imposition de l'entité bénéficiaire des revenus n'est pas ignorée du modèle de l'OCDE, dont les commentaires analysent la question des sociétés *offshore* sous l'article 4 du modèle²³.

Par ailleurs, il nous semble qu'une analyse pratique doit prendre en compte quatre critères :

- étendue du droit d'imposer dans l'État de résidence ;
- durée de l'exonération fiscale ;
- la temporalité des prélèvements ;
- la personnalité du redevable.

La Cour de Paris ne distingue par formellement ces critères et exclut les personnes « *non soumises à l'impôt [...] par la loi de l'État concerné* » en constatant qu'en application du code des investissements tunisiens, la société tunisienne « *ne peut être regardée comme n'étant pas soumise à imposition* ». Celle de Lyon juge que les sociétés tunisiennes en cause « *ne peuvent être regardées comme n'étant pas soumises à l'impôt sur les sociétés en Tunisie à raison de leur activité, alors même qu'elles n'ont pas réalisé de chiffre d'affaires sur le marché local au cours des années d'imposition en litige* ».

◇ L'étendue du droit d'imposer dans l'État de résidence

21. Le cas simple est celui des sociétés totalement exonérées, qui sont clairement exclues du bénéfice des conventions. Lorsque le modèle de convention fiscale suggère qu'un niveau d'assujettissement minimum est nécessaire pour bénéficier d'un traité, il vise à exclure certaines structures bénéficiant d'un régime fiscal favorable fondé sur une imposition uniquement locale²⁴.

22 V. par ex. E. Bokdam-Tognetti, Convention fiscale franco-britannique : être assujéti ou ne pas être assujéti, telle est la question : RJF 11/12 p. 979.

23 Cf. nos développements ci-dessous (V. § 23).

24 Ce type de structure dite « *offshore* » se rencontre de manière habituelle dans certains paradis fiscaux où les entités se trouvaient imposables uniquement sur les revenus de source locale afin d'éviter l'application des mesures anti-évasion étrangères qui nécessitaient une imposition possible des revenus de source étrangère, même faible. Bien entendu, ce type de structure est destiné à attirer les capitaux étrangers à faible activité locale. On peut indiquer que cette approche n'est plus dominante dans les régimes fiscaux à faible pression fiscale, préférant des assiettes plus larges et des taux réduits, à l'instar de la situation irlandaise par exemple.

Sur ce critère, on peut se reporter aux commentaires de l'article 4 du modèle de convention fiscale qui précisent :

« 8.2 Dans ses termes et dans son esprit, la deuxième phrase exclut également de la définition de résident d'un État contractant les entreprises sous contrôle étranger exonérées d'impôt sur leurs revenus étrangers en vertu de régimes de faveur conçus pour attirer les sociétés relais. Elle exclut également les sociétés et autres personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt dans l'État contractant parce que ces personnes, même si elles sont des résidents de cet État en vertu du droit fiscal interne de cet État, sont considérées être des résidents d'un autre État selon les dispositions d'une convention entre ces deux États. L'exclusion de certaines sociétés et autres personnes de la définition n'empêcherait évidemment pas les États contractants d'échanger des renseignements au sujet de leurs activités (cf. le paragraphe 2 des Commentaires sur l'article 26). En fait, les États pourraient considérer qu'il serait approprié de procéder à des échanges spontanés de renseignements au sujet des personnes qui tentent d'obtenir des conventions fiscales des avantages indus.

8.3 L'application de cette deuxième phrase suscite toutefois des difficultés et comporte des limitations. Elle doit être interprétée à la lumière de son objet et de son but, qui est d'exclure les personnes qui ne sont pas soumises à un assujettissement complet à l'impôt (assujettissement intégral) dans un État car sinon elle risquerait d'exclure du champ d'application de la Convention tous les résidents de pays qui appliquent un principe de territorialité en matière fiscale alors que de toute évidence, ce n'est évidemment pas le résultat recherché. [...] »

22. Si les sociétés tunisiennes avaient été exonérées sans autre condition d'activité ou de durée, l'application de ce critère aurait été quasi automatique. Mais ces commentaires rappellent que l'exclusion est plutôt d'interprétation restrictive et que les États ayant négocié la convention acceptent implicitement que son application soit généralisée.

Le fait, par exemple, que le régime applicable soit territorial comme en France et n'impose que les profits réalisés dans un État, ne semble pas être un élément déterminant. Il n'est pas indiqué si la situation serait différente si l'État applique unilatéralement un régime territorial dans son droit interne (assez rare, à l'exception notable de la France) ou qu'un régime territorial est appliqué en raison d'exonérations issues de l'application d'autres traités dans l'État de résidence (situation plus commune pour un système d'exemption imposé par un traité). Si le but avait été d'exclure uniquement les situations de territorialité complète, le commentaire aurait visé un nombre extrêmement réduit de situations, y compris celle de la France. Ce n'est pas, selon nous, l'objectif.

La France n'a pas exprimé de réserves sur ce point dans le cadre de l'article 4²⁵. On notera, en outre, que la comparaison entre imposition uniquement sur des revenus de source locale, comme le régime tunisien, et la territorialité n'est probablement pas totalement exacte, dans la mesure où certains revenus de source étrangère peuvent être imposables en France selon ce principe et, en particulier, les revenus passifs lorsque l'actif qui génère les revenus est alloué au siège de la société.

25 La France a exprimé des réserves sur le régime applicable aux sociétés de personnes, plutôt pour étendre la définition de résident que la réduire.

23. Notons que l'OCDE n'est pas totalement à l'aise avec sa propre analyse, car dans le cadre de ses commentaires sur les situations triangulaires, elle émet quelques réticences à appliquer le traité entre l'État de source et celui de résidence lorsque les revenus sont alloués à un établissement stable localisé dans un État tiers alors qu'il ne s'agit dans l'État de résidence que de l'application d'un principe de territorialité résultant de conventions fiscales R/P²⁶.

Il s'agit, par exemple, d'une banque anglaise dont la succursale française reçoit des intérêts d'autres sources, en rémunération de prêts consentis par l'établissement stable français de cette banque à des clients situés dans des États tiers. Dans cette situation, le régime effectif d'imposition de la société bénéficiaire n'est pas fondamentalement différent de celui de la société *offshore*. Aucun impôt n'est payé localement dans l'État de résidence. Ce qui fait la différence, c'est la raison de la non-imposition. En retenant la solution des cours de Paris et Lyon, on pourrait penser que l'application du traité entre l'État de source et celui de résidence serait appliqué avec une plus grande certitude. Il nous semble que la réponse serait encore plus certaine lorsqu'il existe un système de crédit d'impôt pour éliminer les doubles impositions des établissements stables étrangers, ce qui est le cas dans de nombreux pays sauf application d'un traité qui prévoit une méthode d'exemption. La référence dans l'article 4 du modèle est celle de « la législation de cet État », rendant l'analyse plus simple lorsque les traités sont incorporés directement dans la norme nationale, mais plus complexe lorsque l'on est en présence d'un régime qui n'est pas moniste. Dans ce cas où le traité est incorporé au droit interne, on peut raisonnablement qualifier le régime issu de l'application des traités de « législation de cet État ». Dans le cas où l'exemption provient de l'application d'un traité non incorporé directement au droit interne, on voit toutefois mal l'OCDE refuser l'application en privilégiant un traité sur l'autre.

24. Dans le cas de la Tunisie, les profits étrangers demeurent soumis en théorie à imposition locale. Le niveau d'imposition nous semblerait donc, en théorie, suffisant. À supposer cette étape franchie, la question de la durée de l'exonération se pose car durant cette période d'exonération temporaire, la société bénéficiaire est totalement exonérée.

◇ Durée de l'exonération fiscale

25. Un élément important, qui n'est pas formellement analysé en détail par les cours de Paris et Lyon, est la durée de dix ans d'exonération des profits étrangers.

Le caractère purement temporaire ne pose pas, selon nous, de difficulté insurmontable au regard de la résidence. Par exemple, l'exonération, pendant deux ans, des entreprises nouvellement créées visée à l'article 44 sexies du CGI ne nous

26 R. Coin, Les situations triangulaires internationales en présence d'un établissement stable : éliminer les doubles impositions sans favoriser les doubles exonérations : Thèse, sept. 2016. - Modèle de convention fiscale, « Cas triangulaires », adopté par le Conseil de l'OCDE le 23 juillet 1992.

semble pas exclure les sociétés concernées du bénéfice des conventions fiscales, sous réserve d'abus²⁷.

La question se pose en revanche pour les durées d'exonération plus longues. Nous pensons qu'en dessous de 5 ans, l'exonération est sans doute temporaire, et qu'au-delà de 10, la durée devient trop longue. Une véritable incertitude existe pour les durées entre 5 et 10 ans, car une durée normative standard n'est probablement pas adaptée à une analyse adaptée. En effet, en fonction de l'activité (services ou infrastructures, par exemple), une même durée peut s'analyser différemment²⁸. La reconduction des exonérations de manière uniforme ou par des pratiques systématiques du marché devrait être prise en compte. La loi d'incitation à l'investissement tunisienne dans sa version amendée semble dater de 1993, mais il n'est pas fait référence à une pratique de reconduction²⁹, ni dans la décision de la Cour de Paris ni dans les conclusions. Ce point devrait être regardé devant la Haute juridiction.

◇ Temporalité du paiement de l'impôt

26. Une question qui se pose est celle de savoir si un impôt payé ultérieurement pourrait permettre de remplir le critère d'assujettissement à l'impôt. Notons tout d'abord que la date effective de règlement de l'impôt n'est pas visée dans les commentaires OCDE. Par principe, l'impôt est généralement payé l'année suivante, aussi le décalage n'est-il probablement pas un élément essentiel dans l'analyse³⁰. Une question pratique pourrait se poser pour l'application du traité durant la période où l'impôt n'a pas encore été payé³¹.

◇ Personnalité du contribuable

27. La question pourrait se poser lorsque le bénéficiaire du revenu n'est pas le redevable de l'impôt mais qu'un impôt est effectivement payé. Le cas le plus typique est celui des sociétés de personnes dont nous savons que le traitement français est relativement isolé. La logique est alors de rechercher le contribuable véritable et d'appliquer le traité avec

27 On peut, par exemple, imaginer que des situations dans lesquelles des entités sont systématiquement créées et liquidées sans imposition pour bénéficier d'une exonération de courte durée pourraient poser des difficultés.

28 On trouvait des commentaires administratifs de l'article 209 B qui, bien que consacrés à un autre sujet, faisaient état de durées dont on peut se demander si elles pourraient être utilisées comme référence (BOI 4 H-3-98, 30 avr. 1998). Des durées de vingt ans avaient même été prises en compte pour être abandonnées lors des mises à jour de la doctrine.

29 Le dispositif semble dater de 1972.

30 On relèvera toute de même que dans une affaire concernant la convention franco-britannique, le Conseil d'État a retenu qu'une personne n'étant imposable sur ses revenus de source étrangère qu'au moment de leur rapatriement (système de « *remittance basis* ») était résidente au sens de la convention dès lors que les revenus de source étrangère n'étaient pas exonérés de manière définitive mais pouvaient être imposés ultérieurement (CE, 27 juill. 2012, n° 337656, Regazzacci et 337810, Min. c/ Regazzacci : RJF 11/12 n° 1012 ; BDCF 11/12 n° 126, concl. F. Aladjidi).

31 Règlement de la retenue à la source majorée dont le remboursement serait demandé par réclamation ou exonération directe avec justification du régime fiscal théorique.

cet associé. L'étendue de l'imposition est alors analysée au niveau de l'associé de la société de personnes³².

Il y a des situations plus complexes pour lesquelles la solution des cours de Paris et Lyon n'apporte pas de réponse, lorsque par exemple l'impôt est remboursé à l'actionnaire sous la forme d'un reversement d'avoir fiscal attaché à une distribution. Des arguments existent pour considérer que la société bénéficiaire directe est résidente dès lors qu'elle verse l'impôt même si celui-ci est remboursé à l'actionnaire.

L'ŒIL DE LA PRATIQUE

L'inconfort de l'observateur provient du fait que les sociétés tunisiennes en cause étaient exactement dans la même situation financière qu'une entreprise non éligible au traité puisqu'elles ne payaient aucun impôt. Dans l'affaire parisienne, c'est probablement la raison qui a poussé le rapporteur public à prononcer des conclusions dans un sens opposé

³² OECD (1999), Application of the OECD model tax convention to partnerships.

à la décision de la cour. Il nous semble que c'est le caractère « temporaire » de l'exonération et le caractère « potentiel » de l'assujettissement qui ont convaincu les cours. L'absence d'analyse en détail du régime et son application localement dans le temps ne permettent pas d'éliminer tous les doutes. En pratique, le refus de faire bénéficier de la convention nécessiterait probablement de la part du débiteur français des investigations qu'il n'est pas toujours en mesure de faire, surtout lorsque les parties ne sont pas liées. On notera aussi que la question de l'effet d'autres accords non fiscaux ne nous semble pas avoir été totalement analysée.

Enfin, sur le fondement du rôle des conventions fiscales, on pourrait considérer que l'imposition effective, partielle ou différée du bénéficiaire dépend de l'État de celui-ci, de manière unilatérale, et serait donc en dehors de la question conventionnelle. Mais dans un contexte post-BEPS, cette approche se heurte à l'exigence croissante d'une imposition minimum.

R. COIN ■

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 8^e et 3^e ch., 16 juill. 2020, n° 436570, Curot, concl. K. Ciavaldini

Annexe 2 : CAA Paris, 2^e ch., 24 juin 2020, n° 19PA02886, Min. c/ Bouchara, concl. J. Jimenez

Annexe 3 : CAA Paris, 7^e ch., 30 juin 2020, n° 18PA02724, SA Observatoire d'Economie Appliquée (OBEA), concl. A. Stoltz-Valette

Annexe 4 : CAA Lyon, 5^e ch., 29 sept. 2020, n° 18LY03637, SAS CEGID, concl. J.-P. Vallecchia

