

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Raphaël COIN
Avocat au barreau de Paris,
cabinet Affidavit
Docteur en droit



Bruno GOUTHIERE
Avocat associé, CMS Francis
Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC
Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Domicile et résidence

- > **Personnes physiques - Domicile fiscal - Exit tax** (CGI, art. 167 bis) - La CAA de Versailles juge que la décision par laquelle l'administration se prononce sur une demande du sursis de paiement est une décision détachable des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt, contestable dans le seul cadre d'un recours pour excès de pouvoir. Par suite, en l'absence de contestation de la demande de refus de sursis de paiement dans un délai de deux mois à compter de sa notification, la demande du contribuable est irrecevable (V. § 1).
- > **Résidence fiscale - Lieu de séjour habituel** - Faute d'accord entre les administrations allemande et française, le TA de Nice détermine la résidence fiscale d'une ressortissante allemande en fonction de son lieu de séjour habituel, situé en France en l'espèce (V. § 3).
- > **Suisse (contribuables soumis au régime du forfait** - Contrairement à la CAA de Paris (CAA Paris, 24 juin 2020, n° 19PA02886, Min. c/ Bouchara, concl. J. Jimenez : FI 4-2020, n° 3, § 8, comm. F. Le Mentec), le Conseil d'État juge que les commentaires administratifs français relatifs au b du § 6 de l'article 4 de la convention franco-suisse se réfèrent

explicitement à l'article 18 bis de l'arrêté du conseil fédéral suisse du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, dans sa rédaction issue de l'arrêté modificatif du 11 octobre 1949, relatif au régime d'imposition d'après la dépense, et à la circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968 qui en éclaire elle-même la portée. Il juge que pour l'application de l'article L. 80 A du LPF, il appartient au juge de rechercher quelle est, au regard de ces dispositions suisses, la signification des termes « revenus privilégiés » ainsi employés. Si le juge fait une lecture littérale de la doctrine, il ne s'interdit pas de rechercher, par ses techniques habituelles d'interprétation, la portée d'un texte fiscal étranger auquel la doctrine renvoie. En l'espèce, cela conduit à comprendre les « *revenus privilégiés par la convention* » comme des revenus de source française taxables en vertu des droits français et suisse et pour lesquels le contribuable a sollicité le bénéfice des clauses de la convention fiscale bilatérale prévoyant, en vue d'éliminer la double imposition, une atténuation, une annulation ou une imputation de l'impôt

...

français. Le Conseil d'État donne aussi dans cette décision un mode d'emploi de la doctrine. Il la lit comme admettant la résidence suisse d'un Français domicilié en Suisse et qui y est imposé au forfait selon la dépense dès lors que la base forfaitaire est au moins égale aux revenus de source suisse et aux revenus de source française privilégiés par la convention, au nombre desquels ne figure pas une plus-value mobilière de source française (non taxable en vertu du droit suisse) (V. § 6).

Établissement stable

> **Installation fixe d'affaires - Activité occulte** - La CAA de Marseille se prononce au sujet d'une société domiciliée au Portugal ayant pour objet la réalisation de prestations de services de transport maritime. Elle confirme que cette société exerce en France une activité par l'intermédiaire d'un établissement autonome, au sens de l'article 209, 1 du CGI, et qu'elle dispose en France d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable au sens de la convention franco-portugaise, dont les bénéfices sont imposables en France. Cette affaire pose également la question de la régularité du recours à une procédure de taxation d'office par l'administration fiscale

sans mise en demeure de la société. En l'espèce, la procédure de taxation d'office a été mise en œuvre en raison du caractère occulte de l'activité exercée en France résultant de l'absence d'immatriculation de la société portugaise au registre du commerce et des sociétés et de dépôt de ses déclarations de résultats et de chiffre d'affaires. Selon les juges d'appel, dans la mesure où la société requérante, qui exerçait une activité en France, n'a pas souscrit les déclarations auxquelles elle était tenue et en outre, n'établit pas, ni même n'allègue, que l'absence de respect de cette obligation résulterait d'une erreur de sa part, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office sur le fondement de l'article L. 66 du LPF sans avoir à procéder à une mise en demeure en application de l'article L. 68 du même livre, en raison du caractère occulte de cette activité. Cet arrêt est définitif (V. § 12).

> **Taxe sur la valeur ajoutée** - La CAA de Nantes juge qu'une société dont le siège social était situé au Luxembourg mais qui n'effectuait que des prestations en France possède un établissement stable TVA au domicile de son gérant, et valide l'application de la majoration pour activité occulte (V. § 17).

Domicile et résidence

Personnes physiques

1. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Recours contre un rejet de sursis de paiement - La CAA de Versailles juge que la décision par laquelle l'administration se prononce sur une demande du sursis de paiement est une décision détachable des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt, contestable dans le seul cadre d'un recours pour excès de pouvoir. Par suite, en l'absence de contestation de la demande de refus de sursis de paiement dans un délai de deux mois à compter de sa notification, la demande du contribuable est irrecevable.

CAA Versailles, 1^{re} ch., 25 mai 2021, n° 19VE01443, Coisne (V. annexe 1)

2. Un résident fiscal français qui transfère, pour des raisons professionnelles, son domicile fiscal vers un pays avec lequel la France a conclu une convention incluant une clause d'assistance au recouvrement peut obtenir un sursis de paiement de l'*exit tax*, à condition d'en faire la demande expresse et de s'acquitter, avant son départ, des obligations déclaratives prévues au 1 du V de l'article 167 bis. En pratique, on a pu observer une interprétation stricte de ces dispositions par le Centre des non-résidents, alors même que les demandes formulées dans les délais par le contribuable pouvaient être traitées des mois après le départ. On peut douter d'ailleurs de la proportionnalité de la sanction conduisant à une exigibilité immédiate de l'impôt pour un éventuel retard de déclaration susceptible d'être régularisé.

Sur le plan procédural, la Cour administrative d'appel de Versailles a, dans l'arrêt commenté, jugé que la décision par laquelle l'administration se prononce, au vu du respect par le contribuable des obligations déclaratives et avant la mise en recouvrement des impositions dont le sursis de paiement est demandé, sur une telle demande de sursis de paiement est une décision détachable des opérations d'établissement et de recouvrement de l'impôt, susceptible d'être contestée par la

seule voie et dans les délais du recours pour excès de pouvoir.

Dans l'affaire concernée, le contribuable avait transféré son domicile fiscal aux États-Unis en 2015, pour des motifs professionnels, et n'avait demandé à bénéficier du sursis de paiement que quelques mois plus tard. L'administration a rejeté la demande du contribuable car tardive. Cette décision, qui mentionnait les voies et délais de recours contentieux, n'a alors pas été contestée devant le tribunal administratif dans le délai de deux mois prévu. Les conclusions à fin d'annulation de la décision administrative dont le contribuable a saisi le tribunal en 2017 étaient, de manière implacable, irrecevables.

F. LE MENTEC ■

3. Résidence fiscale - Conflit - Absence d'accord conventionnel interétatique - Lieu de séjour habituel - Faute d'accord entre les administrations allemande et française, le TA de Nice détermine la résidence fiscale d'une ressortissante allemande en fonction de son lieu de séjour habituel, situé en France en l'espèce.

TA Nice, 4^e ch., 11 mars 2021, n° 1402822, Grundig (V. annexe 2)

4. M. Alberti, entrepreneur dans le secteur du bâtiment et de la construction et Mme Grundig, héritière du fameux industriel allemand, ont connu des années 2008 et 2009 quelque peu mouvementées. Perquisitions, mise en examen pour corruption active... loin de la tranquillité que pouvait leur offrir la somptueuse villa de Roquebrune-Cap-Martin qui était leur lieu de villégiature.

L'administration fiscale française s'en est également mêlée. S'appuyant notamment sur des éléments recueillis lors de l'enquête pénale, elle a considéré que Mme Grundig, se déclarant résidente allemande, devait être qualifiée de résidente française.

Les preuves à charge étaient les suivantes :

- Mme Grundig vivait en concubinage avec M. Alberti ; la perquisition avait notamment permis la découverte de 37 costumes de M. Alberti et de 3 véhicules lui appartenant ;

- l'administration a décompté le nombre de jours passés en Allemagne et en France, au cours des années 2008 et 2009, en s'appuyant sur les factures de loueurs d'avion portant sur le trajet Nice/Baden-Baden et les dates de retraits d'espèces, de chèques tirés ou remis à l'encaissement, de retraits d'argent ou de paiements effectués par carte bancaire en France figurant sur les relevés de ses comptes bancaires ouverts auprès de trois établissements bancaires situés à Monaco. Il en ressortait une présence en France supérieure à sa présence en Allemagne. Les factures détaillées de téléphone fixe installé dans la propriété de Roquebrune-Cap-Martin et de téléphones mobiles montraient également un très grand nombre d'appels passés depuis la France, corroborant les périodes de séjour en France.

Il résultait de ces éléments que Mme Grundig habitait normalement à Roquebrune-Cap-Martin où elle y avait fixé le centre de ses intérêts familiaux ou, en tout état de cause,

le centre de sa vie personnelle.

À décharge, Mme Grundig produisait deux attestations du Bureau des Finances Publiques de Baden-Baden du 10 juin 2010 et du 15 février 2012 selon lesquelles elle avait son domicile fiscal à Baden-Baden et qu'elle y avait été assujettie à une obligation fiscale illimitée. Elle disposait par ailleurs d'une propriété à Baden-Baden. Mme Grundig rappelait aussi qu'elle est veuve de l'un des plus grands industriels allemands du XX^e siècle, que sa fille cadette et sa petite-fille vivent en Allemagne, que ses parents vivent en Allemagne et sont soignés dans une clinique à Baden-Baden, qu'elle a la nationalité allemande, qu'elle est la présidente du conseil d'administration de la fondation « Max-Grundig Stiftung » dont le siège est à Fürth, et que ses revenus perçus en Allemagne sont plus importants qu'en France.

5. Ces éléments n'ont pas convaincu les juges qui ont considéré qu'elle avait le centre de sa vie personnelle à Roquebrune-Cap-Martin aux côtés de M. Alberti, et d'en conclure que si la requérante justifie de liens économiques avec l'Allemagne, les liens personnels qu'elle a tissés avec la France au sein de sa résidence de Roquebrune-Cap-Martin sont plus étroits que ceux qu'elle détient en Allemagne. Dans ces conditions, et en l'absence de hiérarchie entre les différents liens, le centre des intérêts vitaux ne peut être attribué à l'un ou à l'autre de deux États. Par suite, il convenait de retenir le critère du lieu de séjour habituel. Sur ce point, Mme Grundig avait, en 2008 et 2009, séjourné le plus souvent en France. Elle devait être regardée comme ayant séjourné de façon habituelle en France. Mme Grundig était ainsi imposable en France sur l'ensemble de ses revenus.

F. LE MENTEC ■

6. Résidence fiscale - Suisse - Contribuables soumis au régime du forfait - Notion de « revenus privilégiés par la convention » - Interprétation de la doctrine administrative - Contrairement à la CAA de Paris (CAA Paris, 24 juin 2020, n° 19PA02886, Min. c/ Bouchara, concl. J. Jimenez : FI 4-2020, n° 3, § 8, comm. F. Le Mentec), le Conseil d'État juge que les commentaires administratifs français relatifs au b du § 6 de l'article 4 de la convention franco-suisse se réfèrent explicitement à l'article 18 bis de l'arrêté du conseil fédéral suisse du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, dans sa rédaction issue de l'arrêté modificatif du 11 octobre 1949, relatif au régime d'imposition d'après la dépense, et à la circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968 qui en éclaire elle-même la portée. Il juge que pour l'application de l'article L. 80 A du LPF, il appartient au juge de rechercher quelle est, au regard de ces dispositions suisses, la signification des termes « *revenus privilégiés* » ainsi employés. Si le juge fait

une lecture littérale de la doctrine, il ne s'interdit pas de rechercher, par ses techniques habituelles d'interprétation, la portée d'un texte fiscal étranger auquel la doctrine renvoie. En l'espèce, cela conduit à comprendre les « *revenus privilégiés par la convention* » comme des revenus de source française taxables en vertu des droits français et suisse et pour lesquels le contribuable a sollicité le bénéfice des clauses de la convention fiscale bilatérale prévoyant, en vue d'éliminer la double imposition, une atténuation, une annulation ou une imputation de l'impôt français. Le Conseil d'État donne aussi dans cette décision un mode d'emploi de la doctrine. Il la lit comme admettant la résidence suisse d'un Français domicilié en Suisse et qui y est imposé au forfait selon la dépense dès lors que la base forfaitaire est au moins égale aux revenus de source suisse et aux revenus de source française privilégiés par la convention, au nombre desquels ne figure pas une plus-value mobilière de source française (non taxable en vertu du droit suisse).

CE, 8^e et 3^e ch., 25 juin 2021, n° 442790, Bouchara, concl. R. Victor (V. annexe 3)

7. 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.

Sur les termes du débat et les deux premières manches du match opposant les contribuables à l'administration, nous renvoyons à nos précédents commentaires publiés au stade de l'appel¹.

8. Jeu, set et presque match - Comme indiqué dans nos précédents commentaires, l'analyse de la Cour administrative d'appel de Paris apparaissait bien critiquable. La solution reposait 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 avait conduit manifestement le rapporteur public puis le juge d'appel à rejeter d'un revers de main l'accord amiable franco-suisse par échange de lettres du 29 février 1968.

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'administration². C'est également sur ce principe que s'appuie le précepte selon lequel la doctrine administrative est réputée ne pas avoir « *d'esprit* »³.

Nous indiquions toutefois que ce principe d'interprétation littérale de la doctrine a 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-ci⁴. 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 rédigée⁵. 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 doit 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 imprécis⁶.

9. 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 pouvait

1 CAA Paris, 24 juin 2020, n° 19PA02886, Min. c/ Bouchara, concl. J. Jimenez : FI 4-2020, n° 3, § 8, comm. F. Le Mentec

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

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

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

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

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

conduire qu'à une solution inverse à celle rendue par la Cour administrative d'appel.

Nous relevons que le rapporteur public⁷ a fait sienne cette analyse, en invitant le Conseil d'État à retenir une interprétation « *non pas constructive mais intelligente* ». À cet égard, une note du Bureau d'information fiscale suisse de 2003, versée par le contribuable à la procédure, indiquait qu'« *Afin que les contribuables imposés d'après la dépense ne puissent pas [...] obtenir un avantage démesuré, tous les revenus pour lesquels ils requièrent un dégrèvement partiel ou total d'impôts étrangers en application d'une [convention fiscale bilatérale] sont additionnés à leurs revenus de source suisse et servent ainsi également au contrôle* ».

De ceci, il résulte, du point de vue suisse, qu'un revenu privilégié doit répondre à quatre conditions cumulatives :

- il doit s'agir d'un revenu de source française ;
- ce revenu de source française doit être taxable selon le droit interne français ;
- le contribuable doit avoir présenté une demande tendant au bénéfice des clauses de la convention ayant pour effet de faire échec en tout ou partie à l'établissement de cet impôt par la France ;
- ce revenu doit être aussi taxable en Suisse.

Les juges en déduisent qu'il résulte de ces dispositions, auxquelles se réfèrent explicitement les commentaires publiés le 10 décembre 1972 au § 7 de la documentation de base 14 B-2211 ainsi que la circulaire de l'administration fédérale suisse des contributions du 29 février 1968 à laquelle ils renvoient, que les « *revenus privilégiés* » s'entendent des revenus de source française taxables en vertu des droits français et suisse et pour lesquels le contribuable a sollicité le bénéfice des clauses de la convention fiscale bilatérale prévoyant, en vue d'éliminer la double imposition, une atténuation, une annulation ou une imputation de l'impôt français.

10. En l'espèce, la plus-value réalisée par les contribuables n'était pas taxable en application de la loi fiscale suisse. Cette plus-value n'est, par suite, pas au nombre des « *revenus privilégiés* » mentionnés par les commentaires administratifs susmentionnés. Le Conseil d'État en conclut que les contribuables étaient bien résidents en Suisse et que la plus-value réalisée n'est pas, en application de l'article 15-5 de la convention fiscale, imposable en France.

Incidemment, on relèvera la situation peu banale que le contribuable a dû *in fine* supporter financièrement : le tribunal administratif a rejeté le rehaussement en matière d'impôt sur le revenu, mais était resté muet sur le sort de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus (CEHR) - contribution juridiquement distincte, et qui s'élevait à près de 8 millions d'euros. L'appel formé par l'administration n'a concerné que l'impôt sur le revenu et aucun appel incident n'a été formé par le contribuable. Le rehaussement de CEHR, pourtant tout aussi infondé que l'impôt sur le revenu, est alors devenu définitif et n'a malheureusement pas pu être revu par le Conseil d'État.

F. LE MENTEC ■

7 R. Victor, concl. reproduites en annexe.

11. À NOTER

> **Résidence fiscale - Absence d'imposition en Arabie saoudite - Non-application de la convention fiscale franco-saoudienne** - La CAA de Nantes refuse l'application de la convention fiscale franco-saoudienne (art. 4 relatif à la résidence fiscale) à un contribuable n'apportant pas la preuve de son assujettissement à l'impôt en Arabie saoudite. Au cas particulier, il n'était pas allégué que le requérant aurait été assujetti à l'impôt en Arabie saoudite au sens de la convention fiscale, pour les revenus des années en litige. En outre, le requérant se bornait à se prévaloir d'une carte du Consulat général de France à Djeddah lui octroyant la protection consulaire de la France et soutenait y disposer d'un foyer d'habitation mais sans en justifier.

CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 janv. 2021, n° 19NT00731, Koffi (V. annexe 4)

Pourvoi enregistré sous le n° 450692

Le contribuable était employé depuis mars 2012 en qualité d'ingénieur par une société située à Djeddah, en Arabie saoudite. Sollicitant l'administration fiscale en mars 2015 pour la mise en place d'un emprunt immobilier, il se retrouve *in fine* réhaussé en matière d'impôt sur le revenu au titre des années 2012 à 2014 à raison de ses revenus de source saoudienne, ce qu'il va contester.

Échouant devant le Tribunal administratif de Rennes⁸, il porte l'affaire devant la Cour administrative d'appel de Nantes. Cette dernière n'est pas plus magnanime : elle considère que son foyer, au regard de l'article 4 B du CGI, était bien en France en s'appuyant sur des éléments factuels pourtant bien tenus. Le contribuable était divorcé et n'avait pas la garde de ses enfants. Les deux seuls liens le rattachant à la France étaient qu'il y passait tous ses congés et était propriétaire d'un appartement à Rennes. De manière plus surprenante encore, la cour mentionne comme indice de rattachement le paiement d'une pension alimentaire à ses enfants mineurs, résidant en France. Par ailleurs, les juges reprochent au contribuable de ne pas démontrer l'existence de relations personnelles plus étroites en Arabie saoudite. Surtout, et c'est sans doute cela qui a conduit à une appréciation sévère des circonstances de l'espèce, le contribuable ne démontrait pas avoir été assujetti à l'impôt en Arabie saoudite, et ce, même sur ses revenus de source saoudienne - et pour cause, il n'y existe pas d'impôt sur le revenu. Les magistrats en concluent qu'il ne pouvait pas bénéficier des stipulations de la convention sur la détermination de la résidence fiscale.

La non-application d'une convention, dont le but est certes d'éviter les doubles impositions, lorsque l'autre État n'applique pas d'impôt sur le revenu ne va toutefois pas de soi. Premièrement, lors de la signature de cette convention, aucun impôt sur le revenu n'existait en Arabie saoudite, et on ne trouve aucune trace d'une volonté des rédacteurs de retenir une application asymétrique de la convention. Deuxièmement, on peut trouver des exemples d'États ayant, postérieurement à la signature de la convention, supprimé l'impôt en cause - tels les droits de succession ou de donation en Autriche - sans que la France n'ait décidé de retirer les avantages conventionnels demeurant en vigueur.

F. LE MENTEC ■

8 TA Rennes, 19 déc. 2018, n° 1601479.

Établissement stable

12. Établissement stable - Installation fixe d'affaires - Convention franco-portugaise - Activité occulte - Prestations de services de transport maritime - Taxation d'office - La CAA de Marseille se prononce au sujet d'une société domiciliée au Portugal ayant pour objet la réalisation de prestations de services de transport maritime. Elle confirme que cette société exerce en France une activité par l'intermédiaire d'un établissement autonome, au sens de l'article 209, 1 du CGI, et qu'elle dispose en France d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable au sens de la convention franco-portugaise, dont les bénéficiaires sont imposables en France. Cette affaire pose également la question de la régularité du recours à une procédure de taxation d'office par l'administration fiscale sans mise en demeure de la société. En l'espèce, la procédure de taxation d'office a été mise en œuvre en raison du caractère occulte de l'activité exercée en France résultant de l'absence d'immatriculation de la société portugaise au registre du commerce et des sociétés et de dépôt de ses déclarations de résultats et de chiffre d'affaires. Selon les juges d'appel, dans la mesure où la société requérante, qui exerçait une activité en France, n'a pas souscrit les déclarations auxquelles elle était tenue et en outre, n'établit pas, ni même n'allègue, que l'absence de respect de cette obligation résulterait d'une erreur de sa part, l'administration était en droit de mettre en œuvre la procédure de taxation d'office sur le fondement de l'article L. 66 du LPF sans avoir à procéder à une mise en demeure en application de l'article L. 68 du même livre, en raison du caractère occulte de cette activité. Cet arrêt est définitif.

CAA Marseille, 3^e ch., 4 févr. 2021, n° 19MA01775, Sté Transboat International Development, concl. A. Courbon (V. annexe 5)

13. Cet arrêt offre un nouvel exemple d'activité occulte d'une société étrangère en France, dans un secteur qui, pour une fois, diffère de celui, plus habituel, de la construction et de la rénovation d'habitations. Il concerne la société portugaise Transboat International Development, créée en 2005, qui a pour objet la réalisation de prestations de services de transport maritime. Il est jugé que cette société était imposable en France (impôt sur les sociétés et TVA, pour les années 2007 à 2010), pour l'essentiel au motif qu'elle y exerçait son activité par l'intermédiaire d'une société française qui avait le même gérant.

Il n'est pas indiqué si des liens capitalistiques existaient entre les deux sociétés, mais on sait que la dénomination sociale de la société française était très proche de celle de la société portugaise (il s'agissait de la SARL Transboat France, créée à Cannes en janvier 2008) et on sait également que son gérant était l'un des deux gérants de la société portugaise. Il s'agissait donc manifestement de sociétés apparentées, la société française ayant pour objet la représentation commerciale de sociétés françaises et étrangères dans le domaine maritime.

Comme elle le fait couramment dans ces circonstances, l'administration avait diligenté une visite domiciliaire sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF et elle avait saisi de nombreuses pièces dans les locaux de la société française et au domicile des gérants en France. Elle en avait déduit que la société portugaise exerçait son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable constitué par la société française et elle avait procédé à la vérification de comptabilité de cet établissement. La procédure de taxation d'office avait été mise en œuvre en raison du caractère occulte de l'activité exercée en France, en l'absence d'immatriculation de la société portugaise au registre du commerce et des sociétés et de dépôt de ses déclarations de résultat et de chiffre d'affaires, et les rectifications avaient été assorties de la majoration de 80 % pour activité occulte.

Dans les locaux de la société française, de nombreuses pièces avaient été saisies, telles que des factures, des bons de livraisons et des courriers ; ces documents, établis au nom de la société portugaise, mentionnaient une adresse et des numéros de téléphone et de télécopie correspondant à ceux de la société française (le rapporteur public indique, dans ses conclusions, que le loyer des locaux de la société française avait parfois été payé par la société portugaise). La secrétaire de la société française apparaissait également sur des documents établis au nom de la société portugaise et la cour précise que sa rémunération avait, « *au surplus, pu être payée par la société portugaise* ».

Par ailleurs, le nom du gérant de la société française, domicilié en France, apparaissait sur l'ensemble des documents établis au nom de la société portugaise ainsi que sur les supports publicitaires ; ce gérant était, nous dit l'arrêt, compétent pour conduire les négociations commerciales avec les propriétaires, les locataires de bateaux, et les autres partenaires commerciaux, et il disposait notamment d'une procuration sur le compte bancaire de la société portugaise, ouvert en France. Il était exclusivement rémunéré par des dividendes et avances sur dividendes versés par la société portugaise.

14. La société française avait soutenu qu'elle intervenait seulement comme mandataire en vertu d'un contrat mais la cour écarte ce contrat comme étant dépourvu de valeur probante, au motif qu'il avait été conclu avec une société portugaise dont la dénomination sociale était différente et qu'il n'avait pas été enregistré.

La cour relève également qu'il n'était pas établi que la société portugaise aurait disposé de moyens matériels au Portugal ; aucun bail n'était produit, ni aucune facture de

consommation de fluides, selon ce qu'indique le rapporteur public. La société avait établi son siège social à l'adresse d'une personne physique qui agissait vraisemblablement comme prestataire de services en matière administrative et comptable et, si elle avait apparemment produit les bulletins de salaires d'un salarié occupant un poste de commercial, elle avait soutenu que ce dernier n'avait pas besoin d'infrastructures particulières pour exercer son activité. Quant aux justificatifs produits des déplacements au Portugal du gérant domicilié en France, ils n'établissaient pas que les prestations auraient été effectuées depuis le Portugal.

Dans ces conditions, la cour juge que la société portugaise exploitait bien une entreprise en France au sens de l'article 209, I du CGI et qu'elle disposait en France d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable au sens de la convention fiscale franco-portugaise du 14 janvier 1971.

15. Sur le plan du droit, il est assez curieux que l'arrêt reprenne le principe issu de la décision *Conversant*⁹ mais sans en tirer de conséquences. La cour énonce, en effet, que doit être regardée comme exerçant des pouvoirs lui permettant d'engager une entreprise portugaise dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres « ainsi d'ailleurs qu'il résulte des paragraphes 32.1 et 33 des commentaires au modèle de convention établi par l'Organisation pour la coopération et le développement économique (OCDE) publiés respectivement le 28 janvier 2003 et le 15 juillet 2005, une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société portugaise, décide de transactions que la société portugaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent ». Cette affirmation est bien sûr conforme à la jurisprudence du Conseil d'État mais elle est sans intérêt au cas particulier, car ce n'est pas sur ce terrain que la qualification d'établissement stable est reconnue mais sur celui, alternatif, de l'installation fixe d'affaires, qui en l'espèce aurait d'ailleurs été mieux qualifié par la présence d'un siège de direction (ou du siège de direction effective) en France.

16. Enfin, la cour confirme le bien-fondé de la mise en œuvre de la procédure de taxation d'office pour activité occulte. L'arrêt relève, en effet, que la société portugaise exerçait une activité en France sans avoir souscrit les déclarations auxquelles elle était tenue, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, et qu'elle n'établissait pas, ni même n'alléguait, que le non-respect de cette obligation résulterait d'une erreur de sa part.

La cour reprend sur ce point le principe posé par la

9 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/ Sté Conversant International Limited, concl. L. Cytermann : FI 1-2021, n° 34, comm. S. Lauratet et P. Nicolas, à propos d'une société irlandaise qui exerçait en France une activité de marketing digital en ayant recours aux services d'une société française du groupe. Le Conseil d'État juge que, dans les circonstances de l'espèce, la société irlandaise disposait d'un établissement stable en France sur le terrain de l'agent dépendant ayant les pouvoirs d'engager.

décision n° 428898 du Conseil d'État du 27 novembre 2020¹⁰ et énonce que « s'agissant d'un contribuable qui fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un État autre que la France, la justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte de l'ensemble des circonstances de l'espèce et notamment du niveau d'imposition dans cet autre État et des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États ». Sans doute parce que la société ne s'était pas défendue sur ce point, la cour n'en tire toutefois aucune conséquence et l'arrêt est muet sur l'imposition éventuelle de la société au Portugal.

La procédure de taxation d'office était donc applicable sans que l'administration ait à procéder à une mise en demeure et l'année 2007 n'était pas prescrite bien que la proposition de rectification ait été émise en décembre 2012, le délai de reprise étant de six ans.

B. GOUTHIÈRE ■

17. Établissement stable - Taxe sur la valeur ajoutée - Siège étranger mais prestations réalisées uniquement en France - Activité occulte en France - Pénalité - La CAA de Nantes juge qu'une société dont le siège social était situé au Luxembourg mais qui n'effectuait que des prestations en France possède un établissement stable TVA au domicile de son gérant, et valide l'application de la majoration pour activité occulte.

CAA Nantes, 1^{re} ch., 10 juin 2021, n° 19NT02498, Sté Europe Trading Services (ETS), concl. L. Chollet (V. annexe 6)

18. Faisant suite à des décisions récentes en matière d'établissement stable rendues par la plus haute juridiction administrative¹¹, les cours administratives d'appel sont de plus en plus sollicitées pour préciser des éléments d'une notion qui reste encore très complexe et incertaine. Nous analysons ici une décision en matière de TVA faisant partie d'une série de décisions rendues par la CAA de Nantes¹² d'importances variables, qui viennent rappeler certains principes en présence de situations factuelles pouvant éclairer les praticiens.

10 CE, 27 nov. 2020, n° 428898, Kowalewski, concl. C. Guibé : FI 2-2021, n° 9, § 39, comm. A. Iljic.

11 Cf. CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 420174, Min. c/ Sté Conversant International Limited, concl. L. Cytermann : FI 1-2021, n° 01, G. Blanluet ; FI 1-2021, n° 34, comm. S. Lauratet et P. Nicolas ; FI 1-2021, n° 2, § 43, comm. E. Raingeard de la Blétière ; FI 1-2021, n° 3, § 14, comm. R. Coin.

12 V. égal. CAA Nantes, 15 avr. 2021, n° 19NT02762 et 19NT03623, Mesri : V. annexe 7 (entreprise dont le siège social est en Espagne mais l'activité est exercée uniquement en France ; en l'espèce, la cour n'a pas reconnu l'existence d'une activité occulte) et CAA Nantes, 15 avr. 2021, n° 19NT04654, Marchadour : V. annexe 8 (société de droit canadien possédant un établissement stable en France, avec la problématique de l'existence de deux comptabilités distinctes et de virements d'un compte-courant ouvert dans les écritures de comptabilité de la société canadienne sur un compte-courant ouvert dans les écritures de l'établissement stable et de l'imposition en revenus de capitaux mobiliers entre les mains de l'unique associé français de la société).

19. Plusieurs éléments généraux nous semblent devoir être mentionnés à propos de cette décision.

Tout d'abord, rappel important, il conviendra de lire avec grand intérêt les conclusions de Madame Laure Chollet qui ont inspiré la décision elle-même. Ces conclusions, reproduites en annexe, mettent en évidence que la conviction du juge est essentielle lorsque l'affaire peut donner lieu à des interprétations divergentes. On notera ainsi que le comportement du contribuable, inspiré ou non par des conseils, exerce une influence qui va au-delà de la simple incrimination objective.

Le second élément que nous souhaitons mentionner est que cette décision illustre la recherche par les autorités et la **possibilité de reconnaître l'existence d'un établissement stable au lieu de résidence d'un personnage clef d'une entreprise**. C'est une question qui se posera de plus en plus avec la crise sanitaire et la généralisation du télétravail, qui aboutirait à la prise de décision au domicile d'un employé d'un niveau lui permettant d'engager la société étrangère ou de développer une activité à partir de ce domicile pour le compte de la société étrangère¹³. L'approche bienveillante proposée par l'OCDE dans ce domaine, dont nous doutons de son application systématique, ne saurait probablement pas couvrir des situations manifestement temporaires et exceptionnelles. Cette décision nous rappelle à cet égard qu'une position stricte, de surcroît en matière de TVA, est toujours possible.

20. La Cour de Nantes juge que l'existence d'un établissement au domicile français d'un dirigeant peut être démontrée, entraînant des conséquences en matière de TVA (les rappels d'impôt sur les sociétés avaient été abandonnés pour des raisons de procédure) mais aussi de pénalités pour activité occulte alors même que la société étrangère n'était pas inconnue des autorités françaises.

La situation était celle de la société luxembourgeoise Europe Trading Services (ETS), sans activité dans cet État et qui s'était enregistrée en France sans déclarer d'établissement stable auprès du registre du commerce depuis 2008 et avait fait l'objet, comme souvent en matière d'établissement stable non déclaré, d'une enquête pour fraude fiscale et d'une saisie au domicile de son gérant et associé unique en application de l'article L. 16 B du LPF. Une vérification de comptabilité avait ensuite été engagée sur la période 2006/2010 en matière d'impôt sur les sociétés, étendue en matière de TVA en décembre 2011. L'administration a considéré que la société ETS disposait d'un établissement stable au domicile du gérant à partir duquel étaient exercées une activité occulte de ventes de centrales photovoltaïques et pompes à chaleur d'une part et de transport de marchandises et de personnes d'autre part. Avaient été ajoutées des pénalités de 80 % pour exercice d'une activité occulte.

13 Cf. R. Coin, Le télétravail peut changer la situation fiscale de ceux qui le pratiquent... ou de ceux qui le proposent : Dr. fisc. 2020, n° 51-52. - R. Coin in FI 2-2021, n° 3, § 15.

♦ Une situation factuelle déterminante

21. Les conclusions sont éclairantes sur les principes appliqués par la cour pour caractériser l'existence d'un établissement stable. En effet, il est, en pratique, essentiel de bien appréhender la situation de fait pour comprendre la conviction du rapporteur public qui transparait de manière assez évidente des conclusions.

Tout d'abord, l'**existence d'une procédure pénale**, même si elle ne détermine pas la qualification en discussion dans ce cas, ne permettait pas de créer une bienveillance de la part du juge.

En outre, les **faits de l'espèce étaient extrêmes** :

- la société ETS ne disposait qu'en France de moyens humains et techniques autonomes permettant de rendre les services. Il est noté dans les conclusions que la société luxembourgeoise disposait d'une domiciliation à l'adresse d'une société fiduciaire qui rendait des services comptables sans aucun moyen propre au Luxembourg à l'exception de deux comptes ;

- la société ETS payait le loyer pour la location d'une habitation détenue par une SCI détenue à 90 % par elle-même dans laquelle le gérant et sa compagne logeaient ;

- les factures émises par la société ETS mentionnaient l'adresse française et le portable personnel du gérant et celui de sa concubine, elle aussi domiciliée en France à la même adresse ;

- les messages saisis démontraient que le gérant contactait les fournisseurs et clients depuis cette même adresse et gérait toutes les relations avec ces tiers depuis ce lieu, y compris la relation avec la société de domiciliation luxembourgeoise ;

- en ce qui concerne l'activité de transport, la société possédait sept véhicules, certes immatriculés au Luxembourg, mais exclusivement entretenus et stationnés en France auprès d'une société dont un des salariés de la société ETS était gérant de droit ;

- la société luxembourgeoise disposait de sept chauffeurs tous résidents de France dont les formalités d'embauche étaient toutes libellées à l'adresse du gérant. Les prestations de transport étaient rendues exclusivement auprès de sociétés françaises.

22. Nous devons admettre que les faits mentionnés ci-dessus, rappelés par le rapporteur public, étaient de nature à convaincre le juge que l'activité était exclusivement exercée en France, même si chacun pris séparément ne caractérisait pas automatiquement une présence occulte en France.

On notera toutefois que l'administration ou le juge n'ont pas soulevé des questions de résidence de la société luxembourgeoise alors même que la manière dont ces faits semblent relatés laisse penser que la domiciliation n'était pas très solide. La clôture de la question en matière d'impôt sur les sociétés n'est probablement pas étrangère à la stratégie retenue.

A *contrario*, n'avait pas été indiqué si, du point de vue luxembourgeois, le profit était exonéré ou non d'impôt localement en application des règles de territorialité

applicables. La non-présentation par la société des documents fiscaux lors de l'instance laisse planer un faible doute sur ce sujet.

♦ Une application orthodoxe en matière de TVA

23. Les conclusions et la décision nous rappellent que la notion d'établissement en matière de TVA et celle en matière d'impôt sur les sociétés divergent, mais probablement dans des situations assez rares.

De manière relativement orthodoxe, la cour de Nantes ne remet pas en cause l'analyse de la Haute assemblée développée récemment dans la décisions *Conversant* précitée et y fait référence. L'analyse est issue de la jurisprudence *Berkholz* de la Cour de justice¹⁴ sur la question du rattachement présumé au siège, sauf lorsqu'il « *ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre* ». En l'espèce, le principe est rappelé par le rapporteur public en indiquant que le lieu de rattachement de la prestation de service est « *l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique apparaît comme un point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement à partir duquel les prestations de services sont fournies ne présentant d'intérêt que dans le cas où un rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle d'un point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre* ». La dérogation au siège pour choisir un établissement requiert donc la recherche d'éléments de permanence et une structure apte d'un point de vue de l'équipement humain et technique à rendre la prestation de service de manière autonome. C'est l'analyse qui a été menée ici. Après 2010, la définition évolue puisque le lieu de prestation reste le siège sauf « *si ces services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu ou endroit où il a établi le siège de son activité économique auquel cas le lieu des prestations de services est cet établissement* ».

Pour la prestation de transport, la règle est que le lieu de prestation est réputé se situer en France lorsque le prestataire est établi en France et le bien utilisé en France postérieurement à 2010. Cette règle décrite à l'article 259 A du CGI précise la question des moyens de transport loués pour de courte durée. En effet, le code prévoit que par dérogation à l'article 259, « *est situé en France le lieu des prestations de services suivantes : / 1° Les locations de moyens de transport : / a) Lorsqu'elles sont de courte durée et que le moyen de transport est effectivement mis à la disposition du preneur en France. / La location de courte durée s'entend de la possession ou de l'utilisation continue d'un moyen de transport pendant une période ne dépassant pas trente jours ou, dans le cas d'un moyen de transport maritime, quatre-vingt-dix jours ; / b) Les locations, autres que celles de courte durée, consenties à une personne non assujettie, lorsque cette personne est établie ou a son domicile ou sa résidence habituelle en France ;* »

La solution était donc parfaitement évidente pour le rapporteur public, qui considérait avoir mis en évidence sans aucun doute les éléments suffisants.

24. Il est rappelé pour mémoire que la discussion sur la convention fiscale entre la France et le Luxembourg a été écartée car cette convention ne vise pas la TVA. Il nous semble qu'elle aurait tout de même pu être menée afin d'harmoniser les lectures en matière de TVA et d'IS.

♦ La question du caractère occulte de l'activité

25. Le rapporteur public expose de manière assez limpide la position défendue quant à l'application des pénalités pour activité occulte : la société n'a pas produit autre chose qu'une attestation fiscale non probante, ce qui paraît assez surprenant pour une société suivie par une fiduciaire au Luxembourg. Peut-être le contribuable n'avait-il pas déclaré au Luxembourg son activité française en considérant que celle-ci était imposable en France, aboutissant à une double exonération de ces profits ? Si c'est le cas alors il aurait effectivement dû régler son imposition en France sous réserve d'un débat conventionnel sur l'interprétation de la notion d'établissement stable. Il ne semble pas qu'une possible double imposition a été invoquée.

26. Le second point parfaitement logique mais toujours problématique est qu'effectivement le trésor français n'a pas été lésé pour la partie correspondant à une autoliquidation. Il est rappelé que la taxe peut être payée deux fois si ce n'est pas le même redevable.

En pratique, il semble que la décision dans son caractère automatique a aussi été guidée par l'environnement du dossier et le manque de substance au Luxembourg. On peut espérer que ce sujet sera traité différemment pour les cas où l'activité est exercée au domicile d'un dirigeant si celui-ci a été bloqué à son domicile en raison de la crise sanitaire. Les commentaires non contraignants de l'OCDE semblent proposer une certaine bienveillance. On notera toutefois qu'ils ne concernent absolument pas le traitement TVA de ce télétravail forcé, renforçant le risque de dichotomie de traitement fiscal selon les impositions.

27. Sur le point de faire connaître à l'administration française l'existence d'une activité, nous restons un peu interrogatifs sur les conclusions du rapporteur public, qui indiquent que ces pénalités pour activité occulte sont applicables. Il est ainsi rappelé qu'une absence de dépôt dans le délai légal de déclarations ni de faire connaître à un centre de formalités ses activités entraîne l'application de telles pénalités alors qu'il est aussi indiqué que « *cette société est également inscrite au registre du commerce et des sociétés en France depuis le 1^{er} mai 2008 comme société étrangère ne disposant pas d'établissement* » au greffe du tribunal. De même, la question d'apporter la preuve d'une imposition dans un autre État européen n'est pas évoquée alors que la société était déclarée au Luxembourg.

R. COIN ■

14 CJCE, 4 juill. 1985, C-168/84, *Berkholz*.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CAA Versailles, 1^{re} ch., 25 mai 2021, n° 19VE01443, Coisne

Annexe 2 : TA Nice, 4^e ch., 11 mars 2021, n° 1402822, Grundig

Annexe 3 : CE, 8^e et 3^e ch., 25 juin 2021, n° 442790, Bouchara, concl. R. Victor

Annexe 4 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 janv. 2021, n° 19NT00731, Koffi, concl. L. Chollet

Annexe 5 : CAA Marseille, 3^e ch., 4 févr. 2021, n° 19MA01775, Sté Transboat International Development, concl. A. Courbon

Annexe 6 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 10 juin 2021, n° 19NT02498, Sté Europe Trading Services (ETS)

Annexe 7 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 15 avr. 2021, n° 19NT02762, Mesri et 19NT03623, Min. c/ Mesri

Annexe 8 : CAA Nantes, 1^{re} ch., 15 avr. 2021, n° 19NT04654, Marchadour