

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



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



Bruno GOUTHIÈRE
Avocat associé,
CMS Francis Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC
Avocat associé,
Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

> **Société de droit étranger - Assimilation à une société de droit français** - Private limited company by shares de droit anglais - Le TA de Rennes juge que les dispositions législatives et les stipulations contractuelles régissant une *private limited company by shares* relevant du droit anglais, examinées globalement, interdisent en l'espèce de l'assimiler à une SARL de droit français, qui est soumise à un encadrement législatif plus contraignant, mais autorisent son assimilation à une SAS unipersonnelle (SASU). Il estime donc que les résultats de la société ne pouvaient être soumis qu'à l'impôt sur les sociétés, en application des articles 206 et 1655 quinquies du CGI (V. § 1).

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Transfert du domicile fiscal à l'étranger (exit tax, CGI, art. 167 bis)** - L'article 11 de la loi de finances pour 2024 complète sur deux points le régime de l'*exit tax*, en accordant un dégrèvement de prélèvement sociaux aux contribuables ayant quitté

la France entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013 et en durcissant les obligations déclaratives pour les départs postérieurs au 1^{er} janvier 2019 (V. § 6).

Établissement stable

> **Siège de direction - Exemple** - Au vu des éléments factuels de l'affaire, la CAA de Marseille juge que la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois en cause, qui exerce une activité de diffusion en France, par satellite, de films pornographiques à partir d'un serveur situé au Luxembourg, exerce en France une activité, de manière habituelle, dans le cadre d'un établissement autonome et constitue ainsi une entreprise exploitée en France au sens de l'article 209 du CGI. Elle juge d'une part, que son siège de direction, est situé en France, caractérisant un établissement stable dans cet État et, d'autre part, qu'elle ne dispose d'aucun établissement stable au Luxembourg (V. § 10).

...

> **Exploration et exploitation de ressources naturelles extractibles - Modèle de convention OCDE** - Des travaux sont entrepris à l'OCDE par le groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales concernant les commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, lequel porte sur la définition d'un établissement stable. Ils ont pour but d'élaborer une disposition

alternative relative aux activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles et des commentaires correspondants. Un projet de document est soumis à la consultation publique le 16 novembre 2023. Les commentaires, attendus avant le 4 janvier 2024, sont mis en ligne par l'OCDE le 22 janvier 2024 (V. § 19).

Territorialité des impôts

1. Société de droit étranger - Assimilation à une société de droit français - Private limited company by shares de droit anglais - Assujettissement à l'IS - Le TA de Rennes juge que les dispositions législatives et les stipulations contractuelles régissant une *private limited company by shares* relevant du droit anglais, examinées globalement, interdisent en l'espèce de l'assimiler à une SARL de droit français, qui est soumise à un encadrement législatif plus contraignant, mais autorisent son assimilation à une SAS unipersonnelle (SASU). Il estime donc que les résultats de la société ne pouvaient être soumis qu'à l'impôt sur les sociétés, en application des articles 206 et 1655 quinquies du CGI.

TA Rennes, 2^e ch., 18 oct. 2023, n° 2104358, Fillaut, C+ (V. annexe 1)

2. Depuis que le Conseil d'État a formalisé, par une décision *Artémis* du 24 novembre 2014¹, le raisonnement qu'il y a lieu de suivre pour déterminer les conditions d'imposition en France d'une société étrangère qui y réalise une activité imposable, les contentieux se multiplient et les contribuables sont parfois victorieux, comme en témoigne cette affaire jugée par le Tribunal administratif de Rennes le 18 octobre 2023.

En effet, si l'administration se trompe en réclamant l'impôt sur les sociétés alors que l'entité étrangère relève du régime des sociétés de personnes, le juge accorde la décharge ; il en va de même, en sens inverse, si l'administration impose directement l'associé d'une société étrangère au motif qu'il s'agirait d'une société de personnes, alors que les critères d'assimilation conduisent à la faire entrer dans le champ de l'impôt sur les sociétés.

L'exercice d'assimilation est délicat, car il exige une analyse des caractéristiques juridiques de l'entité concernée et du droit étranger qui la régit. Ainsi que le juge la décision *Artémis* précitée, il y a lieu d'identifier, au regard de l'ensemble

des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel elle est assimilable, puis de déterminer, compte tenu de ces constatations, le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française. Seules les caractéristiques juridiques de la société étrangère doivent être prises en compte aux fins de l'assimilation, à l'exclusion du régime fiscal qui lui est applicable à l'étranger.

Ainsi que le Conseil d'État l'a précisé par la suite, c'est l'étendue de la responsabilité des associés qui est le critère essentiel permettant de distinguer les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes². Mais, au sein des sociétés de capitaux, il faut encore distinguer entre les sociétés étrangères qui doivent être assimilées à des sociétés anonymes ou à des SAS et celles qui doivent être traitées comme des SARL. En effet, si les premières sont systématiquement assujetties à l'impôt sur les sociétés³, les secondes ne le sont pas toujours ; celles qui n'ont qu'un seul associé personne physique sont traitées comme des sociétés de personnes, et ne sont assujetties à l'impôt sur les sociétés qu'en cas d'option, à la différence des sociétés anonymes ou des SAS. Le juge peut donc être amené à accorder la décharge si l'administration a, à tort, assujetti à l'impôt sur les sociétés une société étrangère qui doit être assimilée à une SARL et dont l'associé unique est une personne physique.

3. Tel était le cas dans la présente affaire, qui mettait en cause une « *private limited company by shares* » britannique, société de capitaux dans laquelle la responsabilité des associés est limitée au montant de leurs apports ; pour le tribunal administratif, cette société devait être assimilée à une SAS et non à une SARL, car elle était soumise à un encadrement législatif moins contraignant que celui applicable aux SARL, notamment au regard des règles applicables au transfert des

² C'est en effet pour cette raison qu'une « *corporation* » régie par le droit du Delaware a été regardée comme une société de capitaux passible de l'impôt sur les sociétés à raison de sa forme sociale et non comme une société de personnes (CE, 2 avr. 2021, n° 427880, Sté World Investment Corporation, concl. C. Guibé ; Lebon T. ; FI 2-2021, n° 8, § 8, comm. J. Saïac et A. Lopes ; IP 3-2021, n° 7, § 22, comm. S. Aufénil ; RJF 6/21 n° 597).

³ Pour déterminer si une société étrangère est assimilable à une société par actions de droit français, il n'y a pas lieu de tenir compte du caractère civil ou commercial de l'objet de la société, un tel critère n'étant pas au nombre des caractéristiques définissant ce type de sociétés (CE, 22 juill. 2022, n° 444942, Sté Phoenix Union Co, concl. É. Bokdam-Tognetti ; Lebon T. ; FI 4-2022, n° 8, § 1, comm. M. Lédée ; RJF 11/22 n° 934).

¹ CE, plén. fisc., 24 nov. 2014, n° 363556, Sté Artémis SA ; Rec. Lebon ; RJF 2/15 n° 102.

actions. L'administration qui avait réclamé l'impôt sur le revenu à l'associé avait donc, selon le jugement, commis une erreur qui devait conduire à accorder la décharge.

Cette société, créée en 2011 et exerçant une activité d'achat-revente de coquillages, était dirigée par une personne physique domiciliée en France qui était son associé unique. La direction nationale des enquêtes fiscales avait procédé, en 2017, à une visite domiciliaire et l'administration avait ensuite diligenté une vérification de la comptabilité au titre de la période du 28 août 2011 au 31 décembre 2015. Pour l'administration à l'issue du contrôle, cette société devait être assimilée à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée dont les résultats devaient être soumis à l'impôt sur le revenu entre les mains de son associé unique ; en conséquence, l'associé unique s'est vu notifier une proposition de rectification mettant à sa charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu procédant de l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux de la société, assorties des intérêts de retard et de la majoration de 80 % pour activité occulte. Le contribuable a alors saisi le Tribunal administratif de Rennes, qui lui a accordé la décharge selon le raisonnement suivant.

4. Reprenant fidèlement la jurisprudence du Conseil d'État, le tribunal administratif rappelle qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier dans un premier temps, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française.

Procédant ensuite à l'analyse des caractéristiques juridiques de la société britannique, le tribunal administratif note qu'il s'agit d'une « *private limited company by shares* » relevant du droit anglais et qu'une telle société est une société de capitaux dans laquelle la responsabilité des associés est limitée au montant de leurs apports. Il ajoute que tel est le cas en droit français tant des SARL que, notamment, des SAS et qu'il résulte du droit britannique que les sociétés de ce type, comme les SARL et les SAS, ne peuvent procéder à une offre au public de titres financiers ou à l'admission aux négociations sur un marché réglementé de leurs parts sociales ou actions. Ces critères permettent donc bien d'identifier une société de capitaux, mais pas de déterminer s'il s'agit d'une SARL ou d'une SAS.

Le tribunal administratif analyse alors les dispositions législatives et les stipulations contractuelles régissant la société britannique et en déduit qu'elle ne peut être traitée comme une SARL de droit français, en raison de l'encadrement législatif plus contraignant auquel ce type de société française est soumis, mais qu'elle doit être assimilée, pour les besoins de l'application de la loi fiscale française, à une SAS unipersonnelle (SASU). Pour conclure en ce sens, le jugement s'appuie sur les éléments suivants :

- le droit britannique ne comporte pas de dispositions impératives comparables à celle de l'article L. 223-14 du code de

commerce prévoyant pour les SARL l'obligation que la majorité des associés représentant au moins la moitié des parts sociales consente aux cessions de parts sociales à des tiers étrangers à la société ; les actions ou autres intérêts sont transférables dans les conditions définies par les statuts, ce qui est également une caractéristique des SAS françaises⁴ ; pour le tribunal administratif, les règles générales régissant les « *private limited companies by shares* » se rapprochent donc davantage de celles propres aux SAS que de celles afférentes aux SARL ;

- les statuts de la société prévoient un droit préférentiel de souscription au profit des associés, qui est de droit dans les SA et les SAS françaises en vertu de l'article L. 225-132 du code de commerce et qui peut être prévu par les statuts des SARL ; ce point aurait plutôt rapproché la société d'une SARL française, mais le tribunal administratif n'en tire pas de conséquence ;

- les statuts ne prévoient pas de procédure d'autorisation par le dirigeant des cessions de parts sociales au profit de tiers, mais seulement une procédure de contrôle de régularité *a posteriori* au moment de l'enregistrement sur le registre des associés, selon un principe comparable à l'enregistrement obligatoire de la cession d'actions de SAS sur le registre des mouvements de titres prévu à l'article L. 228-1 du code de commerce, qui n'est pas applicable aux SARL dont les titres sont des parts sociales.

Dès lors que ni la loi ni les statuts ne tendent à rapprocher les caractéristiques de la société britannique de celles d'une SARL, celle-ci devait, pour le tribunal administratif, être assimilée à une SAS et ses résultats ne pouvaient être soumis qu'à l'impôt sur les sociétés et non à l'impôt sur le revenu au nom de l'associé unique. Le contribuable a donc obtenu la décharge.

5. Le sort contentieux de cette solution reste cependant incertain, car l'exercice d'assimilation est délicat comme le montrent les deux affaires récentes suivantes :

- dans une situation voisine, une société britannique a été assimilée à une SARL et non, comme le soutenait cette fois le ministre, à une SAS, au motif qu'il ressortait de ses dispositions statutaires que ne pouvaient être créées des parts privilégiées comme le sont les actions de préférence qui peuvent être créées dans les SAS et les sociétés anonymes⁵ ;

- dans une autre affaire du même ordre, une société de Hong Kong a été assimilée à une SARL, bien qu'elle ait été plus proche d'une SAS, au motif que les caractéristiques juridiques qui permettaient de l'assimiler à une SAS n'avaient jamais été mises en œuvre, car la société n'avait qu'un seul associé⁶.

Ces deux affaires ayant fait l'objet de pourvois, il reste à espérer que le Conseil d'État apporte prochainement les éclaircissements nécessaires. Il est, en tout état de cause, prématuré de tirer une quelconque conséquence de principe du jugement du tribunal administratif de Rennes.

B. GOUTHIÈRE ■

4 Les articles L 227-13 et suivants du code de commerce, qui ont trait à la cession des actions des SAS, renvoient également aux statuts.

5 CAA Marseille, 5 oct. 2023, n° 21MAO2821, Sté Joy Events Ltd.

6 CAA Marseille, 17 mai 2023, n° 19MAO4389, 21MAO0767 et 21MAO0903.

Domicile et résidence

Personnes physiques

6. Domicile fiscal - Transfert à l'étranger - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Aménagements législatifs - L'article 11 de la loi de finances pour 2024 complète sur deux points le régime de l'*exit tax*, en accordant un dégrèvement de prélèvement sociaux aux contribuables ayant quitté la France entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013 et en durcissant les obligations déclaratives pour les départs postérieurs au 1^{er} janvier 2019.

L. n° 2023-1322, 29 déc. 2023 de finances pour 2024, art. 11 : JO 30 déc. 2023, texte n° 1 (texte et travaux préparatoires ; V. annexe 2)

7. Le législateur introduit deux modifications au régime de l'*exit tax*, l'une bonne, l'autre non.

S'agissant de la première, il aura fallu dix ans au législateur pour corriger sa coquille originelle : il est enfin mis fin à la différence de traitement qui existait entre l'impôt sur le revenu et les prélèvements sociaux. Pour les départs intervenus avant 2014, il n'était pas prévu de dégrèvement des prélèvements sociaux à l'expiration de la période requise de détention des titres. Ainsi, les **contribuables partis entre le 3 mars 2011 et le 31 décembre 2013**, ayant conservé leurs titres pendant 8 ans, se sont vus octroyés des dégrèvements partiels, ne couvrant que l'impôt sur le revenu. Cette dissymétrie entre impôts était contestable, et d'ailleurs contestée⁷, et cette rectification ne peut qu'être saluée. Pour les départs postérieurs au 1^{er} janvier 2014, les dégrèvements ou demandes de restitution pouvaient déjà inclure les contributions sociales.

S'agissant de l'autre modification, il est à présent prévu, pour les **départs postérieurs au 1^{er} janvier 2019**, qu'en présence d'un évènement entraînant le dégrèvement ou la restitution de l'impôt, le défaut de production de la demande de dégrèvement ou de restitution de l'impôt entraînera l'exigibilité immédiate de celui-ci ou son absence de restitution. Ainsi, par exemple, en cas de notification avec retard d'une donation ou même d'un retour en France, le contribuable se retrouverait néanmoins devoir décaisser l'*exit tax* initialement calculée... de l'art de ressusciter un impôt qui n'est plus dû ! Une telle réforme, bien sévère, nous apparaît dénuée de bon sens. On ne peut qu'y voir un chausse-trappe à l'adresse des contribuables, où l'on exige un impôt qui doit être dégrèvement pour un simple retard de déclaration, à charge ensuite au contribuable d'engager les procédures adéquates afin d'obtenir un dégrèvement ou un remboursement. On peut d'ailleurs s'interroger sur la compatibilité de cette mesure avec le droit de l'Union européenne et l'exigence de proportionnalité de la sanction au manquement commis.

F. LE MENTEC ■

⁷ Cf. TA Montreuil, 23 nov. 2021, n° 1908751, Hillion, concl. C. Noël : FI 1-2022, n° 3, § 3, comm. F. Le Mentec.

8. À NOTER

> Résidence fiscale des personnes physiques - Résidence par l'investissement (visas dorés) - L'OCDE publie un rapport sur l'utilisation abusive des programmes de citoyenneté et de résidence par l'investissement, qui certes peuvent contribuer à stimuler la croissance économique grâce aux investissements directs étrangers, mais attirent également les criminels et les fonctionnaires corrompus cherchant à se soustraire à la justice et à blanchir les produits de la criminalité.

OCDE, rapport « Misuse of Citizenship and Residency by Investment Programmes », 22 nov. 2023

Les programmes de citoyenneté et de résidence par investissement (CBI/RBI, ou « visa doré », *Golden Visa*) sont des programmes administrés par un gouvernement qui accordent la citoyenneté ou la résidence fiscale à des investisseurs étrangers en accélérant ou en contournant les procédures normales d'immigration. Ces programmes peuvent contribuer à stimuler la croissance économique grâce aux investissements directs étrangers, mais ils attirent également les criminels et les fonctionnaires corrompus qui cherchent à se soustraire à la justice et à blanchir les produits de la criminalité. Le rapport de l'OCDE (disponible uniquement en anglais) montre comment ces programmes peuvent permettre aux criminels de jouir d'une plus grande mobilité à l'échelle mondiale et les aider à dissimuler leur identité et leurs activités criminelles derrière des sociétés écrans dans d'autres juridictions. Il met en évidence les faiblesses de ces programmes complexes de migration internationale des investissements, notamment le recours fréquent à des intermédiaires, l'implication de multiples agences gouvernementales, les abus commis par des facilitateurs professionnels et l'absence d'une gouvernance appropriée. Le rapport propose des mesures et des exemples de bonnes pratiques qui peuvent aider les décideurs politiques et les responsables de la gestion des programmes à faire face à ces risques.

Personnes morales

9. À NOTER

> Résidence fiscale - Personnes morales - Convention franco-tunisienne (1973) - Le TA de Dijon juge qu'une société tunisienne « totalement exportatrice non résidente » au sens du code tunisien d'incitation aux investissements, est assujettie à l'impôt tunisien sur les sociétés et doit être regardée comme résidente en Tunisie, n'étant non résidente qu'au regard de la législation des changes.

TA Dijon, 2^e ch., 3 oct. 2023, n° 2200838, EURL Calleo, C (V. annexe 3)

La société française Calleo, exerçant une activité de télésecrétariat pour les professionnels de santé, a réglé à la société de droit tunisien Lineocall des factures de prestations de télésecrétariat sous-traitées, utilisées par la société Calleo pour les besoins de son activité en France, étant précisé que les deux entreprises sont gérées par le même résident français. La société Calleo a été soumise par l'administration fiscale à des retenues à la source sur le fondement de l'article 182 B du CGI.

Le Tribunal administratif de Dijon rappelle d'une part que l'article 3 de la convention franco-tunisienne stipule que la qualité de résident d'un État contractant est subordonnée à la seule condition que la personne qui s'en prévaut soit assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue. Il rappelle d'autre part que l'article 11 de la même convention stipule que les bénéfices d'une entreprise d'un État contractant ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre État contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé.

Il précise ensuite que si la société Lineocall avait opté en Tunisie pour le statut d'entreprise « totalement exportatrice et non résidente », prévu par le code tunisien d'incitation aux investissements, un tel statut ne doit être regardé comme définissant la résidence qu'au regard de la législation des changes. Ce jugeant, le tribunal se prononce explicitement sur une question laissée en suspens par le Conseil d'État dans sa décision *Min. c/ Sté OBEA*⁸, le ministre n'ayant pas soulevé cette question alors qu'il l'avait fait valoir devant la CAA de Paris, ainsi que le relevait E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions.

Le Tribunal administratif de Dijon juge donc que, nonobstant ce statut de « non résidente », la société Lineocall doit être regardée comme résidente en Tunisie au sens de l'article 3 de la convention franco-tunisienne et que les rémunérations en litige ne sont imposables qu'en Tunisie en application de l'article 11 de cette convention, dès lors qu'il est constant que cette société n'exerçait pas son activité en France par l'intermédiaire d'un établissement stable.

Il en résulte que la société Calleo a obtenu la décharge des cotisations de retenue à la source auxquelles elle avait été assujettie par l'administration.

Établissement stable

10. Établissement stable - Siège de direction - Exemple - Au vu des éléments factuels de l'affaire, la CAA de Marseille juge que la société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois en cause, qui exerce une activité de diffusion en France, par satellite, de films pornographiques à partir d'un serveur situé au Luxembourg, exerce en France une activité, de manière habituelle, dans le cadre d'un établissement autonome et constitue ainsi une entreprise exploitée en France au sens de l'article 209 du CGI. Elle juge d'une part, que son siège de direction, est situé en France, caractérisant un établissement stable dans cet État et, d'autre part, qu'elle ne dispose d'aucun établissement stable au Luxembourg.

CAA Marseille, 3^e ch., 9 nov. 2023, n° 22MA00141, Bartoli, concl. D. Ury, C (V. annexe 4)

⁸ CE, 2 févr. 2022, n° 443018, *Min. c/ Sté Observatoire d'économie appliquée (OBEA)*, concl. E. Bokdam-Tognetti : Lebon T. ; FI 2-2022, n° 3, § 1, comm. R. Coin.

11. Il y a quelque chose d'Al Capone dans de nombreuses décisions en matière d'établissement stable et **l'on peut commencer à déterminer les situations à risque dont l'origine n'est pas toujours fiscale**. D'abord, à la suite d'indices, l'administration engage souvent une visite domiciliaire afin de tenter de documenter une situation illégale présumée mais non démontrée. Souvent des questions de main d'œuvre illicite par exemple sur des chantiers⁹. Ensuite, les documents saisis dans ce cadre révèlent parfois une situation fiscale problématique, en particulier l'existence d'une présence taxable non déclarée. Enfin, la mise en évidence de cette présence est fondée techniquement soit sur une démonstration de l'existence d'un établissement stable, soit sur le fondement de l'attraction en France d'un siège de direction effective d'une entité étrangère. Incidemment, la procédure à l'encontre de la société étrangère est souvent favorisée par un actionariat de ladite société résident français déclaré ou non et une infrastructure à l'étranger au mieux sous-traitée, au pire inexistante. Le droit fiscal devient alors l'accessoire d'une volonté plus globale de saisir une activité frauduleuse.

Dans l'affaire qui nous intéresse, ces ingrédients sont présents, avec quelques spécificités peu communes.

12. Des époux, fiscalement domiciliés en France, sont les associés d'une société de droit luxembourgeois ayant fait l'objet, en 2017, d'une vérification de comptabilité. À l'issue du contrôle, l'administration a notamment imposé le solde débiteur du compte courant d'associé ouvert dans cette société au nom de l'un des époux, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; les rectifications ont été assorties de la majoration de 40 % pour manquement délibéré. Les époux ont porté le litige devant le TA de Marseille qui a rejeté leur demande.

Devant la CAA, les époux faisaient notamment valoir que la société de droit luxembourgeois ne dispose pas d'un établissement stable en France passible de l'impôt sur les sociétés et que par conséquent le solde débiteur de leur compte courant détenu dans les écritures de cette société n'est pas imposable sur le fondement de l'article 111, a du CGI.

13. Dans cette affaire, « *les renseignements obtenus notamment lors de la perquisition fiscale ont permis d'établir que le gérant, ainsi que son épouse, qui est associée dans la société luxembourgeoise, et leur secrétaire de direction, lesquelles personnes dirigent la société ou y travaillent, sont matériellement localisées à Marseille. Il n'y a aucun personnel au Luxembourg. Ainsi, le lieu de prise des décisions stratégiques de la société est situé en France* ». Avant même une caractérisation technique, le rappel des faits par le rapporteur public dans ses conclusions (reproduites en annexe) démontre cette présomption de situation problématique liée à la présence de l'essentiel des éléments matériels en France. Notons que **comme souvent la localisation matérielle des éléments n'est pas neutre dans l'analyse**.

⁹ Cf. CE, 5 juill. 2022, n° 458293, *Sté Bouygues TP*, concl. R. Victor : Lebon T. ; FI 4-2022, n° 3, § 11, comm. R. Coin.

14. Dans cette affaire cependant, **ce n'était pas uniquement pour des raisons fiscales que les contribuables avaient créé une entité au Luxembourg mais pour des raisons moralement moins avouables.** Cette justification non fiscale aurait pu, dans d'autres circonstances, les aider. En l'espèce, elle a probablement desservi. L'entité avait été créée au Luxembourg pour diffuser des films pornographiques par satellite. À l'instar des chaînes francophones, ils avaient dû installer une structure au Luxembourg pour pouvoir diffuser des programmes non conformes aux obligations du CSA émises en 2007 relatives au port du préservatif obligatoire pour tous les programmes adultes diffusés par les services de télévision émis depuis le territoire national.

Le Luxembourg avait accordé une autorisation. La société luxembourgeoise était aussi titulaire d'un droit d'émettre du Luxembourg un programme de télévision en langue française. Ce programme était diffusé depuis un serveur implanté au Luxembourg, le signal livré par une fibre dédiée vers Paris pour être injectée via le satellite luxembourgeois Astra dans le bouquet de Canal Sat. La prise en charge technique de cette diffusion était assurée au Luxembourg par une filiale du groupe RTL. Cette concession obtenue au Luxembourg indiquait en outre que *« doivent être obligatoirement localisés sur le territoire luxembourgeois, la régie finale et la liaison montante vers le satellite, l'établissement principal et la direction ainsi que les organes décisionnels de la société concessionnaire, et une partie significative des effectifs employés aux activités de radiodiffusion télévisuelle »*. **On aurait pu raisonnablement penser que cette obligation constituait un début de substance locale permettant de rattacher l'activité de la société luxembourgeoise au territoire luxembourgeois.**

L'organisation était en réalité un peu plus complexe, comme la perquisition de 2016 l'a démontré et a donné lieu à une vérification de comptabilité et un redressement, l'administration considérant que la société luxembourgeoise exerçait son activité en France. D'autres motifs à l'encontre des actionnaires ont aussi été retenus, tout ceci assorti de pénalités pour manquement délibéré.

Les requérants faisant, quant à eux, valoir que ces redressements ne pouvaient être appliqués dès lors que la société luxembourgeoise n'exerce aucune activité en France.

15. La Cour administrative d'appel de Marseille, sur le fondement d'une analyse développée par le rapporteur public, n'est pas convaincue par la position des contribuables. Reprenant une analyse classique, le rapporteur public examine, pour déterminer si la société étrangère développe une activité imposable en France, si cette activité caractérise une présence taxable sur le terrain de la loi fiscale française, puis vérifie si une convention fiscale bilatérale s'y oppose.

16. S'agissant du **droit interne**, le rapporteur public, se référant à l'article 209, 1 du CGI pour la notion d'établissement, précise que *« L'article 209, I dispose que sous réserve de l'application des conventions internationales relatives aux doubles impositions, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont les bénéficiaires réalisés dans les entreprises exploitées en France »*. Il ajoute, *« Une entreprise qui dispose en France d'un établissement*

stable est soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés. Un établissement stable est caractérisé par le lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite de cette entreprise dans son ensemble. Nous sommes ici sur la notion de siège de direction (CE, 7 mars 2016, n° 371435, Compagnie internationale des wagons-lits et du tourisme. - CE, 7 sept. 2009, n° 308751, Sté Stamping International) ». Alors même que l'on peut éventuellement s'accorder sur la conclusion, l'analyse préliminaire orthodoxe ne devrait probablement pas mentionner un « établissement stable » pour la référence au droit interne et la notion de siège de direction serait alors en partie discutable. Il faudrait en effet probablement distinguer « au sens de la convention » un siège de direction, qui renvoie à la notion d'établissement stable, du siège de direction effective qui renvoie à la résidence de la société. La différence entre les deux n'est pas considérable s'il est démontré que toute l'activité est conduite en France, ce que le rapporteur public tente de faire. Dans cette hypothèse, le résultat final est de permettre une imposition en France de la totalité de l'activité.

Dans un premier temps, les éléments en faveur de la position des contribuables sont mentionnés. Ils sont principalement formels, tels que : la rédaction de la convention qui requiert une activité au Luxembourg, une prestation au Luxembourg de la filiale de RTL, un local de 11 m² et une comptabilité tenue par un professionnel luxembourgeois. Le rapporteur public indique cependant que ces arguments ne sont pas déterminants puisqu'en réalité l'activité est exercée dans les locaux du prestataire et que le *« serveur ne peut pas constituer à lui seul une installation fixe d'affaires »*. On remarquera de nouveau le retour à une notion conventionnelle (installation fixe d'affaires). Quant à la question de savoir si un serveur ne peut pas constituer une installation fixe d'affaires, elle ne nous semble pas aussi évidente et devrait être analysée plus en détail au regard des faits. On pourrait effectivement imaginer un serveur qui constitue une localisation d'une activité essentielle pour une société et ainsi probablement un partage d'imposition entre l'entité luxembourgeoise et la partie imposable en France qui ne serait pas 100 % attribuée à la France et 0 % au Luxembourg. Ce n'est pas l'analyse du rapporteur public, qui considère en substance que toute l'activité est exercée en France. C'est probablement parce que sa conviction est déjà faite que son raisonnement est raccourci. Peut-être est-ce aussi parce que personne dans le litige n'avait proposé une répartition entre les deux États.

Les éléments factuels apportés par les contribuables sur une imposition au Luxembourg ne permettent pas de remettre en cause cette analyse probablement influencée par le fait que cette activité purement incorporelle au Luxembourg ne semblait pas localisable par elle-même en dehors de France.

17. **L'analyse menée au regard de la convention fiscale** ne remet pas en cause la conclusion exposée ci-dessus. Le rapporteur public considère même que l'activité étant menée au travers de la société française, la société luxembourgeoise ne peut pas invoquer la convention fiscale. On peut s'étonner du raccourci sur ce point car c'est bien le profit de l'activité

déployée au Luxembourg que l'on cherche à saisir et l'entité française ne devient alors que le prolongement de cette dernière.

La cour, dont le raisonnement paraît plus orthodoxe que celui du rapporteur public, valide l'existence d'un centre de direction, et donc d'un établissement stable, en France, compte tenu notamment des éléments suivants :

- la société luxembourgeoise, qui a pour fournisseur et client des sociétés françaises, ne comporte aucune structure technique ou administrative au Luxembourg, où elle ne dispose que d'un bureau d'une superficie de 11 mètres carrés qui fait l'objet d'une simple sous-location et ne permet pas d'ailleurs de stocker ou de gérer ses documents ou d'exercer une quelconque activité ;

- la société n'emploie aucun personnel au Luxembourg, sa comptabilité étant seulement tenue par un cabinet comptable externe dans ce pays ;

- le seul fait de disposer d'un serveur physiquement localisé au Luxembourg dans les locaux de cette société, et d'une assise technique assurée par cette même société ne caractérise l'exercice d'aucune activité dans cet État ;

- les organes de direction sont physiquement situés en France, quand bien même les décisions d'assemblée générale n'y seraient pas prises ;

- Marseille est le lieu d'où partent également les films diffusés par la société et où se situe le domicile des dirigeants, ainsi que les bureaux du personnel administratif, aucun élément ne permettant de supposer que les décisions stratégiques concernant la société seraient prises au Luxembourg.

18. Pour ce qui concerne les **pénalités**, l'argumentaire des contribuables est à peine considéré. Ici encore, l'environnement factuel de perquisition et la dissimulation de l'activité luxembourgeoise en réalité française, influencent probablement directement ou indirectement le rapporteur public et le juge. On peut parfois se demander si le seul moyen d'annuler ou réduire les pénalités n'est pas devenu l'annulation de l'imposition.

R. COIN ■

19. Établissement stable - Exploration et exploitation de ressources naturelles extractibles - Modèle de convention OCDE

- Des travaux sont entrepris à l'OCDE par le groupe de travail n° 1 sur les conventions fiscales concernant les commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, lequel porte sur la définition d'un établissement stable. Ils ont pour but d'élaborer une disposition alternative relative aux activités liées à l'exploration et l'exploitation de ressources naturelles extractibles et des commentaires correspondants. Un projet de document est soumis à la consultation publique le 16 novembre 2023. Les commentaires, attendus avant le 4 janvier 2024, sont mis en ligne par l'OCDE le 22 janvier 2024.

OCDE, communiqués, 16 nov. 2023 et 22 janv. 2024

20. Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE a soumis à la consultation publique un projet de document, afin de solliciter les **commentaires notamment sur les sujets suivants** :

- opportunité d'étendre la disposition alternative proposée à l'exploitation de ressources renouvelables telles que l'énergie hydroélectrique, éolienne, houlomotrice, marémotrice ou solaire (elle couvre actuellement uniquement les activités liées à les ressources naturelles extractibles : pétrole, gaz et minerais) ;

- éventuelles difficultés d'attribution de bénéfices aux établissements stables de courte durée ;

- traitement des gains en capital ;

- champ d'application de la disposition s'agissant de l'exploitation de navires et d'aéronefs conçus ou modifiés et utilisés dans le but principal de transporter des fournitures ou du personnel, ou d'effectuer des opérations de remorquage ou d'ancrage.

21. Les commentaires reçus du public ont été mis en ligne sur le site de l'OCDE le 22 janvier 2024.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : TA Rennes, 2^e ch., 18 oct. 2023, n° 2104358, Fillaut, C+

Annexe 2 : L. n° 2023-1322, 29 déc. 2023 de finances pour 2024, art. 11 : JO 30 déc. 2023, texte n° 1 (texte et travaux préparatoires)

Annexe 3 : TA Dijon, 2^e ch., 3 oct. 2023, n° 2200838, EURL Calleo, C

Annexe 4 : CAA Marseille, 3^e ch., 9 nov. 2023, n° 22MA00141, Bartoli, concl. D. Ury, C

