

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Bruno GOUTHIÈRE
Avocat associé, CMS Francis
Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC
Avocat associé, Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

> **Impôt sur les sociétés - Assimilation d'une société de capitaux étrangère ayant un seul associé personne physique : SARL ou SAS ? - Critère de la liberté statutaire** - Le Conseil d'État, appliquant sa jurisprudence Artémis pour l'assimilation d'une société de capitaux étrangère ayant un seul associé personne physique (en l'espèce, une *private company limited by shares* de droit britannique), dégage une ligne directrice permettant de trancher entre société de type SARL et société de type SAS. Cette ligne directrice, qui repose sur une analyse *in concreto* des statuts de la société en cause pour apprécier si elle a été constituée à l'aune de la liberté statutaire caractéristique des SAS, apparaît bienvenue mais incertaine (V. § 1).

Domicile et résidence

> **Personnes physiques - Époux séparés de biens et vivant chacun dans un pays distinct - Imposition commune dès lors que la résidence séparée a un caractère temporaire - Imposition en France (critères du foyer et du centre des intérêts vitaux)** - La CAA de Toulouse se prononce sur la domiciliation fiscale d'un couple marié sous le régime de la séparation de biens et ayant vécu séparément

au cours des années 2011 et 2012 ; l'époux, pour les besoins de son activité professionnelle, s'est trouvé dans l'obligation de résider à Madagascar, l'épouse quant à elle a continué de résider en France avec son fils. La cour valide l'imposition conjointe des époux, considérant que la résidence sous des toits séparés revêtait un caractère temporaire. Elle valide également l'imposition en France, estimant au vu des éléments de fait que les intéressés disposaient en France, au cours des années en litige : de leur foyer et, par suite, de leur domicile fiscal en application du a du 1 de l'article 4 B du CGI ; du centre de leurs intérêts vitaux au sens du a du 2 de l'article 4 de la convention fiscale franco-malgache, de sorte qu'ils avaient la qualité de résident en France (V. § 14).

> **Personnes morales - Société britannique dormante (« dormant company ») - Absence d'assujettissement à l'impôt** - La CAA de Nancy refuse la qualité de résidente britannique et la possibilité d'invoquer la convention fiscale signée en 2008 par la France et le Royaume-Uni à une société britannique s'étant

...

déclarée « en sommeil » (*dormant company*) auprès de l'administration britannique sur les années contrôlées. Ce statut implique en effet un non-assujettissement à l'impôt (même forfaitaire). La cour juge sans incidence la circonstance que la société britannique ait révoqué sa radiation au cours du contrôle fiscal de la société française qui lui a versé des redevances et déposé des déclarations de résultats rectificatives au titre des années contrôlées dans le but d'obtenir un certificat de résidence fiscale de la part de l'administration britannique (V. § 18).

Territorialité des impôts

1. Territorialité - Impôt sur les sociétés - Assimilation d'une société de capitaux étrangère ayant un seul associé personne physique : SARL ou SAS ? - Critère de la liberté statutaire - Le Conseil d'État, appliquant sa jurisprudence Artémis pour l'assimilation d'une société de capitaux étrangère ayant un seul associé personne physique (en l'espèce, une *private company limited by shares* de droit britannique), dégage une ligne directrice permettant de trancher entre société de type SARL et société de type SAS. Cette ligne directrice, qui repose sur une analyse *in concreto* des statuts de la société en cause pour apprécier si elle a été constituée à l'aune de la liberté statutaire caractéristique des SAS, apparaît bienvenue mais incertaine.

CE, 9^e et 10^e ch., 25 juill. 2025, n° 489925, Min. c/ Sté Joy Events Ltd, concl. C. Guibé : Lebon T. (V. annexe 1)

2. Il résulte du principe de territorialité que sont imposables en France les entreprises ayant leur siège hors de France qui réalisent en France des opérations constituant l'exercice habituel d'une activité, soit qu'elles exploitent un établissement en France, soit qu'elles y réalisent des opérations par l'intermédiaire de représentants n'ayant pas de personnalité professionnelle propre, soit enfin qu'elles y réalisent un cycle commercial complet¹.

3. Si tel est le cas, ces sociétés sont imposables dans les mêmes conditions que les sociétés françaises dont elles se rapprochent le plus. Le Conseil d'État juge, en effet, qu'il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de

> **Subdivisions d'un trust américain de retraite - Preuve** - Le TA de Montreuil confirme que des subdivisions d'un trust peuvent être regardées comme des résidentes fiscales américaines au sens de l'article 4 de la convention franco-américaine, et bénéficier des avantages conventionnels attachés à cette qualité. S'agissant du taux réduit de retenue à la source sur les dividendes de source française, il revient à un trust d'établir que l'ensemble de ses membres ont pour objet d'administrer des fonds ou de verser des prestations en matière de retraite ou d'avantages sociaux au profit des salariés (ce qui n'était pas établi en l'espèce) (V. § 28).

droit étranger, d'identifier d'abord, 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 ; il lui revient ensuite de déterminer, compte tenu de ces constatations, le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française².

4. Le Conseil d'État a eu, à de nombreuses reprises, l'occasion de rechercher si une société étrangère devait être assimilée à une société de capitaux ou à une société de personnes. Mais il n'avait pas encore véritablement eu l'occasion de trancher, en présence d'une société assimilable à une société de capitaux, s'il y avait lieu de l'assimiler à une société de type SA (ou SAS) ou à une société de type SARL. C'est de cette question que traite la décision *Joy Events*, qui dégage opportunément une ligne directrice qui pourra servir de cadre de référence pour la résolution d'autres litiges de même nature.

◇ 1) Éléments de contexte

5. La distinction entre les sociétés étrangères qui doivent être assimilées à des SA ou des SAS et celles qui doivent être assimilées à des SARL n'est pertinente que dans le cas particulier des sociétés de capitaux étrangères qui n'ont qu'un seul associé, personne physique ; en effet, les SARL qui n'ont qu'un associé personne physique sont traitées comme des sociétés de personnes, et ne sont assujetties à l'IS qu'en cas d'option, à la différence des sociétés anonymes ou des SAS. Le juge peut donc, par exemple, être amené à accorder la décharge si l'administration a, à tort, assujetti à l'IS une société étrangère qui doit être assimilée à une SARL et dont l'associé unique est une personne physique puisque, dans un tel cas, ce n'est pas l'IS qui est exigible, mais l'IR au nom de l'associé.

1 CGI, art. 209, I, tel qu'interprété par la jurisprudence du Conseil d'État.

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

6. Telle était la problématique soulevée par la société Joy Events, dans un contexte factuel assez peu détaillé. On sait seulement qu'il s'agissait d'une société de droit britannique qui exerçait une activité dans l'événementiel, consistant en la mise à disposition de locaux, ainsi qu'une activité d'apporteur d'affaires et dont le capital était détenu par un unique associé, personne physique. Dans ses conclusions (reproduites en annexe), la rapporteure publique Céline Guibé indique que l'administration avait estimé que cette société exerçait, par l'intermédiaire d'un établissement stable, une activité occulte en France, qu'elle avait été créée pour permettre à sa dirigeante d'encaisser une commission d'apporteur d'affaires à l'occasion d'un mariage organisé dans une propriété familiale à Grasse, et qu'elle n'avait pas développé d'autre activité.

7. Joy Events avait fait l'objet d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle elle avait notamment été assujettie à des cotisations d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2014, 2015 et 2016, à la retenue à la source corrélative et aux pénalités correspondantes. Elle avait obtenu la décharge devant le TA de Nice, qui avait jugé que l'IS n'était pas exigible, et elle avait également eu gain de cause en appel, la CAA de Marseille ayant jugé qu'en effet la société devait être assimilée à une SARL et non à une SAS et que, par suite, l'IS n'était pas dû³.

◇ 2) La décision du Conseil d'État

8. En cassation, la solution de fond a été confirmée, mais après annulation de l'arrêt d'appel pour erreur de droit. Le Conseil d'État relève que la société britannique présentait des similitudes tant avec les SARL qu'avec les SAS en tant qu'elles peuvent toutes deux comporter un associé unique, que la responsabilité des associés est limitée à leurs apports et que leurs parts ou actions ne peuvent être offertes au public. Mais il remarque également que la société britannique avait partiellement adopté les statuts types prévus pour les sociétés relevant du statut de « *private company limited by shares* » et que ses statuts particuliers reproduisaient des stipulations types, insusceptibles pour certaines d'entre elles de régir, en termes de constitution et de fonctionnement, la situation d'unicité d'associé qui la caractérisait au cours des exercices et des années en litige.

9. Le Conseil d'État juge que l'adoption de tels statuts types révèle que la société n'a pas été constituée à l'aune de la liberté statutaire caractéristique des SAS et qu'elle devait donc être assimilée à une SARL et non, comme le soutenait le ministre, à une SAS ; par suite, ses résultats étaient, en l'absence d'option pour l'IS, imposables à l'IR au nom de son associé unique dans la catégorie des BIC et la retenue à la source n'était pas applicable.

10. La CAA de Marseille était arrivée à la même conclusion, mais au prix d'une erreur de droit justifiant l'annulation de son arrêt et la confirmation de la solution pour une autre raison ; elle s'était, en effet, uniquement fondée sur le fait

qu'il ressortait des dispositions statutaires de la société 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 anonymes. Le Conseil d'État note à cet égard que, si le certificat d'enregistrement de la société mentionne que chaque « *share* » correspond, le cas échéant, à une voix et à un dividende égal, l'émission d'actions de préférence est seulement une faculté ouverte par l'article L 228-11 du code de commerce et relève de l'exercice, par les actionnaires des SAS, de la liberté statutaire qui caractérise ces sociétés ; par suite, l'absence d'émission de telles actions ne saurait constituer l'élément discriminant entre ces deux catégories de sociétés de droit français et ce critère est au demeurant inopérant lorsque le capital est détenu par une seule personne⁴.

11. Il semble ressortir de la décision du Conseil d'État qu'il y a lieu, sur le plan méthodologique et aux fins de l'exercice d'assimilation d'une société étrangère à une société française, de procéder à une analyse *in concreto* en fonction des statuts de la société ; le Conseil d'État relève, en effet, que le certificat d'enregistrement de la société mentionnait :

- qu'elle avait adopté partiellement les statuts types (« *model articles* ») prévus pour les sociétés relevant du statut de « *private company limited by shares* » ;

- et que ses statuts particuliers, accessibles sur la base des données publiques britanniques, reproduisaient des stipulations types, insusceptibles pour certaines d'entre elles de régir, en termes de constitution et de fonctionnement, la situation d'unicité d'associé qui la caractérisait au cours des exercices et des années en litige.

Pour le Conseil d'État, l'adoption de tels statuts types révèle que la société n'a pas été constituée « *à l'aune de la liberté statutaire caractéristique des sociétés par actions simplifiées de droit français* » et qu'elle est donc assimilable à une société à responsabilité limitée.

12. Dans ses conclusions, la rapporteure publique avait manifestement hésité, relevant des arguments dans les deux sens et soulignant notamment qu'en présence « *d'une société à associé unique - et dont rien au dossier n'indique que l'actionnariat avait vocation à être ouvert à des tiers - le fait de prévoir statutairement que toutes les parts donnent un droit égal au vote et aux dividendes n'emporte aucune conséquence* ». Elle ajoutait que « *lorsqu'une clause statutaire n'a, compte tenu des caractéristiques concrètes de la société concernée, pas vocation à être mise en œuvre, notamment parce que son fondateur s'est borné à reprendre les articles d'un modèle de statut-type, celle-ci peut être neutralisée* ».

4 L'erreur de droit commise par la Cour est énoncée en ces termes au point 7 de la décision : « 7. En se fondant uniquement, pour assimiler la société de droit britannique Joy Events à une société à responsabilité limitée de droit français, sur la mention figurant sur le certificat d'enregistrement relative à l'égalité des « *shares* », alors que l'émission d'actions de préférence, qui est seulement une faculté ouverte par l'article L 228-11 du code de commerce, relève de l'exercice, par les actionnaires des sociétés par actions simplifiées de droit français, de la liberté statutaire qui caractérise ces sociétés et que, par suite, l'absence d'émission de telles actions ne saurait constituer l'élément discriminant entre ces deux catégories de sociétés de droit français, au demeurant inopérant lorsque le capital est détenu par une seule personne, la cour administrative d'appel de Marseille a commis une erreur de droit ».

pour les besoins de l'exercice d'assimilation » et que « s'agissant des sociétés de capitaux à associé unique, ceci sera généralement le cas, à notre sens, non seulement des clauses statutaires relatives aux droits de vote et aux droits aux dividendes, mais également des clauses encadrant la cession des parts des associés ».

13. À lire les conclusions, on voit bien que l'exercice d'assimilation ne présente aucun caractère d'évidence et que, comme le dit également la rapporteure publique, « il faut bien reconnaître que le critère de distinction identifié ne fonctionne pas de manière tout à fait satisfaisante ». Mais c'est aussi que les critères de fond posés par le droit français ne permettent pas non plus de procéder à des distinctions d'évidence et que, bien souvent, une société est une SARL ou une SAS davantage en fonction de ce que les fondateurs ont décidé sans motivation explicite que pour des raisons de fond, particulièrement en présence d'un associé unique. En l'espèce, il s'agissait, pour reprendre les propos de la rapporteure publique, d'une « société rapidement constituée pour les besoins d'une activité éphémère, sans aucune originalité statutaire », ce qui suggère assez nettement que c'est sans doute une EURL qui aurait été créée s'il s'était agi d'une société française.

Il reste que la décision *Joy Events*, si elle a l'intérêt de fournir une ligne directrice, rendra très incertaine la résolution de nombreux litiges, car on ne saura pas, bien souvent, comment apprécier si oui ou non la société a été créée « à l'aune de la liberté statutaire » selon le critère posé par le Conseil d'État.

B. GOUTHIERE ■

Domicile et résidence

Personnes physiques

14. **Domicile fiscal/Résidence fiscale - Époux séparés de biens et vivant chacun dans un pays distinct - Imposition commune dès lors que la résidence séparée a un caractère temporaire - Imposition en France (critères du foyer et du centre des intérêts vitaux)** - La CAA de Toulouse se prononce sur la domiciliation fiscale d'un couple marié sous le régime de la séparation de biens et ayant vécu séparément au cours des années 2011 et 2012 ; l'époux, pour les besoins de son activité professionnelle, s'est trouvé dans l'obligation de résider à Madagascar, l'épouse quant à elle a continué de résider en France avec son fils. La cour valide l'imposition conjointe des époux, considérant que la résidence sous des toits séparés revêtait un caractère temporaire. Elle valide également l'imposition en France, estimant au vu des éléments de fait que

les intéressés disposaient en France, au cours des années en litige : de leur foyer et, par suite, de leur domicile fiscal en application du a du 1 de l'article 4 B du CGI ; du centre de leurs intérêts vitaux au sens du a du 2 de l'article 4 de la convention fiscale franco-malgache, de sorte qu'ils avaient la qualité de résident en France.

CAA Toulouse, 1^{er} ch., 5 juin 2025, n° 23TL01068, Claes, concl. V. Restino, C (V. annexe 2)

15. L'article 4 B du CGI dispose que : « 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : / a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal [...] ». Pour l'application de ces dispositions, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer⁵.

S'agissant des couples prétendument mixtes sur le plan fiscal, l'un des époux demeurant résident, et l'autre étant considéré comme non résident, la jurisprudence a eu plusieurs fois l'occasion de préciser la grille d'analyse à retenir. Dans une décision de 21 octobre 2011⁶, il a été jugé que la circonstance qu'en raison de sa profession, un salarié ne réside au foyer familial que lors de ses congés, ne justifie pas l'imposition séparée de son épouse, même séparée de biens. Des époux séparés de biens doivent donc être soumis à une imposition unique sur leurs revenus imposables en France lorsque l'un des époux doit résider à l'étranger pour des raisons professionnelles mais effectue des retours réguliers au domicile qu'il possède en commun avec son épouse⁷.

16. Dans l'affaire soumise à la CAA de Toulouse, un couple, marié sous le régime de la séparation de biens, avait vécu séparé au cours des années 2011 et 2012, car l'époux devait résider à Madagascar pour y travailler. Pendant ce séjour à Madagascar, Monsieur a pu par ailleurs réaliser une cession de titres ayant généré une plus-value substantielle.

Les magistrats relèvent que ces derniers étaient propriétaires de plusieurs biens immobiliers situés en France et ont perçu des loyers provenant de France. Ils disposaient également de plusieurs comptes bancaires comportant une

5 V. not. CE, sect., 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher : RJF 12/95, n° 1332.

6 CE, 21 oct. 2011, n° 333898, Savary de Beauregard : RJF 1/12 n° 2.

7 V. égal. CE, 18 juill. 2018, n° 409035 : FI 1-2019, n° 3, § 11, p. 94, comm.

F. Le Mentec, où Monsieur était électricien à Jersey et Madame installée en Bretagne. Pour le cas spécifique du Maroc, v. RM Villiers, n° 16301 : JOAN 21 sept. 1998, p. 5199 : dans le cas d'un contribuable marié sous le régime de la séparation de biens disposant d'un foyer permanent d'habitation dans les deux États, et dont le centre de ses activités professionnelles se situe au Maroc, son domicile fiscal est réputé se situer au Maroc. En revanche, le domicile fiscal du conjoint séjournant en France plus de six mois par an et n'exerçant pas d'activité professionnelle au Maroc doit être considéré comme demeurant situé en France.

adresse française. L'ensemble de ces éléments, y compris le lieu de résidence de Madame et du fils du couple, conduisait à supposer que Monsieur effectuait des séjours réguliers en France. Le centre de leurs intérêts familiaux était en France. Selon les juges, les contribuables y disposaient en conséquence de leur foyer au sens de l'article 4 B du CGI.

17. S'agissant de l'analyse conventionnelle, aux termes de l'article 4 de la convention signée le 22 juillet 1983 entre la France et Madagascar : « 1. [...] l'expression «résident d'un État» désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège social statutaire ou de tout autre critère de nature analogue. Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus de sources situées dans cet État. / 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux États, sa situation est réglée de la manière suivante : / a) Cette personne est considérée comme résident de l'État où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux États, elle est considérée comme un résident de l'État avec lequel ses intérêts personnels et économiques sont les plus importants (centre des intérêts vitaux)[...] ». Ainsi, lorsqu'une personne qui entre dans son champ d'application a un foyer d'habitation permanent à la fois en France et à Madagascar, elle est imposable dans celui de ces deux États où elle a, en outre, le centre de ses intérêts vitaux, ou bien, si ce centre n'est situé dans aucun d'eux, dans celui où elle séjourne habituellement. Il résulte aussi de ces stipulations que toute résidence dont une personne dispose de manière durable est pour elle, au sens de la convention, un foyer d'habitation permanent.

Côté malgache, Monsieur y disposait bien d'un foyer permanent d'habitation. Les juges estiment toutefois qu'alors même que Monsieur exerçait son activité professionnelle à Madagascar, les contribuables devaient être regardés comme ayant conservé le centre de leurs intérêts vitaux en France. Ils étaient dès lors passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus en application de l'article 4 A du CGI.

F. LE MENTEC ■

Personnes morales

18. Résidence fiscale - Société britannique dormante (« dormant company ») - Absence d'assujettissement à l'impôt - Résidente britannique (non) - La CAA de Nancy refuse la qualité de résidente britannique et la possibilité d'invoquer la convention fiscale signée en 2008 par la France et le Royaume-Uni à une société britannique s'étant déclarée « en sommeil » (*dormant company*) auprès de l'administration britannique sur les années

contrôlées. Ce statut implique en effet un non-assujettissement à l'impôt (même forfaitaire). La cour juge sans incidence la circonstance que la société britannique ait révoqué sa radiation au cours du contrôle fiscal de la société française qui lui a versé des redevances et déposé des déclarations de résultats rectificatives au titre des années contrôlées dans le but d'obtenir un certificat de résidence fiscale de la part de l'administration britannique.

CAA Nancy, 2^e ch., 5 juin 2025, n° 23NC00039, EURL Mak 7, C (V. annexe 3)

19. Signe, sans doute, que l'attention de l'administration se porte davantage sur cette question que dans le passé, les contentieux se multiplient sur le respect de la condition d'assujettissement à l'impôt qu'une société étrangère doit, en principe, satisfaire pour pouvoir invoquer le bénéfice des conventions fiscales. Un exemple original est donné par l'arrêt ici commenté, rendu par la CAA de Nancy dans un contentieux concernant l'EURL Mak 7, une société française qui avait versé des sommes à une société dormante britannique et qui n'a pas été jugée fondée à invoquer la convention fiscale franco-britannique pour éviter la retenue à la source française.

◇ 1) Le cadre juridique

20. D'une façon générale, les conventions fiscales ne s'appliquent aux « personnes » qu'elles énumèrent (personnes physiques et personnes morales, notamment) que sous réserve que ces personnes soient « résidentes » au sens de la convention. Parmi les conditions à satisfaire à cet égard, figure, en général, une condition d'assujettissement à l'impôt, ce qui est évidemment compréhensible dès lors que les conventions fiscales ont pour objet principal l'élimination des doubles impositions et qu'une personne non imposable ne peut pas, par définition, être en situation de « double » imposition.

21. Pour cette raison, le concept de « résidence fiscale » utilisé par les conventions fiscales traduit l'idée que, pour bénéficier d'une convention fiscale, il faut généralement être soumis à l'impôt en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou d'un critère analogue. Le Conseil d'État a notamment jugé qu'il en résulte qu'en principe une personne exonérée d'impôt dans un État à raison de son statut ou de son activité ne peut être regardée comme assujettie à cet impôt au sens de la convention ni, par voie de conséquence, comme un « résident » de cet État pour l'application de la convention⁸.

C'est ce principe que la CAA de Nancy a fidèlement repris.

⁸ V. not. CE, 9 nov. 2015, n° 370054, Landesamtlrzttekammer Hessen Versorgungswerk (LHV) : RJF 2/16, n° 178. - CE, 9 nov. 2015, n° 371132, Santander Pensiones SA EGFP : RJF 2/16, n° 138.

◇ 2) Les circonstances de fait

22. La société française EURL Mak 7, passible de l'impôt sur les sociétés, exploitait un centre d'appel téléphonique à Strasbourg ; à la suite d'une vérification de comptabilité, elle a reçu des propositions de rectification envisageant, notamment, des rappels de retenue à la source sur le fondement de l'article 182 B du CGI, que la société n'a pas acceptés. L'administration a maintenu sa position et rejeté implicitement la réclamation de la société, qui a ensuite porté le contentieux devant le TA de Strasbourg et relevé appel du jugement rejetant sa demande de décharge en droits et pénalités des suppléments de retenue à la source de l'article 182 B mis à sa charge au titre des années 2014, 2015 et 2016.

23. Selon ce qu'indique l'arrêt d'appel, la société avait versé des sommes à une société britannique en exécution d'une convention de prestation de services concernant la location de logiciels et la maintenance de systèmes informatiques et le développement d'un logiciel, d'une licence de base de données et d'un contrat de sous-traitance ayant pour objet le traitement des appels téléphoniques. Ces sommes, qui avaient la nature de redevances et de rémunérations de prestations de services, entraient dans le champ de l'article 182 B du CGI⁹.

24. Il ne ressort pas de l'arrêt que la requérante avait cherché à contester l'application de ce texte au regard du droit interne, mais, en revanche, il en ressort qu'elle avait soutenu que la France n'avait pas le droit d'imposer compte tenu de la convention fiscale franco-britannique du 19 juin 2008. Pour les raisons suivantes, la cour a rejeté la position de la société et confirmé l'imposition.

◇ 3) La solution retenue par la CAA de Nancy

25. Il est clair que si la convention franco-britannique de 2008 avait été applicable, la France n'aurait pas eu le droit d'imposer étant donné que les redevances de source française versées à un résident britannique ne sont imposables qu'au Royaume-Uni (art. 13) et que les rémunérations de prestations de services ne sont pas imposables en France en l'absence d'établissement stable en France du prestataire (art. 7). Pour cela, cependant, il aurait fallu que la société britannique soit un « résident du Royaume-Uni » au sens de la convention, sachant que :

- article 1^{er} (« Personnes concernées ») : « *La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants* » ;

- article 4 (« Résidence ») : « *1. Au sens de la présente Convention, l'expression "résident d'un État contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, y est assujettie à l'impôt*

⁹ Selon ce texte, donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente, notamment les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés et les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France.

en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue, et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses subdivisions politiques ou à ses collectivités locales, ainsi qu'à toute personne morale de droit public de cet État, de cette subdivision ou de cette collectivité. Cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet État que pour les revenus et les gains en capital de sources situées dans cet État. »

Reprenant la jurisprudence du Conseil d'État, la cour rappelle qu'il s'en déduit qu'une personne exonérée d'impôt dans un État à raison de son statut ou de son activité, ou soumise à une imposition forfaitaire modique, ne peut être regardée ni comme assujettie à cet impôt au sens du 1 de l'article 4 de la convention franco-britannique ni, par voie de conséquence, comme un résident de cet État pour l'application de cette convention.

26. Analysant ensuite les circonstances de fait, la cour juge que la condition n'était pas satisfaite en l'espèce, étant donné que l'administration avait établi qu'au titre des années concernées, la société britannique s'était déclarée en sommeil (*dormant company*) auprès de l'administration britannique chargée des sociétés commerciales et n'avait déposé aucune déclaration de bénéfice au Royaume-Uni jusqu'à sa radiation en avril 2017 ; or le statut de *dormant company* implique que la société en sommeil n'est plus soumise à aucune imposition, même forfaitaire, et n'est tenue à aucune obligation en matière comptable ou fiscale.

27. Il résulte de l'arrêt que la requérante avait vraisemblablement tenté une manœuvre en obtenant que la société britannique dépose des déclarations rectificatives, mais cela n'a pas convaincu la cour ; l'arrêt précise, en effet, qu'au cours du contrôle fiscal de la société Mak 7, la société britannique avait révoqué sa radiation et déposé des déclarations de bénéfices rectificatives au titre des années 2014, 2015 et 2016, comportant l'indication des sommes reçues en rémunération des services et à titre de redevances, pour obtenir un certificat de résidence de l'administration fiscale britannique. Pour la cour, toutefois, ces rectifications ne pouvaient remettre en cause le statut de non-assujettissement aux impôts qui était le sien au cours des années litigieuses. Au total, il est donc jugé que c'était à juste titre que seul le droit interne français avait été appliqué par l'administration et que cette société britannique dormante ne pouvait bénéficier de la protection offerte par la convention franco-britannique. L'arrêt est définitif.

B. GOUTHIÈRE ■

28. Résidence fiscale - Subdivisions d'un trust américain de retraite - Preuve - Le TA de Montreuil confirme que des subdivisions d'un trust peuvent être regardées comme des résidentes fiscales américaines au sens de l'article 4 de la convention franco-américaine, et bénéficier des avantages conventionnels

attachés à cette qualité. S'agissant du taux réduit de retenue à la source sur les dividendes de source française, il revient à un trust d'établir que l'ensemble de ses membres ont pour objet d'administrer des fonds ou de verser des prestations en matière de retraite ou d'avantages sociaux au profit des salariés (ce qui n'était pas établi en l'espèce).

TA Montreuil, 10^e ch., 2 juill. 2025, n° 2401643, Charles Schwab Trust Bank, concl. Y. Khat, C (V. annexe 4)

29. Le Tribunal administratif de Montreuil a, de nouveau, été saisi d'un litige lié à la caractérisation de la résidence fiscale d'un trust américain, pour les besoins conventionnels¹⁰.

30. Le trust américain Schwab Institutional Trust Fund avait perçu, en 2019 et 2020, des dividendes de source française qui ont été soumis à une retenue à la source au taux de 30 %, prévue par le droit interne. Il a alors présenté une réclamation tendant au remboursement - partiel - de la différence avec le taux conventionnel de 15 %. L'administration a rejeté la demande pour certains des membres du trust au motif que ces derniers ne justifiaient pas de leur résidence fiscale américaine.

31. L'article 4, § 2, b) de la convention fiscale franco-américaine prévoit que les trusts de retraite et les autres organismes constitués dans cet État et établis exclusivement aux fins d'administrer des fonds ou de verser des prestations en matière de retraite ou d'avantages sociaux au profit des salariés sont résidents américains, même s'ils sont exonérés d'impôt sur le revenu dans cet État.

La doctrine administrative énonce que ce dispositif s'applique aux fonds de pension américains exonérés de l'impôt sur les sociétés américains, relevant des sections 401 a, 401 b, 403 b et 457 du code des impôts américains, constitués et gérés exclusivement aux fins de verser des prestations de retraite et qui détiennent moins de 10 % des actions avec droit de vote de la société française qui distribue les dividendes¹¹.

L'administration exige que soit produite la liste complète des entités membres de ces trusts, avec pour chacun d'eux l'attestation des services américains, et une attestation indiquant la part des droits aux dividendes de source française

perçus par le trust collectif revenant aux fonds de pension relevant des sections 401 (a), 403 (b) et 457 du code des impôts américain¹².

32. Or, en l'espèce, étonnamment, il a été produit des lettres de détermination en anglais qui mentionnent bien à chaque fois que ces fonds relevaient de la section 401 (a), mais aucune des lettres communiquées ne convenait : soit leur date d'expiration manquait, soit elles n'étaient pas valables à la date des retenues à la source en litige. Un tel défaut de preuve de la part du demandeur apparaît difficilement compréhensible, et semble révéler *in fine* une mauvaise gestion des demandes de remboursement. Une telle exigence n'est ni nouvelle¹³, ni contestable.

La demande de remboursement de retenue à la source est ainsi rejetée par les juges.

33. Par ailleurs, se posait la difficulté de la détermination de la résidence du Schwab Managed Retirement Trust Group Trust. Ce trust enchâssé possédait des parts du trust Schwab Institutional Trust Fund, près de 68 % en 2019 et 73 % en 2020. Il se décomposait lui-même en une multitude de fonds, apparemment plus de 700. Selon l'administration, il devait s'analyser en une fiducie collective relevant du Ruling 81-100 et non d'un fonds de pension relevant des sections du code des impôts américain, et, par suite, il ne pouvait bénéficier des avantages conventionnels.

Le trust requérant s'appuyait sur un précédent jugement du Tribunal administratif de Montreuil du 6 juin 2024, précité, considérant que des subdivisions d'un trust pouvaient être regardées comme des résidentes fiscales américaines au sens de l'article 4 de la convention, et bénéficier elles-aussi des avantages conventionnels attachés à cette qualité.

C'est encore un problème de preuve qui conduit au rejet de la demande : seule était avancée une déclaration de fiducie posant comme condition d'appartenance de relever de la section 401 (a). Cette déclaration est considérée par les juges comme insuffisante, en ce qu'elle ne démontre pas que l'ensemble des membres de la fiducie sont établis aux fins d'administrer exclusivement des fonds ou verser des prestations en matière de retraite au profit des salariés.

F. LE MENTEC ■

¹⁰ V., pour un précédent exemple, TA Montreuil, 6 juin 2024, n° 2118082, Prudential Trust Company Collective Trust.

¹¹ BOI-INT-DG-20-20-20-20, 12 sept. 2012, § 60.

¹² BOI-INT-DG-20-20-20-20, 12 sept. 2012, § 250 et s.

¹³ V. not. TA Montreuil, 4 juill. 2023, n° 2014356, 2014705, 2014706, Longview International Value Equity.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 9^e et 10^e ch., 25 juill. 2025, n° 489925, Min. c/ Sté Joy Events Ltd, concl. C. Guibé : Lebon T.

Annexe 2 : CAA Toulouse, 1^e ch., 5 juin 2025, n° 23TL01068, Claes, concl. V. Restino, C

Annexe 3 : CAA Nancy, 2^e ch., 5 juin 2025, n° 23NC00039, EURL) Mak 7, C

Annexe 4 : TA Montreuil, 10^e ch., 2 juill. 2025, n° 2401643, Charles Schwab Trust Bank, concl. Y. Khat, C

