



Base de jurisprudence

Ariane Web: Conseil d'État 452718, lecture du 20 mars 2023,
ECLI:FR:CECHR:2023:452718.20230320

Décision n° 452718

20 mars 2023

Conseil d'État

N° 452718

ECLI:FR:CECHR:2023:452718.20230320

Inédit au recueil Lebon

3ème - 8ème chambres réunies

M. Géraud Sajust de Bergues, rapporteur

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteur public

SAS BOULLOCHE, COLIN, STOCLET ET ASSOCIÉS, avocats

Lecture du lundi 20 mars 2023

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

M. D... A... a demandé au tribunal administratif de Strasbourg de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre des années

Par un arrêt n° 19NC01441 du 18 mars 2021, la cour administrative d'appel de Nancy a déchargé M. A... des pénalités pour manquement délibéré qui ont été mises à sa charge au titre des années 2013, 2014 et 2015, réformé le jugement du tribunal administratif de Strasbourg en conséquence et rejeté le surplus des conclusions de l'appel formé par M. A....

Par un pourvoi sommaire, un mémoire complémentaire et un mémoire en réplique, enregistrés les 18 mai 2021, 18 août 2021 et 11 juillet 2022 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. A... demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 3 de cet arrêt ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Emirats arabes unis en vue d'éviter les doubles impositions du 19 juillet 1989 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Géraud Sajust de Bergues, conseiller d'Etat,
- les conclusions de Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique ;

La parole ayant été donnée, après les conclusions, à la SAS Boulloche, Colin, Stoclet et associés, avocat de M. A... ;

Vu la note en délibéré, enregistrée le 24 février 2023, présentée par M. A... ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. D... A... a été détaché aux Emirats arabes unis par son employeur, la société suisse Ovivo Switzerland AG. Il a indiqué, dans sa déclaration de revenus déposée en France, percevoir des salaires exonérés de l'impôt sur le revenu au titre des années 2013, 2014 et 2015. A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration a remis en cause cette exonération. Par une proposition de rectification du 24 octobre 2016, l'administration lui a notifié, dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 2013, 2014 et 2015, ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement du 26 février 2019, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté la demande de M. A... tendant à la décharge de ces cotisations supplémentaires et pénalités. M. A... se pourvoit en cassation contre l'article 3 de l'arrêt du 18 mars 2021 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy, après l'avoir déchargé des pénalités et réformé en conséquence le jugement du tribunal de Strasbourg, a rejeté le surplus de ses conclusions d'appel.

2. Aux termes de l'article 4 de la convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement des Emirats arabes unis en vue d'éviter les doubles impositions, signée le 19 juillet 1989, intitulé " Résident " : " 1. Au sens de la présente Convention, l'expression 'résident d'un Etat' désigne : / a) En ce qui concerne la France, toute personne qui, en vertu de la législation française, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue ; / b) En ce qui concerne les Emirats arabes unis, toute personne qui est domiciliée, établie, ou a son siège de direction dans les Emirats arabes unis, y compris l'Etat des Emirats arabes unis, ses subdivisions politiques et collectivités locales. / 2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats, sa situation est réglée de la manière suivante : / a) Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ; / (...) / 3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat où son siège de direction effective est situé ".

3. Aux termes de l'article 19 de la même convention, intitulé " Dispositions pour éliminer les doubles impositions en ce qui concerne la France " : " 1. Les bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent des Emirats arabes unis et qui y sont imposables conformément aux dispositions de la présente Convention sont également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de

dans la base duquel ces revenus sont compris. Ce crédit d'impôt est égal : / Pour les revenus visés aux paragraphes 1 et 3 de l'article 11 et pour les revenus réalisés par un résident de France par l'intermédiaire d'un établissement stable, ou d'une base fixe, situé aux Emirats arabes unis à des fins principalement fiscales, au montant de l'impôt payé dans les Emirats arabes unis, conformément aux dispositions de ces articles. Il ne peut toutefois excéder le montant de l'impôt français correspondant à ces revenus ; / Pour tous les autres revenus, au montant de l'impôt français correspondant. Cette disposition est également applicable aux rémunérations visées à l'article 15 lorsque le bénéficiaire est un résident de France. / 2. Lorsqu'une personne qui est un résident des Emirats arabes unis ou qui y est établie est fiscalement domiciliée en France au sens du droit interne français ou est une filiale contrôlée directement ou indirectement à plus de 50 p. cent par une société dont le siège de direction est en France, les revenus de cette personne sont imposables en France nonobstant toute autre disposition de la présente Convention. / Dans ce cas, pour tous les revenus imposables dans les Emirats arabes unis en vertu de la présente Convention, la France impute sur l'impôt afférent à ces revenus le montant de l'impôt perçu par les Emirats arabes unis. / Les dispositions de ce présent paragraphe ne sont pas applicables aux personnes physiques qui sont des citoyens des Emirats arabes unis. / (...) ".

4. En se fondant, pour juger que les stipulations du paragraphe 2 de l'article 19 de la convention fiscale entre la France et les Emirats arabes unis étaient applicables à M. A..., sur la seule circonstance que ce dernier résidait, au cours de la période considérée, aux Emirats arabes unis et était fiscalement domicilié en France, sans rechercher s'il pouvait être qualifié de résident des Emirats arabes unis au sens de l'article 4 de cette convention, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit.

5. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur l'autre moyen du pourvoi, que M. A... est fondé à demander l'annulation de l'article 3 de l'arrêt qu'il attaque.

6. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond, en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

7. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle

même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office - si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

8. En premier lieu, aux termes de l'article 4 A du code général des impôts : " Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. / Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française ". Aux termes de l'article 4 B du même code, dans sa rédaction applicable aux faits du litige : " 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 leur lieu de 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.

9. Il résulte de l'instruction qu'au cours de la période en litige, l'épouse et les enfants de M. A... résidaient en France et occupaient la maison dont il était propriétaire. Dans ces conditions, nonobstant la circonstance qu'il ait principalement séjourné aux Emirats arabes unis pendant cette période, M. A... doit être regardé comme ayant eu, au cours de la période en cause, son foyer en France, au sens des dispositions de l'article 4 B du code général des impôts. Il était donc imposable en France à raison de l'ensemble de ses revenus pendant cette période, en vertu des dispositions de l'article 4 A du même code.

10. En deuxième lieu, aux termes de l'article 81 A du code général des impôts dans sa rédaction applicable au litige : " I. - Les personnes domiciliées en France au sens de l'article 4 B qui exercent une activité salariée et sont envoyées par un employeur dans un Etat autre que la France et que celui du lieu d'établissement de cet employeur peuvent bénéficier d'une exonération d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée dans l'Etat où elles sont envoyées. / L'employeur doit être établi en France ou dans un autre Etat membre de l'Union européenne, ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales. / L'exonération d'impôt sur le revenu mentionnée au premier alinéa est accordée si les personnes justifient remplir l'une des conditions suivantes : / 1° Avoir été effectivement soumises, sur les rémunérations en cause, à un impôt sur le revenu dans l'Etat où s'exerce leur activité et sous réserve que cet impôt soit au moins égal aux deux tiers de celui qu'elles auraient à supporter en France sur la même base d'imposition ; / 2° Avoir exercé l'activité salariée dans les conditions mentionnées aux premier et deuxième alinéas : / - soit pendant une durée supérieure à

d'ensembles industriels, leur mise en route, leur exploitation et l'ingénierie y afférente ; b) Recherche ou extraction de ressources naturelles ; c) Navigation à bord de navires immatriculés au registre international français, - soit pendant une durée supérieure à cent vingt jours au cours d'une période de douze mois consécutifs lorsqu'elle se rapporte à des activités de prospection commerciale. "

11. Si M. A... soutient qu'il est en droit de bénéficier de l'exonération prévue à l'article 81 A du code général des impôts dès lors que les rémunérations qu'il a perçues au cours de la période en litige étaient la contrepartie d'une mission accomplie aux Emirats arabes unis au bénéfice de la société Ovivo Aqua Austria GmbH établie en Autriche, il résulte de l'instruction, d'une part, que cette mission a été accomplie au bénéfice de la société Aqua Engineering GmbH, située aux Emirats arabes unis, filiale à 100% de la société Ovivo Aqua Austria GmbH, sur la base d'un contrat de détachement établi entre M. A... et son employeur, la société suisse Ovivo Switzerland AG, qui s'appuie sur le contrat de travail de l'intéressé signé avec cette société, et mentionne qu'il en est complémentaire. Ce contrat de détachement stipule, notamment, que les accréditations et autorisations sont délivrées par la société suisse, que M. A... est tenu de rendre compte en continu de son activité auprès du directeur exécutif de cette société, que son salaire de base est payé par la société suisse et fixé selon les mêmes critères que les salariés de cette société, que ses régimes de sécurité sociale et de retraite demeurent ceux applicables en Suisse et que les règles relatives à ses arrêts maladie et à ses congés sont également celles applicables aux salariés de la société suisse. Ces éléments démontrent que le lien contractuel durant la période de détachement est maintenu entre M. A... et la société suisse Ovivo Switzerland AG, la circonstance que les rémunérations versées à M. A... dans le cadre de son détachement ont été supportées par la société Aqua Engineering GmbH et que les prestations qu'il a fournies bénéficiaient à cette filiale d'une société autrichienne constituant une simple adaptation des conditions de travail de l'intéressé, sans incidence sur la qualité de son employeur. Dès lors, pour l'application de l'article 81 A du code général des impôts, M. A... doit être regardé comme ayant été envoyé aux Emirats arabes unis par la société Ovivo Switzerland AG, établie en Suisse. D'autre part, il résulte de l'instruction que les rémunérations perçues au cours de la période en litige n'ont pas été soumises à un impôt sur le revenu aux Emirats arabes unis. Par suite, l'administration était fondée à refuser à M. A... le bénéfice de l'exonération prévue par l'article 81 A du code général des impôts.

12. En troisième lieu, toutefois, il résulte du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention fiscale entre la France et les Emirats arabes unis que, pour les revenus autres que ceux, d'une part, visés aux paragraphes 1 et 3 de l'article 11 de cette convention et ceux, d'autre part, réalisés par un résident de France par l'intermédiaire d'un établissement stable ou d'une base fixe, situé aux

français dans la base duquel ces revenus sont compris, qui est égal au montant de l'impôt français correspondant. Il résulte de ces stipulations que l'octroi de ce crédit d'impôt n'est pas soumis à la condition que les revenus concernés aient été effectivement imposés dans les Emirats arabes unis.

13. Il résulte de l'instruction, d'une part, qu'au cours de la période en litige, M. A... était, comme il a été dit au point 9, assujetti à l'impôt en France, mais également domicilié dans les Emirats arabes unis, où il avait été détaché par son employeur. Il pouvait donc être regardé comme résident de France et résident des Emirats arabes unis, au sens de l'article 4, paragraphe 1, de la convention fiscale entre la France et les Emirats arabes unis. Il résulte toutefois de l'instruction que c'est avec la France que ses liens personnels et économiques étaient les plus étroits. M. A... devait par conséquent, en application des stipulations du a) du paragraphe 2 du même article 4, être considéré comme un résident de France au sens de cette convention. D'autre part, les salaires versés à M. A... à raison de son activité aux Emirats arabes unis doivent être regardés comme provenant de cet Etat, au sens de la convention. Dans ces conditions, M. A... est fondé à soutenir qu'il avait droit, sur le fondement des stipulations du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention, à un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel les revenus issus de ces salaires étaient compris égal au montant de l'impôt français correspondant. Par suite, et sans qu'il soit besoin de se prononcer sur les autres moyens qu'il invoque, M. A... est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement qu'il attaque, le tribunal administratif a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu en litige.

14. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à M. A... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : L'article 3 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 18 mars 2021 et, dans cette mesure, le jugement du tribunal administratif de Strasbourg du 26 février 2019 sont annulés.

Article 2 : M. A... est déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre des années 2013, 2014 et 2015.

Article 3 : L'Etat versera à M. A... une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Délibéré à l'issue de la séance du 24 février 2023 où siégeaient : M. Jacques-Henri Stahl, président adjoint de la section du contentieux, présidant ; M. Stéphane Verclytte, M. Pierre Collin présidents de chambre ; M. Christian Fournier, M. Frédéric Gueudar Delahaye, M. Hervé Cassagnabère, M. Jonathan Bosredon, M. Pierre Boussaroque, conseillers d'Etat et M. Géraud Sajust de Bergues, conseiller d'Etat-rapporteur.

Rendu le 20 mars 2023.

Le président :

Signé : M. Jacques-Henri Stahl

Le rapporteur :

Signé : M. Géraud Sajust de Bergues

La secrétaire :

Signé : Mme Elisabeth Ravanne
