

Fiscalité internationale

110 L'établissement (in)stable :
l'importante distinction entre le
fraudeur et le redressé

Benjamin HOMO,
avocat associé, Mayer Brown



Nicolas VERGNET,
fiscaliste, Mayer Brown,
doctorant en droit fiscal,
université Paris 2 Panthéon-Assas

1 – Une société de droit étranger qui déploie une activité sur le sol français par l'intermédiaire d'un établissement stable y est assujettie à l'impôt sur les sociétés en application de l'article 209 du CGI. Elle est ainsi tenue des obligations fiscales et comptables prévues par la loi française (*Cass. crim.*, 18 sept. 1997, n° 96-84.624 : *JurisData* n° 1997-004324 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 8, *comm.* 129).

Cet assujettissement à l'impôt sur les sociétés est susceptible d'être accompagné d'une taxation au titre des revenus distribués, auxquels l'article 109, 1 du CGI assimile les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital. L'article 110 du CGI précise que ces bénéfices « s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ». Par suite, le prélèvement au titre des revenus distribués est conditionné par l'existence d'un établissement stable en France, seule de nature à octroyer à l'administration fiscale une assiette taxable à l'impôt sur les sociétés. Enfin, le juge administratif considère que lorsqu'un contribuable dispose seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société et est en mesure d'user des biens sociaux comme de biens qui lui sont propres, il doit être reconnu comme « maître de l'affaire » et, par suite, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle (*V. par ex. CAA Bordeaux*, 4^e ch., 11 oct. 2017, n° 15BX03881).

Outre ces règles purement fiscales, le CGI fait peser sur les épaules de la personne ayant omis de se soumettre aux obligations fiscales et comptables auxquelles elle était tenue en raison de l'existence d'un établissement stable en France le risque de se voir condamnée pénalement pour fraude fiscale, la rendant passible

d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans (*CGI*, art. 1741).

2 – Ainsi, le juge fiscal comme le juge pénal peuvent être amenés à se prononcer sur l'existence ou non d'un établissement stable sur le territoire français à l'occasion d'une même affaire. Si leurs jurisprudences sur la question sont généralement en harmonie (*V. R. Salomon*, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2017, n° 18-19, étude 292, n° 1), plusieurs affaires récentes ont cependant mis en lumière des divergences ponctuelles d'appréciation. C'est notamment le cas des arrêts rendus par la Cour de cassation le 31 mai 2017 (*Cass. crim.*, 31 mai 2017, n° 15-82.159, P+B : *JurisData* n° 2017-010656. – *V. R. Salomon*, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2017, n° 40, étude 485) et, plus récemment encore par le Conseil d'État le 16 février 2018 (*CE, plén. fisc.*, 16 févr. 2018, n° 395371 : *Dr. fisc.* 2018, n° 9, act. 90) qui ont en commun de porter sur des désaccords quant à l'existence en France d'établissements stables de sociétés britanniques.

Ces arrêts permettent de s'interroger sur les principes qui régissent les rapports qu'entretiennent le juge administratif et le juge répressif lorsqu'ils ont à connaître des mêmes faits – et notamment l'existence ou non d'un établissement stable, car ils peuvent parfois mener à des solutions tout à fait singulières.

3 – Il pourrait relever de l'évidence que des faits à l'origine de contentieux, une fois établis par une décision juridictionnelle devenue définitive, emportent des solutions homogènes. Il n'en est rien. Si l'arrêt de la Cour de cassation du 31 mai 2017 illustre l'indifférence pour le juge pénal de l'absence d'établissement stable aux yeux du juge administratif (1), celui du Conseil d'État du 16 février

2018 vient au contraire consacrer l'impossibilité pour le juge de l'impôt de faire fi du raisonnement du juge répressif (2).

1. La sanction pénale en l'absence d'établissement stable pour le juge administratif (Cass. crim., 31 mai 2017)

4 – Dans son arrêt du 31 mai 2017, la Cour de cassation était invitée à se prononcer sur le bien-fondé d'un arrêt de la cour d'appel de Paris de 2015 qui avait condamné pour fraude fiscale – plus précisément pour omission volontaire de déclaration de sommes à l'impôt sur les sociétés – le dirigeant d'une société britannique spécialisée dans la vente par correspondance de produits minceur et de compléments alimentaires. Cette société ne possédait au Royaume-Uni ni locaux d'exploitation, ni moyens humains et matériels et disposait notamment d'une adresse postale en France, y avait ses fournisseurs et ses comptes bancaires ainsi qu'une grande partie de ses clients.

5 – Par un arrêt du 2 octobre 2013 devenu définitif, la cour administrative d'appel de Paris avait déchargé le contribuable, redressé par l'administration fiscale sur le fondement de l'article 109 du CGI, des cotisations et pénalités mises à sa charge, considérant que la société ne disposait pas d'un établissement stable sur notre territoire au sens de la convention franco-britannique du 22 mai 1968 (CAA Paris, 2^e ch., 2 oct. 2013, n° 12PA01844, *Stassart* : *JurisData* n° 2013-033357 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 13, *comm.* 246, *concl.* Y. Egloff, *note* A. Calloud et S. Dardour-Attali).

6 – Se prévalant de la réserve du Conseil constitutionnel dans les affaires *Jérôme C. et Alec W.* (*Cons. const.*, 24 juin 2016, n° 2016-545 QPC, *W. Alec et a. et n° 2016-546 QPC*, *C. Jérôme* : *Dr. fisc.* 2016, n° 27, *comm.* 405, *note* S. Detraz ; *JCP G* 2016, 847, *note* M. Collet et P. Collin ; *JCP G* 2016, 1042, *note* S. Detraz ; *JCP E* 2016, 1595, *note* Mayaud ; *JCPE* 2016, *doctr.* 1190, J.-H. Robert, Ch. Clavierie-Rousset, S. Detraz et J.-B. Perrier ; *D.* 2016, p. 1372 ; *RFDA* 2016, p. 1044, *chron. L. Ayrault et M. Collet* ; *RJF* 2016, n° 10, p. 1077, *note* Hatoux ; *Rev. pénit.* 2016, p. 633, n° 3, *note* S. Detraz ; *Rev. pénit.* 2016, p. 967, n° 4, E. Bonis-Garçon et V. Peltier ; *Cah. Cons. const.* 2016, n° 53, p. 179, *chron.* H. Surrel ; *Lexbase*, éd. *fisc.* 2016, n° 664, *note* V. Dussart ; *RFD const.* 2017, p. 245, n° 109, *note* N. Catelan ; *LPA* 2017, n° 42, p. 5, *chron.* P. Jan, F. Juredieu, J.-É. Gicquel et V. Tellier-Cayrol ; *Dr. et patrimoine* 2017, n° 266, p. 92, *chron.* M. Bornhauser et P. Kouraleva-Cazals. – V. N. Jacquot et P. Mispelon, *QPC sur le cumul des sanctions pénales et fiscales : une décision sans gravité ?* ; *Dr. fisc.* 2016, n° 26, *act.* 409. – M. Pelletier, *De quelques conséquences (inattendues) des décisions Alec W. et Jérôme C.* : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, *act.* 466. – R. Salomon, *Droit pénal fiscal* : *Dr. fisc.* 2016, n° 30-35, *étude* 439. – P. Schiele, *Article L. 80 A du LPF et poursuites pénales pour fraude fiscale suite aux décisions du Conseil constitutionnel sur le cumul des sanctions* : *Dr. fisc.* 2016, n° 38, *act.* 531) selon laquelle « une sanction pénale pour fraude fiscale ne peut être applicable à un contribuable si celui-ci a été définitivement jugé non-redevable de l'impôt pour un motif de fond », le requérant faisait valoir que l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris avait définitivement conclu à l'absence d'un établissement stable français de la société britannique et s'opposait donc à ce que soit appliquée une sanction pénale pour fraude fiscale, cette dernière n'étant possible que si la présence d'un tel établissement était caractérisée.

7 – Loin de suivre ce raisonnement, la Cour de cassation a jugé que la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel, d'une part, « ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, et non d'omission volontaire de faire une déclara-

tion dans les délais prescrits », et, d'autre part, « nécessite également que la décision de décharge rendue par le juge administratif ou civil concerne le même impôt ».

8 – La solution adoptée par la Cour de cassation est surprenante à plus d'un titre. En premier lieu, et s'il est vrai que les décisions du Conseil constitutionnel dans les affaires *Jérôme C.* et *Alex W.* portaient sur la dissimulation volontaire des sommes sujettes à l'impôt prévue à la première phrase du premier alinéa de l'article 1741 du CGI, ce dernier avait néanmoins considéré quelques mois avant l'arrêt de la Cour de cassation que « si l'autorité attachée à une décision du Conseil constitutionnel ne peut en principe être utilement invoquée à l'encontre d'une autre loi, il n'en va pas ainsi lorsque les dispositions de cette loi ont un objet analogue à celui des dispositions législatives sur lesquelles le Conseil constitutionnel s'est déjà prononcé » (*Cons. const.*, 24 févr. 2017, n° 2016-612 QPC, *SCI Hyéroise* : *Dr. fisc.* 2017, n° 9, *act.* 130). Par suite, la Cour de cassation, plutôt que de balayer d'un revers de main l'application de la réserve émise par les juges de la rue Montpensier, aurait pu d'abord rechercher si la dissimulation volontaire de sommes sujettes à l'impôt avait un objet similaire à l'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits.

En second lieu, même si l'omission de déclaration du requérant portait sur l'impôt sur les sociétés alors que la décharge prononcée par la cour administrative d'appel portait sur l'impôt sur le revenu du dirigeant, les faits à l'origine de ces deux redressements étaient strictement similaires dans la mesure où ils portaient sur la présence d'un établissement stable en France. Il convient de noter sur ce point que la position de la Cour de cassation semble contraire à celle adoptée par la CEDH qui avait jugé dans un arrêt du 21 octobre 2014 que « tout en acceptant qu'il n'y avait identité ni des parties, ni de l'objet des deux procédures internes, [...] la procédure fiscale et celle pénale portaient sur la même question déterminante pour leur issue, à savoir la qualification juridique des mêmes opérations [...] » (*CEDH*, 3^e sect., 21 oct. 2014, n° 25129/06, *Lungu et a. c/ Roumanie*. – V. L. Ayrault, *Droit fiscal européen des droits de l'homme : chronique de l'année 2014* : *Dr. fisc.* 2015, n° 9, *étude* 180, n° 4). Par suite, les juges de Strasbourg rappelaient que le principe d'autorité de la chose jugée s'opposait à ce qu'un contribuable soit condamné pénalement à raison d'un point en litige qui avait déjà été tranché et qui avait fait l'objet d'une décision définitive (§ 47).

9 – En dépit de ces critiques, force est de constater que, dans cet arrêt du 31 mai 2017 du moins, le juge répressif français ne s'embarrasse pas de l'appréciation du juge administratif quant à la présence ou non d'un établissement stable pour condamner un contribuable qu'il considère comme coupable de fraude fiscale.

Outre l'étonnement que peut susciter la possibilité, consacrée par cet arrêt, de voir une personne condamnée pour fraude fiscale alors même qu'elle n'est redevable d'aucun impôt, il convient toutefois de rappeler que l'autorité de la chose jugée occupe une place particulière dans notre pays en raison, notamment, de l'existence d'une dualité de juridictions. Dans la recherche de la vérité, le juge pénal dispose de moyens d'investigation exceptionnellement étendus dont ne dispose pas le juge administratif : il peut ainsi paraître logique que les constatations de fait opérées par le premier s'imposent au second sans pour autant que la réciproque ne soit vraie.

2. La décharge d'impôt en l'absence d'établissement stable pour le juge pénal (CE, 16 févr. 2018)

10 – Le principe d'autorité de la chose jugée au pénal tient une place essentielle dans la jurisprudence du Conseil d'État qui a retenu de longue date que les constatations de fait opérées par le juge répressif s'imposent au juge administratif (*CE*, *sect.*, 12 juill. 1929,

Vesin : Rec. CE 1929, p. 716). L'arrêt rendu le 16 février dernier par le Conseil d'État constitue une nouvelle illustration de l'importance de la place tenue par ce principe à valeur constitutionnelle pour le juge de l'impôt.

11 – Les faits étaient finalement assez banals : une société britannique ayant une activité de location saisonnière de villas et d'appartements sur la Côte d'Azur avait été redressée par l'administration fiscale française qui considérait qu'elle devait être regardée comme ayant un établissement stable en France au sens de la convention franco-britannique du 22 mai 1968. La gérante de cette société, résidente fiscale française et considérée comme la seule maîtresse de l'affaire, avait par conséquent été réputée avoir appréhendé les sommes redressées sur le fondement de l'article 109, 1 du CGI. Parallèlement à cette procédure, elle était poursuivie devant la juridiction pénale pour soustraction frauduleuse à l'établissement et au paiement de l'impôt sur les sociétés et de la TVA.

12 – Donnant raison à l'administration fiscale, le tribunal administratif de Nice (*TA Nice*, 17 mai 2013, n° 1101266) et la cour administrative d'appel de Marseille (*CAA Marseille*, 4^e ch., 20 oct. 2015, n° 13MA02876) avaient conclu à l'existence d'un établissement stable en France et validé les redressements opérés. Postérieurement à ces arrêts toutefois, la cour d'appel d'Aix-en-Provence avait, par un arrêt du 29 mars 2016, relaxé la gérante des chefs de fraude fiscale au motif que les éléments du dossier étaient « insuffisants pour caractériser [...] l'installation d'un établissement stable au sens de la convention franco-anglaise ».

13 – Logiquement, et bien qu'admettant que la cour administrative d'appel n'avait pas entaché son arrêt d'inexacte qualification juridique des faits en déduisant que la société britannique disposait en France d'un établissement stable, le Conseil d'État était dans l'obligation de décharger la société et sa gérante des redressements

mis à leur charge, le principe de valeur constitutionnelle d'autorité de la chose jugée au pénal l'y forçant.

Le caractère singulier de la solution retenue réside principalement dans la censure, par la Haute juridiction, d'arrêts des juges du fond rendus alors qu'aucune constatation de fait contradictoire – l'absence d'établissement stable – n'avait encore été opérée par le juge répressif. En dépit de leur censure, ces arrêts étaient ainsi parfaitement valides au moment de leur lecture. La méconnaissance par le juge administratif de la chose jugée étant assimilée à une violation de la loi (*CE*, 8 juill. 1904, *Botta* : Rec. CE 1904, p. 557), cette dernière doit être respectée strictement par celui-ci, parfois au prix de contorsions singulières telles que celle de l'arrêt du 16 février 2018.

14 – Pour éminente que soit sa place dans l'ordre juridique interne, la chose jugée n'est cependant dotée d'une autorité absolue que s'agissant de la constatation de faits par le juge pénal, leur appréciation n'étant dotée que d'une autorité relative. Alors que le constat suppose simplement l'observation d'une situation matérielle, l'appréciation suppose quant à elle une opinion. Il est donc loisible au juge administratif de parler de constatation ou d'appréciation selon la position qu'il souhaite adopter.

En l'espèce, peut-être la Haute juridiction aurait-elle été libre de considérer que la cour administrative d'appel de Marseille aurait eu de faits indiscutablement – quoique postérieurement – établis par le juge pénal (la disposition en France de locaux permanents assortis du matériel informatique nécessaire à la conduite de l'activité, etc.) une appréciation divergente : l'existence d'un établissement stable en France.

En tout état de cause, il peut être relevé non sans un certain amusement que l'arrêt du Conseil d'État du 16 février 2018 illustre l'oubli qu'est parfois susceptible de constituer une poursuite pour fraude fiscale devant les juridictions répressives.