

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. M. XXX est salarié de la société de droit suisse Ovivo Switzerland AG qui est membre du groupe Ovivo. Il a été détaché par un contrat du 18 novembre 2011 auprès de la société Aqua Engineering GmbH Sharjah Branch, filiale située aux Emirats Arabes Unis d'une autre société du groupe dont le siège est en Autriche, la société Aqua Engineering GmbH Mondsee (devenue Ovivo Aqua Austria GmbH Tobelbad Autriche). Sa rémunération a continué à être versée par la société Ovivo Switzerland AG qui la refacturait à cette dernière.

M. XXX a déclaré les salaires correspondants au titre des années 2013 à 2015 en tant que salaires exonérés d'impôt sur le revenu en application de l'article 81 A du CGI applicable aux salariés expatriés. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a estimé qu'il ne remplissait pas les conditions pour en bénéficier, dès lors que son employeur était établi en Suisse, Etat qui n'est ni membre de l'Union européenne ni partie à l'accord sur l'espace économique européen. Les impositions supplémentaires en résultant ont été assorties de la majoration de 40 % pour manquement délibéré. Après avoir obtenu au stade précontentieux un dégrèvement partiel dû à une erreur matérielle lors de la mise en recouvrement, M. XXX a saisi le juge de l'impôt.

Par un jugement du 26 février 2019, le tribunal administratif de Strasbourg a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions supplémentaires. Par un arrêt du 18 mars 2021, la cour administrative d'appel de Nancy a prononcé la décharge de la majoration pour manquement délibéré et réformé le jugement attaqué en ce qu'il avait de contraire mais confirmé l'imposition des salaires perçus par M. XXX durant sa mission aux Emirats arabes unis. M. XXX doit être regardé comme vous demandant d'annuler l'article 3 de cet arrêt rejetant le surplus de ses conclusions en décharge.

2. Le premier moyen va vous conduire à interpréter, pour la première fois, les dispositions de l'article 19 de la convention fiscale franco-émiratienne du 19 juillet 1989 tendant à éviter les doubles impositions.

2.1. Il est acquis depuis la décision d'Assemblée *Min. c/ Schneider Electric* (28 juin 2002, n° 232276, au Rec., RJF 10/02 n° 1080, chron. L. Olléon p. 755, concl. S. Austray BDCF 10/02 n° 120) que si une convention fiscale bilatérale peut conduire à

écarter la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Ce principe dit de subsidiarité des conventions fiscales implique que le juge de l'impôt vérifie dans un premier temps si l'imposition a été régulièrement établie au regard de la loi fiscale nationale prise isolément, puis dans un second temps seulement, le cas échéant d'office, si, dans le cadre de la répartition du droit d'imposer convenue entre les Etats parties à cette convention, cette dernière fait ou non échec à l'imposition en France.

La cour s'est pliée à cette discipline. Elle a commencé par examiner la domiciliation fiscale de M. XXX au regard du droit interne et a conclu qu'il devait être regardé comme ayant son foyer en France au sens a du 1 de l'article 4 B du CGI, dès lors que son épouse et ses enfants y résidaient et y occupaient la maison dont il est propriétaire. Elle a ensuite examiné sa situation au regard du droit conventionnel. Pour juger, en substance, que la convention franco-émiratienne ne faisait pas obstacle à son imposition en France, elle a estimé qu'il entrait dans le champ des stipulations du paragraphe 2 de son article 19, dès lors qu'il « *n'est pas contesté qu'il résidait dans les Emirats arabes unis au cours de la période en litige* » et que, comme indiqué, il « *doit être regardé comme fiscalement domicilié en France au sens du droit interne français* ».

Le requérant lui reproche d'avoir commis une erreur de droit ou, à tout le moins insuffisamment motivé son arrêt, faute d'avoir appliqué les critères de départage prévus par le paragraphe 2 de l'article 4 de la convention pour éliminer les cas de double résidence et ne pas avoir recherché s'il entrait dans le champ d'application du paragraphe 1 de l'article 19 qui était de nature à remettre en cause les impositions en litige. Il ajoute, dans l'hypothèse où vous estimeriez que la cour a implicitement mais nécessairement procédé à cette analyse et écarté l'application de ces stipulations, qu'elle a commis une erreur de droit ou, à tout le moins, entaché son arrêt d'une contradiction de motifs en faisant application du paragraphe 2 de l'article 19, alors qu'il résultait de ses propres constatations que M. XXX devait être regardé comme résident fiscal de France au sens de la convention et que le paragraphe 1 de l'article 19 était donc applicable.

Cet article 19 retient, en ce qui concerne la France, la méthode de l'imputation pour éliminer les doubles impositions. Les modalités de calcul du crédit d'impôt diffèrent selon le lieu de résidence de la personne concernée et la catégorie de revenus en cause. Le paragraphe 1 vise la situation des « *résidents de France* » qui perçoivent des « *bénéfices et autres revenus positifs qui proviennent des Emirats arabes unis et qui y sont imposables* » en vertu de la convention. De tels revenus étant « *également imposables en France lorsqu'ils reviennent à un résident de France* », il est institué au profit de leur bénéficiaire « *un crédit d'impôt imputable sur l'impôt français dans la base duquel ces revenus sont compris* » qui est égal, pour les salaires, « *au montant de l'impôt français correspondant* ».

Le paragraphe 2 prévoit quant à lui que : « *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. 100 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* ». Il ajoute que : « *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 personnes physiques qui sont « *des citoyens des Emirats Arabes Unis* » sont expressément exclues de son champ d'application.

Les parties s'opposent sur la lecture à donner de ces stipulations atypiques.

2.2. M. XXX défend l'interprétation la plus spontanée : il soutient que la notion de résident de France ou des Emirats arabes unis qui figure à l'article 19 correspond nécessairement à la résidence fiscale telle que définie à l'article 4 de la convention, en ce compris son paragraphe 2.

Cet article définit, classiquement, la notion de « *résident d'un Etat* » au sens conventionnel. Au paragraphe 1, la notion y est définie au regard de la législation nationale de chacun des Etats contractants. En ce qui concerne la France (cf a), il s'agit de « *toute personne qui, en vertu de la législation française, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa législation, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue* », ce qui renvoie aux critères personnels du a du 1 de l'article 4 B du CGI. En ce qui concerne les Emirats arabes unis (cf b), la résidence n'est pas définie au regard de l'assujettissement à l'impôt mais désigne « *toute personne qui est domiciliée, établie, ou a son siège de direction dans les Emirats Arabes Unis, ses subdivisions politiques et collectivités locales* ». Le paragraphe 2 précise les critères successifs applicables « *lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats* » afin de résoudre le conflit de résidence : foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux, lieu du séjour habituel, nationalité et, le cas échéant, d'un commun accord selon la procédure amiable. Le paragraphe 3, qui concerne les sociétés, fixe comme critère le « *siège de direction effective* ».

Dès lors que cette convention contient une définition qui lui est propre, il n'y a aucune raison de ne pas l'appliquer. Ce n'est que lorsqu'une notion n'y est pas définie qu'il convient de mobiliser la clause d'interprétation du paragraphe 2 de l'article 3 conduisant à retenir le sens que lui attribue le droit de l'Etat concerné régissant les impôts faisant l'objet de la convention ou de privilégier le sens que le contexte commande. Il paraît dès lors imparable d'en conclure que lorsque, comme en l'espèce, une personne est regardée par les législations nationales comme résident des deux Etats au sens du paragraphe 1 de l'article 4, il y a lieu d'appliquer les critères prévus au paragraphe 2 de ce même article et de retenir, pour l'application de l'article 19, la notion de résident en résultant. M. XXX en déduit qu'en sa qualité de résident de France au sens conventionnel, il entrait dans le champ du paragraphe 1 de l'article 19, et non de son paragraphe 2, qui lui est bien plus favorable.

Le ministre objecte que la répartition du droit d'imposer et des modalités d'imposition qui résultent du paragraphe 2 de cet article 19 ne dépend pas du sens de résolution d'un éventuel conflit de résidence par application des critères posés au paragraphe 2 de l'article 4. Bien qu'il se montre avare d'arguments pour vous en convaincre - c'est un euphémisme au vu de sa défense déroutante, nous nous rallions, à la réflexion, à cette interprétation, aussi contre-intuitive qu'elle puisse paraître.

Vous le savez, les conventions fiscales internationales doivent en priorité faire l'objet d'une interprétation littérale et ce n'est en principe que lorsque la lettre est obscure que

vous mobilisez d'autres méthodes d'interprétation, replaçant les termes dans leur contexte, le cas échéant à la lumière de leur objet et de leur but.

Nous butons précisément sur la lettre de ces stipulations en ce qu'elles visent la situation d'« *une personne qui est un résident des Emirats Arabes Unis ou qui y est établie* » tout en étant « *fiscalement domiciliée en France au sens du droit interne français ou (...) une filiale contrôlée directement ou indirectement à plus de 50 p. 100 par une société dont le siège de direction est en France* ». Cette formulation n'est pas dépourvue d'ambiguïté. Le terme de personne comprend, selon la définition générale du b) du paragraphe 1 de l'article 3, tant les personnes physiques que les sociétés. La notion de résident d'un Etat n'est pas davantage réservée aux personnes physiques, même si l'article 4 prévoit, on l'a dit, des critères distincts de départage en cas de conflit de résidence.

Dès lors, l'adjonction de l'expression « *ou qui y est établie* » à celle de « *résident des Emirats arabes unis* » interroge car elle est à strictement parler redondante. On ne retrouve d'ailleurs cette association terminologique ni au paragraphe 1 de l'article 19 qui s'en tient à l'expression de « *résident de France* », ni à d'autres articles de la convention. Il est permis d'y voir une référence à la définition de la résidence telle que précisée au b) du paragraphe 1 de l'article 4 où on retrouve la notion d'établissement pour les sociétés, celle de domicile étant réservée aux personnes physiques. Dit autrement, cette formulation, qu'elle soit prise isolément ou replacée dans l'ensemble de la phrase, viserait les personnes physiques qui sont domiciliées aux Emirats arabes unis ainsi que les sociétés qui y sont établies au sens de la législation émiratienne et serait à lire en miroir avec la condition de domiciliation fiscale en France au sens de l'article 4 B du CGI posée dans la foulée. La référence expresse au dernier alinéa aux « *citoyens* » émiratis, qui ne sont pas concernés par ce dispositif, donne également une coloration très nationale aux définitions mobilisées par ces stipulations.

Contrairement au pourvoi, nous ne pensons pas que toute autre lecture que celle qu'il défend rendrait ce texte inapplicable. L'interprétation alternative que nous proposons finalement en préserve à nos yeux la cohérence. Elle donne un sens logique à la précision « *ou qui y est établie* ». Elle donne également du sens à la précision selon laquelle cette personne est regardée comme fiscalement domiciliée en France. Un résident des Emirats arabes unis au sens conventionnel a nécessairement, au regard du droit français, son domicile fiscal en France à raison d'un critère d'ordre personnel puisque les critères de départage défini au paragraphe 2 de l'article 4 ne trouvent à s'appliquer qu'en cas de double résidence. Par ailleurs, cette lecture du texte ne vide pas pour autant de toute portée le paragraphe 1 de l'article 19, au demeurant très généreux.

L'objet même de ces stipulations achève de nous convaincre. Elles instituent un dispositif original destiné à éviter la délocalisation de revenus de la France vers les Emirats arabes unis où il n'existe pas d'impôt sur le revenu, ni, sauf pour certains secteurs, d'impôt sur les sociétés (à tout le moins à ce jour car il est question d'introduire une imposition de 9 % sur les bénéficiaires à compter du mois de juin prochain). Elles posent à cet effet une répartition du droit d'imposer tout à fait dérogatoire, puisqu'elles prévoient, dans le cas de double résidence visé, l'imposition en France des revenus perçus « *nonobstant toute autre disposition de la (...) Convention* ». Cela justifie à nos yeux qu'il n'y ait pas lieu de mobiliser la clef de

départage générale du paragraphe 2 de l'article 4. Selon la compréhension que nous en avons, cette clause revient à raisonner dans cette hypothèse comme si la convention n'existait pas et à accorder la préférence à la définition de la domiciliation au sens de la législation française, par dérogation à la règle de la suprématie de la notion conventionnelle de résidence et donc des critères fixés au paragraphe 2 de l'article 4. La seule limite prévue par les Emirats arabes unis concerne, on l'a dit, les personnes physiques qui ont la qualité de citoyens de cet Etat.

Nous vous invitons donc à juger, non sans avoir hésité, que le paragraphe 2 de l'article 19 de la convention est applicable à la situation de M. XXX, dès lors, d'une part, qu'il est constant qu'il était domicilié aux Emirats arabes unis pour les besoins de son détachement et était dès lors résident de cet Etat au sens du b) du paragraphe 1 de l'article 4 de la convention et, d'autre part, qu'il devait être regardé au cours des années litigieuses comme fiscalement domicilié en France au regard des dispositions du a) du 1 de l'article 4 B du CGI.

2.3. Ces stipulations conduisent bien à imposer M. XXX en France à raison des salaires qui lui ont été versés durant son détachement aux Emirats arabes unis puisqu'elles prévoient l'imputation sur l'impôt français du « *montant de l'impôt perçu par les Emirats Arabes Unis* », lequel, on l'a dit, est nul. C'est tout l'enjeu de ce litige fiscal car si vous jugez au contraire que M. XXX entre dans le champ du paragraphe 1 de l'article 19, il serait susceptible, sous réserve de l'interprétation à donner de la notion de « *revenus qui proviennent¹ des Emirats arabes unis* », d'échapper à cette imposition. Dans ce cas, le crédit d'impôt prévu est égal « *au montant de l'impôt français correspondant* » aux salaires perçus, ce qui, à s'en tenir à une lecture littérale, revient à annuler l'impôt français, y compris lorsque ces revenus ne sont pas effectivement soumis à l'impôt aux Emirats arabes unis.

Comme le souligne le requérant, les négociateurs de la convention ne pouvaient ignorer la législation fiscale applicable aux Emirats Arabes Unis. En l'absence de réserve expresse sur ce point, comme c'est le cas pour d'autres conventions (voyez par exemple, s'agissant de la convention franco-britannique du 19 juin 2008 : CE, Avis, 12 février 2020, *Delport*, n° 435907, aux T., RJF 5/20 n° 481), l'octroi de ce crédit d'impôt ne nous paraît pas subordonné à une condition d'imposition effective des revenus aux Emirats arabes unis. Il suffit qu'ils y soient théoriquement imposables, ce qui est le cas ici en vertu du paragraphe 1 de l'article 13 de la convention qui prévoit que les salaires « *qu'un résident d'un Etat reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat* »². Cette question reste inédite dans votre jurisprudence, seul le tribunal administratif de Versailles ayant statué en ce sens (TA Versailles, 23 janvier 2001, *Jurcik*, n°s 94-5442,97-3388, RJF 2001 n° 1290³).

2.4. Quelle conclusion tirer de ces longs développements sur la régularité et le bien-fondé de l'arrêt attaqué ? Si vous nous suivez, la cour, qui a suffisamment motivé son

¹ Souligné par nos soins.

² M. XXX n'entrait pas *a priori* dans le champ du paragraphe 2 de l'article 13, dès lors qu'il soutenait sans être contesté séjourner à titre principal aux Emirats arabes unis au cours des années litigieuses (plus de 183 jours dans l'année).

³ Ce jugement n'a, à notre connaissance, pas fait l'objet d'un appel.

arrêt, n'a pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée en faisant application des stipulations du paragraphe 2 de l'article 19 de la convention et en écartant par prétériorité l'application des stipulations du paragraphe 1 de ce même article revendiquée par le requérant. Vous pourrez alors surmonter la particulière maladresse avec laquelle cet arrêt est rédigé et redresser la motivation qui prête le flanc à la critique après avoir écarté les erreurs de droit et la contradiction de motif invoquées. Si cette solution vous paraissait trop expédiente, une substitution de motifs en cassation nous paraît possible, dès lors qu'elle repose sur des faits qui sont constants ou non contestés devant vous et ne vous oblige donc pas à porter une appréciation sur les circonstances de fait (CE, 18 janvier 2017, *Panizza*, n° 386144, aux T.).

3. Nous en venons au terrain de défense subsidiaire de M. XXX qui nous retiendra moins longtemps. Il reproche à la cour d'avoir inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis ou, à tout le moins, dénaturé les pièces du dossier en jugeant que les conditions d'application du I de l'article 81 A du CGI n'étaient pas réunies.

Ces dispositions offrent la possibilité aux salariés qui, ayant été envoyés par leur employeur à l'étranger, conservent néanmoins leur domicile fiscal en France, de bénéficier d'une exonération totale ou partielle d'impôt sur le revenu à raison des salaires perçus en rémunération de l'activité exercée à l'étranger. L'ouverture de ce régime de faveur est subordonnée à plusieurs conditions cumulatives dont l'une, qui cristallise le débat contentieux, porte sur la localisation territoriale de l'employeur. Selon les termes du deuxième alinéa du I de cet article, « *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'employeur s'entend, pour l'application de ces dispositions, comme l'entité juridique avec laquelle le salarié est contractuellement lié, ce qui renvoie au critère classique de l'existence d'un lien de subordination, ainsi que le rappelle votre jurisprudence (voyez par exemple : CE, 4 novembre 2020, *Aubert*, n° 436367, aux T. sur un autre point, RJF 1/21 n° 2 avec concl. K. Ciavaldini, à propos d'un pilote d'hélicoptère ayant conclu un contrat de travail avec une société établie à Jersey qui facturait des prestations à une société française) et une réponse ministérielle du 26 novembre 2019⁴.

La cour a estimé que cette condition n'était pas remplie, dès lors que le lien contractuel unissant M. XXX à la société Ovivo Switzerland AG avait été maintenu durant sa période de détachement aux Emirats arabes unis et qu'il n'était lié par aucun contrat avec sa société sœur, établie en Autriche, qui bénéficiait de ses services via sa succursale émiratie. Pour parvenir à cette conclusion, elle a analysé les différentes clauses du contrat de détachement établi avec cette société le 18 novembre 2011, en complément de son contrat de travail. Elle a en particulier relevé que son employeur suisse continuait à lui verser ses salaires, même si elle les refacturait à la société autrichienne, qu'il restait soumis à ses règlements en ce qui concerne les autorisations et accréditations, la protection sociale, les droits à la retraite, les arrêts maladie et les congés et qu'il devait rendre compte de son activité au directeur exécutif de la société Ovivo Switzerland AG.

⁴ Réponse à la question n° 20309 de M. Habib, JOAN 26 novembre 2019, p. 10290.

Vous vous en êtes tenus dans l'affaire *Aubert* déjà mentionnée à un contrôle de dénaturation. Mais la décision n'est pas fichée sur ce point et c'était le seul angle d'attaque du pourvoi. La notion d'employeur au sens de l'article 81 A du CGI pourrait à notre avis se prêter à un contrôle de qualification juridique, à l'instar de la notion d'activité professionnelle salariée (CE, 18 janvier 2008, *Min. c/ Lagrange*, n° 303823, aux T., RJF 4/08 n° 435, concl. P. Collin BDCF n° 52), le cas échéant à partir des éléments factuels souverainement appréciés par les juges du fond. Quel que soit le degré de contrôle que vous privilégieriez, nous ne voyons pas ici matière à censure.

L'hésitation est d'autant moins permise qu'il existe un autre motif de refus d'application de ces dispositions. L'exonération totale qu'elles prévoient est également subordonnée à la condition spécifique que les personnes concernées justifient « *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* » (1° du I de l'article 81 A). Or tel n'est pas le cas en l'espèce. Et comme vous l'avez précisé dans la décision du 17 octobre 2007, *de Chasteigner* (n° 284153, aux T., RJF 1/08 n° 5, concl. F. Séners BDCF 1/08 n° 1), ces dispositions ont pour seul objet d'éviter, lorsqu'aucune convention bilatérale n'y pourvoit, que les traitements et salaires qu'elles visent ne fassent l'objet, après avoir été imposés à l'étranger, d'une seconde imposition en France, et non d'exclure de tels revenus du champ de l'impôt sur le revenu.

PCMNC au rejet du pourvoi.