

N° 346556

M. et Mme Jean-Olivier T...

Rapp. J.M. Anton

8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies

Séance du 7 septembre 2012

Lecture du 26 septembre 2012

CONCLUSIONS

Mme Nathalie ESCAUT, Rapporteur Public

Comment apprécier la notion de liens économiques les plus étroits avec un Etat, afin de déterminer la résidence fiscale d'un contribuable en application de la convention fiscale franco-belge, lorsque le contribuable exerce son activité professionnelle en France sans y percevoir de revenus ? Telle est la question posée par le pourvoi qui vient d'être appelé.

M. T... avait créé, en 1988, un groupe de conseil en gestion de crise qui s'était orienté en 1992 vers le conseil en fusions-acquisitions, et possédait notamment deux sociétés françaises, les sociétés Réflexions Médias Ripostes International, dite RMR International, et Bourbon Finance. En 1994, M. T..., qui s'était séparé de sa première épouse, avait déménagé à Bruxelles avec sa compagne et leur fille. Il avait depuis lors déclaré être résident fiscal en Belgique. Mais à la suite d'un examen de sa situation fiscale personnelle et de la vérification de comptabilité des sociétés Bourbon Finance et RMR International, l'administration fiscale a estimé que M. T... avait, en 1997 et 1998, son domicile fiscal en France. Elle l'a alors imposé à raison de l'ensemble des revenus perçus au titre de ces deux années. Par un arrêt en date du 10 décembre 2010, la cour administrative d'appel de Paris a substitué les pénalités pour mauvaise foi aux pénalités pour manœuvres frauduleuses infligées à raison du redressement portant sur l'inscription d'une somme de 700 000 francs sur un compte courant d'associé de M. T..., mais a rejeté le surplus de son appel contre le jugement du tribunal administratif de Paris du 27 juin 2008 qui avait rejeté sa demande de décharge des impositions supplémentaires auxquelles il a été assujéti au titre des années 1997 et 1998. M. et Mme T... se pourvoient régulièrement en cassation contre l'article 4 de cet arrêt qui a rejeté le surplus de leurs conclusions.

**** Les requérants critiquent d'abord l'arrêt attaqué en tant qu'il a confirmé que M. T... avait, au cours des années 1997 et 1998, sa résidence fiscale en France.**

Conformément à la démarche définie par votre décision d'assemblée du 28 juin 2002, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/Société Schneider Electric, n° 232276, au Recueil p. 233, la cour a, dans un premier temps, estimé que M. T... avait eu son domicile fiscal en France dès lors qu'il y avait disposé de son foyer et exercé son activité professionnelle. Dans un second temps, la cour a examiné si M. T... pouvait revendiquer

la qualité de résident fiscal en Belgique en vertu de la convention fiscale franco-belge et a considéré qu'au regard des critères conventionnels, il devait être regardé comme résident en France.

Les requérants critiquent ce dernier temps du raisonnement de l'arrêt attaqué.

Pour définir la résidence fiscale d'un contribuable, la convention fiscale franco-belge, conclue le 10 mars 1964, retient, à son article 1 paragraphe 2, un premier critère tenant au « foyer d'habitation permanent ». Lorsque le contribuable dispose d'un foyer d'habitation permanent dans chacun des deux Etats, est alors utilisé un second critère portant sur ses liens personnels et économiques les plus étroits, c'est-à-dire « le centre de ses intérêts vitaux ». Vous jugez que l'Etat dans lequel se trouve le centre des intérêts vitaux d'un contribuable est déterminé en fonction d'un faisceau d'indices qui analysent tant les liens personnels qu'économiques de l'intéressé, sans qu'il y ait de hiérarchie entre ces deux catégories : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 17 décembre 2003, Dardashti, n° 241920, aux Tables sur un autre point, à la RJF 3/04 n° 297. Dans l'arrêt attaqué, la cour, après avoir constaté que M. Teusseau avait un foyer d'habitation permanent à la fois en France et en Belgique, a considéré qu'il possédait des liens à la fois personnels et économiques plus étroits avec la France au cours des deux années d'imposition en litige.

*** M. et Mme Teusseau reprochent d'abord à la cour d'avoir dénaturé les pièces du dossier en ne prenant pas en compte les éléments démontrant qu'il avait eu, au cours des années d'imposition en litige, des liens personnels plus étroits en Belgique qu'en France.**

Si vous exercez, en cassation, un contrôle de la qualification juridique de la notion de résidence fiscale, et notamment du centre des intérêts vitaux, les faits demeurent appréciés souverainement par les juges du fond : vous pouvez voir sur ce contrôle votre décision du 10 novembre 1993, Granat Rutter, n° 116355, à la RJF 1/94 n° 3, ou votre décision du 18 juillet 2011, Di Dominico, n° 336257, à mentionner aux Tables, à la RJF 11/11 n° 1124. Relève aussi du pouvoir souverain des juges du fond l'appréciation de l'intensité des liens du contribuable avec un Etat plutôt qu'un autre.

Dans l'arrêt attaqué, pour regarder les liens personnels de M. Teusseau plus étroits avec la France qu'avec la Belgique, la cour s'est fondée d'une part, à la fois sur le fait que sa seconde épouse, avec laquelle il était marié depuis le 27 juillet 1996, résidait en France, où elle exerçait son activité professionnelle dans des locaux sous-loués à la société RMR International, dans un immeuble où lui-même disposait d'un appartement de fonction, et qu'il possédait aussi quatre comptes bancaires, établis à son adresse parisienne, régulièrement utilisés, et d'autre part, sur le fait que ses deux enfants mineurs, nés de sa première union, vivaient aussi en France. Or, la réalité des éléments ainsi relevés par la cour pour établir les liens personnels de M. Teusseau avec la France n'est pas contestée par ce dernier. Si le requérant se prévaut devant vous de ce qu'il disposait en Belgique d'une maison, dont il avait régulièrement déclaré le revenu cadastral, où il soutient avoir continué à vivre avec la compagne dont il était séparé et leur fille mineure et, où sa nouvelle épouse les rejoignait le week-end, la cour n'a pas nié l'existence de ces liens parallèles avec la Belgique. Rien ne permet de considérer qu'en les regardant comme moins forts que ceux que l'intéressé entretenait avec la France, la cour aurait dénaturé les pièces du dossier. Vous écarterez donc le premier moyen des requérants.

* M. et Mme Tedesco reprochent ensuite à la cour **d'avoir dénaturé les pièces du dossier en regardant M. Tedesco comme l'unique employé des sociétés Bourbon Finance et RMR International** alors qu'il en était le président directeur général, mandataire social non rémunéré.

Pour rechercher si M. Tedesco avait des liens économiques plus étroits avec la France ou la Belgique, la cour a retenu plusieurs éléments parmi lesquels figurait le chiffre d'affaires des sociétés de droit français Bourbon Finance et RMR International. Après avoir indiqué que M. Tedesco, s'il ne possédait qu'une seule action de ces sociétés, détenait le capital de la société holding belge qui en était propriétaire à hauteur de 99,9 %, la cour a mentionné que M. Tedesco était « le dirigeant et l'unique employé » des deux sociétés françaises.

S'il est vrai que M. Tedesco n'était pas employé mais mandataire social de ces deux sociétés, l'utilisation de ce terme par la cour relève plus de la maladresse de plume que de la dénaturation des pièces du dossier. En effet, il ressortait de la notification de redressement adressée le 15 mai 2001 au contribuable qu'il exerçait seul la direction des deux sociétés françaises qui n'employaient aucun salarié. En mentionnant le terme d'unique employé, la cour a simplement voulu retenir le fait que M. Tedesco travaillait seul dans ces sociétés et était ainsi à l'origine de la totalité de leur chiffre d'affaires. Vous écarterez donc aussi ce moyen.

* Les requérants reprochent encore à la cour **d'avoir commis une erreur de droit en se fondant sur le patrimoine de M. Tedesco en France pour regarder ses liens économiques avec ce pays comme étant plus étroits que ceux qu'il entretenait avec la Belgique**, alors que ce patrimoine ne produisait aucun revenu. Ils se prévalent de la méconnaissance de votre jurisprudence issue de votre décision du 27 janvier 2010 M. Caporal, 294784, aux tables p. 736, à la RJF 4/10, n° 311. Vous y avez jugé que la détention d'un patrimoine dans un pays ne peut permettre de justifier de la réalité des liens économiques de son propriétaire si ce patrimoine n'est pas productif de revenus. Ce sont les revenus qui constituent le critère principal des liens économiques avec un pays, le patrimoine n'étant pris en compte qu'en tant qu'il est productif de tels revenus.

Toutefois, en l'espèce, nous ne croyons pas que la cour ait méconnu cette jurisprudence. Contrairement à ce que soutiennent les requérants, elle a bien déterminé les liens économiques entretenus par le contribuable avec la France au regard de ses revenus et non de son patrimoine. Toutefois, elle a adapté son approche à la situation particulière de M. Tedesco. En effet, au cours des deux années en litige, d'une part, ce dernier exerçait son activité professionnelle de conseil aux entreprises, en France, au travers des deux sociétés françaises Bourbon Finance et RMR International. Ces deux sociétés avaient ainsi généré un chiffre d'affaires de 3 millions et demi de francs pour la première en 1997 et près de 500 000 francs en 1998, et de près de 1 300 000 francs pour la seconde en 1997 et en 1998. Mais d'autre part, ces sociétés, dont M. Tedesco ne détenait qu'une action, ne lui avaient versé ni salaire, puisqu'il en était seulement le mandataire social non rémunéré, ni dividende. Dans l'arrêt attaqué, la cour ne s'est toutefois pas arrêtée au constat que tous les revenus tirés de l'activité professionnelle de M. Tedesco lui étaient versés en Belgique par des sociétés de droit belge. Elle a analysé l'origine de ces revenus et a relevé qu'ils provenaient des deux sociétés de droit français qui étaient détenues par la société belge. Constatant d'une part, que ces revenus provenaient de la seule activité de M. Tedesco, les sociétés françaises n'ayant aucun salarié, et que d'autre part, l'intéressé possédait 99,9 % du capital de la société belge

qui les contrôlait, la cour en a conclu que ce dernier avait bien des liens économiques plus étroits avec la France qu'avec la Belgique. Nous vous proposons de valider ce raisonnement qui se fonde sur l'origine réelle des revenus appréhendés par le contribuable. En effet, le centre des intérêts économiques correspond à l'endroit où sont générés les revenus du contribuable. Peu importe qu'il les perçoive ailleurs à raison des structures juridiques choisies. Ce qui compte c'est le lieu de production puisque c'est lui qui crée la richesse. La cour nous paraît donc, à bon droit, avoir recherché la réalité des circuits financiers pour identifier l'origine des revenus du contribuable, sans se limiter au seul lieu de perception de ces derniers. Si vous nous suivez, vous écarterez le moyen d'erreur de droit des requérants, la cour n'ayant pas fondé son analyse sur leur patrimoine.

**** M. et Mme Tesson critiquent enfin l'arrêt attaqué en tant qu'il a maintenu des pénalités à leur charge**, se bornant à substituer les pénalités pour mauvaise foi aux pénalités pour manœuvres frauduleuses infligées par l'administration. Ils reprochent à la cour **d'avoir insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit** en se bornant, pour établir l'intention de M. Tesson d'éluider l'impôt, à relever qu'il ne prouvait pas l'existence d'une compensation de créances pour justifier de l'inscription sur son compte courant d'associé d'une somme de 700 000 francs.

Est ainsi en cause le redressement, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, portant sur une somme de 700 000 francs, inscrite en 1997 sur le compte courant d'associé détenu par M. Tesson dans la société Bourbon Finance. Le requérant avait soutenu que cette somme avait eu pour objet de régler une dette de cette société vis à vis de la société Athéna Finance et qu'il était intervenu dans la mesure où, titulaire d'une créance à l'égard de cette dernière, il pouvait la rembourser par compensation.

Mais, contrairement à ce que soutiennent les requérants, pour juger que des pénalités pour mauvaise foi pouvaient être infligées à M. Tesson à raison de ce chef de redressement, la cour ne s'est pas bornée à considérer que le requérant n'établissait pas que l'inscription de la somme en litige sur son compte courant d'associé correspondait à la compensation entre créances dont il se prévalait. Elle a aussi relevé que l'intéressé était à la fois le président directeur général de la société Bourbon Finance et le titulaire de 99,9 % des parts de la société Athéna Finance.

Or, si l'application des pénalités pour mauvaise foi, régies par l'article 1729 du code général des impôts, suppose que l'administration établisse l'intention délibérée du contribuable de minorer son imposition, vous prenez en compte la qualité de gérant d'une société pour retenir l'intention d'éluider l'impôt d'un contribuable à raison d'opérations effectuées sur son compte courant d'associé dans la société dont il ne peut justifier l'origine : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 5 janvier 2005, M. Lefèvre, n° 254831, à la RJF 3/05 n° 234.

En l'espèce, la cour n'a donc ni insuffisamment motivé son arrêt, ni commis d'erreur de droit en justifiant l'application des pénalités pour mauvaise foi par l'absence de preuve de l'origine de la somme inscrite au compte courant d'associé d'une société dont le contribuable était le dirigeant.

Si vous nous suivez, vous rejetterez le pourvoi de M. et Mme Tesson, y compris, par voie de conséquence, les conclusions qu'ils ont présentées au titre de l'article L 761-1 du code de justice administrative.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi de M. et Mme Terezo.