

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE LYON**

N° 1201287

M. et Mme X.

M. Callot
Rapporteur

M. Cotte
Rapporteur public

Audience du 22 avril 2014
Lecture du 20 mai 2014

15-03-01-01-05
15-03-03-01
15-05-01-03
19-01-01-01-01

C+-CM

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le tribunal administratif de Lyon

(4ème chambre)

Vu la requête, enregistrée le 17 février 2012, présentée pour M. et Mme X.,; M. et Mme X. demandent au tribunal :

1°) de leur accorder la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2003 et 2004, ainsi que des intérêts de retard correspondants ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 500 euros pour la constitution de garanties prévues par l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

M. et Mme X. soutiennent qu'ils ne pouvaient être imposés sur le fondement de l'article 123 bis du code général des impôts dès lors que :

- à titre principal, ces dispositions sont contraires au droit communautaire et notamment aux articles 49, 54 et 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne comme cela a été jugé par la cour administrative d'appel de Nancy dans son arrêt n° 07NC00783 : qu'en effet, l'entrave à la libre circulation, si elle peut être justifiée par la lutte contre la fraude fiscale, ne peut excéder ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif ; qu'ils ont été imposés sur le fondement du 1 de cet article, comme dans l'arrêt précité et non du 3, qui ne concerne que l'assiette de l'impôt mais pas son principe ; qu'en tout état de cause, c'est l'ensemble de l'article qui a été jugé

incompatible avec le droit communautaire ; que les holdings financières sont concernées par la liberté d'établissement ; que l'article 50 septies de l'annexe II du code général des impôts est lui-même incompatible avec le droit communautaire en tant qu'il applique l'article 123 bis ; qu'en tout état de cause, les éléments demandés ont été transmis à l'administration le 4 juillet 2008 ;

- à titre subsidiaire, l'article 123 bis du code général des impôts ne permet pas d'imposer une société dont les résultats sont déficitaires, ce qui était le cas de la SA Fiducial Financière du Luxembourg lors des exercices 2003 et 2004 ;

Vu la décision par laquelle le directeur national des vérifications de situations fiscales a statué sur la réclamation préalable ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 27 avril 2012, présenté par le directeur national des vérifications de situations fiscales, qui conclut au rejet de la requête ;

Il fait valoir qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé et qu'en particulier :

Sur l'incompatibilité de l'article 123 bis avec le droit communautaire :

- il n'est contraire au droit européen qu'en tant qu'il crée une présomption irréfragable d'évasion fiscale pour les contribuables détenant des parts dans une institution installée dans un Etat à régime fiscal privilégié : en l'espèce, la société n'est pas concernée par la liberté d'établissement dès lors qu'elle n'exerce aucune activité économique effective autre que la détention de titres de placement, dans un but purement fiscal, et n'a ni personnel ni bureaux au Luxembourg ;

- les dispositions appliquées au cas du requérant sont celles du 3 de cet article et non de son 1, visé par l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy, dès lors que la SA Fiducial Financière du Luxembourg était déficitaire ; la censure n'a pas porté sur le fait d'imposer en France les participations au sein de ces structures ;

- les requérants n'ont pas produit, ni dans les délais légaux, ni après les demandes des 3 août et 6 septembre 2006, ni lors de l'interlocution départementale du 18 avril 2008, contrairement à ce qu'ils affirment, la déclaration prévue par l'article 50 septies de l'annexe II du code général des impôts concernant cette société et qui aurait pu leur permettre de combattre la présomption de taxation prévue par l'article 123 bis ;

Sur la taxation d'une société déficitaire : elle est ouverte par le 3^e alinéa de l'article 123 bis précité qui prévoit une taxation a minima sur les détentions de titres ; les requérants ne peuvent se prévaloir de l'article 22 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise, dès lors que l'échange de lettres du 8 septembre 1970 en exclut les sociétés holdings régies par la loi du 31 juillet 1929 ; en tout état de cause, les pièces financières relatives à cette société n'ont pas été produites ;

Sur les remboursements des frais de constitution de garantie : aucune litige n'est né, faute de demande rejetée auprès du comptable pour ce remboursement, en tout état de cause liée à une décharge de l'imposition ;

Vu le mémoire, enregistré le 9 juillet 2012, présenté pour M. et Mme X., qui concluent aux mêmes fins que la requête par les mêmes moyens et soutiennent en outre que la société concernée par l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy avait une structure similaire et que la SA Fiducial Financière du Luxembourg n'a pas d'activité effective uniquement faute d'opportunité ; qu'il appartenait à l'administration de démontrer le but purement fiscal ; que le 3 de l'article 123 bis ne permet pas davantage l'imposition d'une société déficitaire ;

Vu le mémoire, enregistré le 7 août 2012, présenté par le directeur national des vérifications de situations fiscales ;

Vu l'ordonnance en date du 2 janvier 2014 fixant la clôture d'instruction au 31 janvier 2014, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 22 avril 2014 :

- le rapport de M. Callot, conseiller,
- les conclusions de M. Cotte, rapporteur public,
- et les observations de M. Lefranc, pour M. et Mme X. ;

1. Considérant que M. et Mme X. ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle pour les années 2003 et 2004 à l'issue duquel l'administration fiscale a considéré qu'ils devaient être imposés sur le bénéfice reconstitué de la SA Fiducial Financière du Luxembourg, dont ils possédaient 99,398 % du capital, sur le fondement de l'article 123 bis du code général des impôts ; que des rectifications d'imposition leur ont été notifiées par une proposition de rectification du 11 décembre 2006 et ont été mises en recouvrement le 30 novembre 2009 ; que les requérants demandent au tribunal de leur accorder la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2003 et 2004, ainsi que des pénalités correspondantes ;

Sur le bien-fondé des impositions :

2. Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts, dans sa version alors applicable : « 1. *Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement 10 % au moins des actions, parts, droits financiers ou droits de vote dans une personne morale, un organisme, une fiducie ou une institution comparable, établi ou constitué hors de France et soumis à un régime fiscal privilégié, les bénéfices ou les revenus positifs de cette personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable sont réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de cette personne physique dans la proportion des actions, parts ou droits financiers qu'elle détient directement ou indirectement lorsque l'actif ou les biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable sont principalement constitués de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Pour l'application du premier alinéa, le caractère privilégié d'un régime fiscal est déterminé conformément aux dispositions de l'article 238 A par comparaison avec le régime fiscal applicable à une société ou collectivité mentionnée au 1 de l'article 206. (...) / 3. Les bénéfices ou les revenus positifs mentionnés au 1 sont réputés acquis le premier jour du mois qui suit la clôture de l'exercice de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable établi ou constitué hors de France ou, en l'absence d'exercice clos au cours d'une année, le 31 décembre. Ils sont déterminés selon les règles fixées par le présent code comme si les personnes morales, organismes, fiducies ou institutions comparables étaient*

imposables à l'impôt sur les sociétés en France. L'impôt acquitté localement sur les bénéfices ou revenus positifs en cause par la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est déductible du revenu réputé constituer un revenu de capitaux mobiliers de la personne physique, dans la proportion mentionnée au 1, à condition d'être comparable à l'impôt sur les sociétés. / Toutefois, lorsque la personne morale, l'organisme, la fiducie ou l'institution comparable est établi ou constitué dans un Etat ou territoire n'ayant pas conclu de convention d'assistance administrative avec la France, le revenu imposable de la personne physique ne peut être inférieur au produit de la fraction de l'actif net ou de la valeur nette des biens de la personne morale, de l'organisme, de la fiducie ou de l'institution comparable, calculée dans les conditions fixées au 1, par un taux égal à celui mentionné au 3° du 1 de l'article 39. (...) » ;

En ce qui concerne la compatibilité de l'article 123 bis du code général des impôts avec les principes de liberté d'établissement et de libre circulation des capitaux :

3. Considérant que les dispositions précitées de l'article 123 bis du code général des impôts ne peuvent trouver à s'appliquer que sous réserve des traités ou accords internationaux régulièrement ratifiés ou approuvés, dont les stipulations ont, par suite, en vertu de l'article 55 de la Constitution, une autorité supérieure à celle des lois ; que la compatibilité desdites dispositions avec la norme internationale doit être appréciée notamment au regard des libertés fondamentales garanties par le traité de Rome et reprises dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ; qu'aux termes de l'article 49 de ce dernier Traité, reprenant les stipulations de l'article 43 du Traité instituant la Communauté européenne : « *Les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un Etat membre dans le territoire d'un autre Etat membre sont progressivement supprimées au cours de la période de transition. Cette suppression progressive s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales par les ressortissants d'un Etat membre établis sur le territoire d'un autre Etat membre. La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 58, alinéa 2, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants (...)* » ; qu'il résulte de ces stipulations, complétées par celles relatives à la liberté de prestation de services garantie par l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, reprenant les stipulations de l'article 49 du Traité instituant la Communauté européenne, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, en premier lieu, qu'une restriction à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec ledit Traité et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, en deuxième lieu, que la lutte contre l'évasion fiscale est au nombre de ces objectifs légitimes compatibles avec le Traité que les Etats membres peuvent poursuivre et répond à une raison impérieuse d'intérêt général et, en dernier lieu, que, pour ce qui concerne la justification tirée de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale, ne peuvent être admises que les restrictions répondant à la nécessité de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages artificiels dans le but d'éviter l'impôt dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national ;

4. Considérant que compte tenu de ce qui a été dit au point 3, s'il n'est pas contesté que les dispositions précitées de l'article 123 bis du code général des impôts n'évoquent pas spécifiquement l'hypothèse d'un montage purement artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française et pourraient instaurer ainsi une présomption d'évasion fiscale à l'encontre de l'ensemble des contribuables ayant effectué les placements qu'elles prévoient, elles doivent être cependant regardées comme visant uniquement l'imposition des revenus tirés des actifs détenus pour une personne physique domiciliée en France par une personne morale établie hors de France mais n'exerçant aucune activité autre que la détention et la gestion de ces actifs

dans le but d'éviter l'impôt dû en France ; qu'en effet, en l'absence d'une telle activité propre, la liberté de s'établir hors de France ne saurait être entravée par le seul effet de ces dispositions ; qu'ainsi, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que les stipulations susmentionnées du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne feraient obstacle, dans tous les cas, à l'application des dispositions de l'article 123 bis du code général des impôts ;

5. Considérant qu'en l'espèce, il résulte de l'instruction que M. et Mme X. disposaient, au cours des deux années en litige, de 99,938 % du capital de la société Fiducial Financière du Luxembourg Holding SA, régie par une loi du 31 juillet 1929, et soumise, au Luxembourg, au seul prélèvement de 0,2 % du montant des actions libérées du capital ; que cette société relevait donc d'un régime fiscal privilégié au sens de l'article 238 A du code général des impôts ; que les requérants, pourtant les mieux à même de fournir les éléments propres à permettre d'en juger, n'ont apporté aucune précision permettant d'établir que la société de droit luxembourgeois aurait eu, au cours des années d'imposition en cause, une autre activité que celle de permettre la localisation au Luxembourg de rémunérations venant rétribuer l'activité en France des époux X. et que, par suite, l'implantation au Luxembourg de cette société, dépourvue de toute substance, aurait eu une autre cause qu'un montage purement artificiel ; que, dès lors, les requérants ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que l'administration a fait application des dispositions prévues à l'article 123 bis précité ;

En ce qui concerne l'imposition d'une société déficitaire :

6. Considérant qu'aux termes des dispositions de l'article 50 ter de l'annexe II du code général des impôts, dans sa version applicable : « *I.-Au titre de la première année d'imposition pour laquelle le régime défini à l'article 123 bis du code général des impôts est applicable, la personne physique doit établir un bilan de départ pour chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établi ou constitué hors de France, mentionné au 1 de ce même article. L'actif net de ce bilan sert de base à la détermination des résultats de cette personne morale, de cet organisme, de cette fiducie ou de cette institution comparable, et notamment de base pour l'imposition minimum prévue au deuxième alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts. (...)* » ; qu'aux termes de son article 50 quater : « *Les bénéficiaires ou revenus positifs de chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, établi ou constitué hors de France, mentionnés au 1 de l'article 123 bis du code général des impôts sont déterminés selon les règles fixées au 3 de cet article à partir du bilan de départ établi dans les conditions fixées à l'article 50 ter* » ; qu'enfin, aux termes de son article 50 septies : « *La personne physique qui est dans le champ d'application de l'article 123 bis du code général des impôts doit produire, dans le même délai que la déclaration d'ensemble de ses revenus, une déclaration comportant les renseignements et documents suivants : (...) b) Pour chaque personne morale, organisme, fiducie ou institution comparable, l'ensemble des documents qui sont exigés des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, y compris le bilan et le compte de résultats établis selon les règles fixées par les articles 50 ter et 50 quater* » ;

7. Considérant que compte tenu de ce qui a été dit au point 4, le moyen tiré de l'incompatibilité avec le droit communautaire de l'article 50 septies de l'annexe II du code général des impôts par voie de conséquence de l'incompatibilité de l'article 123 bis du même code, dont il définit seulement certaines modalités d'application et en particulier les obligations déclaratives des contribuables concernés, doit être écarté ;

8. Considérant que si, selon les dispositions de l'article 123 bis, seuls « les bénéficiaires ou les revenus positifs de [la] personne morale » domiciliée hors de France peuvent faire l'objet de l'imposition prévue par cet article, il résulte des dispositions réglementaires précitées des articles 50 ter et suivants de l'annexe II du code général des impôts que ce bénéfice est déterminé par l'administration fiscale, à partir des pièces communiquées par le contribuable ; qu'il résulte de l'instruction que M. et Mme X., qui n'ont pas rempli dans les délais légaux les formalités obligatoires permettant de vérifier les comptes de cette société et prévues à l'article 50 septies de l'annexe II du code général des impôts, n'ont répondu aux demandes de communication de pièces financières et comptables, formées par l'administration les 3 août et 6 septembre 2006, que le 23 mai et le 4 juillet 2008, à la suite de l'entretien avec l'interlocuteur départemental le 18 avril 2008 ; qu'il ressort cependant de la réponse de l'interlocuteur départemental, communiquée le 9 novembre 2009, que les pièces produites n'étaient que partielles et n'ont pas permis à l'administration de déterminer avec certitude le résultat de la société de droit luxembourgeois ; que si M. et Mme X. soutiennent qu'ils n'ont pas été mis en mesure de présenter les pièces supplémentaires demandées par l'administration compte tenu de la tardiveté de cette nouvelle demande, effectuée trois semaines seulement avant la mise en recouvrement, ils n'ont produit devant le juge de l'impôt aucun des éléments évoqués par ce courrier et qui auraient permis dans le cadre d'un litige fiscal de plein contentieux d'apprécier la situation comptable de la société de droit luxembourgeois ; qu'ils ne peuvent ainsi soutenir que c'est à tort que l'administration, qui n'a pu reconstituer le résultat de la société, a fait application des dispositions du 2^e alinéa du 3 de l'article 123 bis du code général des impôts pour déterminer le montant de l'imposition due à partir de la valeur de l'actif net de la société SA Fiducial Financière du Luxembourg ;

9. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les conclusions aux fins de décharge de l'imposition doivent être rejetées ;

Sur les conclusions tendant au remboursement des frais de constitution de garanties :

10. Considérant que le remboursement des frais qu'un contribuable a exposés pour constituer des garanties doit, en vertu des dispositions de l'article R. 208-3 du livre des procédures fiscales, être demandé à l'administration dans le délai d'un an à compter de la notification de la décision de dégrèvement qui le justifie ; qu'il n'existe, en l'espèce, aucun litige né et actuel entre le comptable et M. et Mme X. concernant un tel remboursement ; que, dès lors, les conclusions sus-analysées doivent, en tout état de cause, être rejetées ;

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

11. Considérant que les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mis à la charge de l'Etat, qui n'est pas partie perdante dans la présente instance, les frais, au demeurant non chiffrés, que M. et Mme X. demandent au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens ;

DECIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme X. est rejetée.