

Convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie : régime des sociétés de personnes au regard des règles de territorialité

Lire les conclusions de :

Virginie Chevalier-Aubert

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Messaoud Saoudi

Note

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 15LY02143 – SNC Ultramarine – 31 mars 2016 – C+ [↗](#)

Pourvoi en cassation rejeté par le CE, 21 avril 2017 N° 400297

INDEX

Mots-clés

CFE, Convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, Territorialité de l'impôt

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

¹ Une société qui loue des biens à l'étranger mais qui possède son siège social en France et qui est gérée depuis la France, est soumise à la cotisation foncière des entreprises à raison de son activité, tant en application du droit interne que de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie.

² La SNC Ultramarine, qui possède son siège social en métropole et qui a pour activité la location de biens matériels à des entreprises implantées en Nouvelle-Calédonie, demandait la décharge de la cotisation foncière des entreprises à laquelle elle avait été assujettie sur le fondement de l'article 1447 du code général des impôts (1).

³ La Cour juge que d'une part, du point de vue du droit interne, la SNC qui n'a en dehors des biens loués, aucun établissement, installation, matériel, personnel ou représentant en Nouvelle Calédonie, doit être regardée comme exerçant son activité de location en France, où elle a son siège et où elle est gérée (2). D'autre part, faisant application de la convention fiscale entre la France et la Nouvelle-Calédonie, elle juge que les matériels que la société donne en location, ne sauraient constituer une installation fixe d'affaires, et qu'ainsi, la SNC ne peut pas être regardée comme disposant en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention. La SNC était donc soumise à la cotisation foncière des entreprises à raison de son activité.

⁴ (1) L'article 1447 III du code général des impôts renvoie aux règles de territorialité propres à l'impôt sur le revenu et à l'impôt sur les sociétés. Pour une application, v. CAA Lyon, 2^{ème} ch., 29 septembre 2015, M. A. C., N° 14LY01648

⁵ (2) Rappr. de la jurisprudence selon laquelle la location d'un immeuble ne suffit pas à caractériser l'exploitation d'une entreprise au sens de l'article 209 I (impôt sur les sociétés) CE 31 juillet 2009 n° 296471, 3^e et 8^e s.-s., Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited : RJF 11/09 n° 979

⁶ CE 12 mars 2014 n° 352212, 9^e et 10^e s.-s., Société DGFP Zeta : RJF 6 /14 n° 550

Conclusions du rapporteur public

Virginie Chevalier-Aubert

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6261](https://doi.org/10.35562/alyoda.6261)

¹ 1. La SNC Ultramarine 1101 a pour objet la location simple ou de longue durée à des entreprises exerçant leur activité dans les départements et territoires d'outre-mer, de tous biens d'équipements ou immobiliers à destination professionnelle éligibles aux dispositions de l'article 199 undecies B du code général des impôts, relatives à l'aide fiscale à l'investissement dans les départements et territoires d'outre-mer.

² Elle a acquis un véhicule de tourisme et une pelle hydraulique et les a donnés en location à deux entreprises implantées en Nouvelle-Calédonie.

³ La SNC Ultramarine 1101 a son siège à Sainte-Foy-lès-Lyon (Rhône). Elle a été assujettie, dans les rôles de cette commune, à une cotisation foncière des entreprises au titre des années 2012 et 2013.

⁴ La SNC Ultramarine 1101 relève appel du jugement du 28 avril 2015 qui a rejeté ses demandes tendant à la décharge de ces cotisations.

⁵ Cette affaire constitue une tête de série. Le tribunal administratif de Lyon a enregistré environ soixante dossiers et une centaine de dossiers ont été présentés au niveau national, posant la même question de la territorialité de la cotisation foncière des entreprises. Il faut noter que le tribunal administratif de Basse-Terre a déjà traité lui aussi quelques dossiers en rejetant les demandes (voir par exemple *Tribunal administratif de Basse-Terre 16 juillet 2015 société Ultramarine 0820 n° 1300269*).

⁶ 2. Il résulte des dispositions de l'article 1447 du code général des impôts que :

⁷ « I. *La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales (...) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. (...) III. - Les personnes et sociétés mentionnées au I ne sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts.* »

⁸ La société requérante fait valoir qu'elle ne doit pas être soumise à la cotisation foncière des entreprises à Sainte-Foy-lès-Lyon (Rhône) dès lors qu'elle n'a pas d'activité sur le territoire français et n'y est imposée à l'impôt sur le revenu qu'en raison du statut fiscal de la société et de la situation de ses associés qui sont résidents en France.

9 La société indique que tous les biens donnés en location le sont hors de France en Nouvelle-Calédonie.

10 Il faut rappeler que la Nouvelle-Calédonie n'est pas un territoire français au sens du droit fiscal. Il existe une convention, signée en 1983, entre le gouvernement de la République Française et le Conseil de Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

11 La requérante fait valoir que son siège en France n'est pas un siège de direction effectif mais une adresse de domiciliation.

12 Elle précise qu'elle ne dispose d'aucun moyen matériel, ni humain en France pour exercer son activité.

13 Elle soutient que le lieu de dépôt des déclarations des bénéficiaires n'est pas un élément permettant de retenir qu'elle devait être soumise à la cotisation foncière des entreprises (CFE), qu'elle a un établissement stable en Nouvelle-Calédonie au sens de la convention précitée.

14 Contrairement à ce que soutient la société les règles de territorialité de la CFE ne sont pas identiques à celles de la TP.

15 Depuis 2010, avec la substitution à la taxe professionnelle, de la cotisation foncière des entreprises par l'article 2 de la loi de finances pour 2010 (L. n° 2009-1673, 30 déc. 2009, art. 2) un nouveau régime a été codifié à l'article 1447, III du CGI.

16 Il exclut de la CFE les entreprises non assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité.

17 Nous sommes dans un régime de preuve objective.

18 La requérante, société de personnes qui a une personnalité distincte de celle de ses membres, a été imposée en France, parce qu'il a été considéré qu'elle exerçait une activité en France (voir *CE 13 février 2013 n° 342085, 9e et 10e s.-s., min. c/ Barlow : RJF 5/13 n° 506*).

19 La société n'a pas contesté son assujettissement à l'impôt sur le revenu en France.

20 La société fait valoir qu'elle a pour activité la location de matériel en Nouvelle-Calédonie.

21 Le critère des lieux de location du matériel, qui peuvent être très divers, ne nous semble pas déterminant. Ce qui doit être apprécié, c'est le lieu de la gestion locative en elle-même et de l'activité qui est en lien et qui consiste en l'espèce pour la SNC Ultramarine à chercher les personnes susceptibles d'investir dans ces locations pour obtenir une défiscalisation.

22 Nous avons peu d'informations de la société sur les conditions de son fonctionnement, son rôle concret, notamment, dans la gestion locative, la recherche des investisseurs, des investissements et leur gestion.

23 Or la société était la mieux placée pour donner des précisions sur ces points.

24 Même si s'applique un régime de preuve objective, nous rappelons souvent dans nos conclusions, que « *les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci* » (Voir CE 16 janvier 2006, Lefebvre, RJF 4/06 n° 377, concl. L. Vallée BDCF 4/06 n° 46).

25 Selon les éléments produits au dossier, l'activité est gérée par la SNC Ultramarine, dans les locaux de laquelle elle est domiciliée. La SNC est dirigée par M. R., domicilié dans le Rhône. L'ensemble des associés de la SNC sont domiciliés sur le territoire métropolitain, à l'exception de l'un d'entre eux, qui est domicilié sur l'île de la Réunion.

26 Il n'est pas allégué que la requérante aurait des locaux, des associés ou du personnel en Nouvelle-Calédonie. Elle se borne à se prévaloir d'un siège de direction effectif en Nouvelle-Calédonie, sans apporter d'éléments qui pourrait permettre d'établir l'existence de ce siège de direction.

27 Elle invoque la convention précitée pour faire valoir qu'elle a établissement stable en Nouvelle-Calédonie.

28 Il incombe au juge de l'impôt de rechercher si une convention internationale relative aux doubles impositions fait obstacle à l'imposition en France de revenus qui y sont imposables en application du droit interne. (Voir *Min.c/sté Schneider Electric 28 juin 2002 n° 232.276, RJF 10/02 n° 1080*)

29 Aux termes du 1 de l'article 7 de la convention fiscale signée entre la France et la Nouvelle-Calédonie : « *Les bénéfices d'une entreprise d'un territoire ne sont imposables que dans ce territoire, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre territoire par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre territoire mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable (...)* » ; qu'aux termes de l'article 5 de la même convention : « *1. Au sens de la présente convention, l'expression « établissement stable » désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. / 2. L'expression "établissement stable" comprend notamment : / a. Un siège de*

direction ; / b. Une succursale ; / c. Un bureau ; / d. Une usine ; / e. Un atelier, et / f. Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles (...) ».

30 Il n'est pas allégué d'un dépôt d'une déclaration d'activité ou de résultats en Nouvelle-Calédonie.

31 Les biens que la société donne en location ne sauraient, à eux-seuls, constituer des installations fixes d'affaires.

32 La SNC Ultra Marine, ne peut être regardée, selon nous, comme disposant en Nouvelle-Calédonie d'un établissement stable.

33 La requérante ne peut se prévaloir de dégrèvements non motivés prononcés en faveur d'autres contribuables qui auraient été dans une situation analogue.

34 Elle ne peut non plus utilement invoquer la doctrine, dès lors que l'article L.80 A du livre des procédures fiscales n'est applicable qu'en cas de rehaussement d'imposition.

35 Le moyen tiré de la méconnaissance du principe d'égalité des contribuables devant les charges publiques ne peut qu'être écarté.

36 Ainsi, l'activité de la société Ultramarine doit être regardée comme assujettie à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à cet impôt, notamment en application des stipulations précitées de l'article 7 de la convention. Par suite, en application des dispositions précitées des I et III de l'article 1447 du code général des impôts, cette société était donc redevable, comme il a été jugé, de la cotisation foncière en application desdites dispositions.

37 Si vous nous suivez, vous ne pourrez mettre à la charge de l'Etat le versement à la requérante de la somme sollicitée en application de l'article L761-1 du CJA.

38 Par ces motifs nous concluons au rejet de la requête.

Note universitaire

Note

Messaoud Saoudi

Maître de conférences en droit public à l'Université Lumière Lyon 2

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6262](https://doi.org/10.35562/alyoda.6262)

¹ L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon du 31 mars 2016 a le mérite de préciser la règle de territorialité de la cotisation foncière des entreprises (CFE) prévue à l'article 1447 du CGI notamment à l'égard des sociétés de personnes dites « semi-transparentes » de type SNC ainsi que la notion d'établissement stable définie aux articles 5 et 7 de la Convention fiscale entre la France et la Nouvelle - Calédonie signée les 31 mars et 5 mai 1983.

² L'appel devant la Cour vise le jugement rendu le 28 avril 2015 par le tribunal administratif de Lyon qui a rejeté la requête de l'entreprise SNC Ultramarine 1101 qui demandait sa décharge de la CFE au titre des années 2012 et 2013 réclamée par la commune de Sainte-Foy-lès-Lyon. Société de personnes, l'entreprise conteste son assujettissement à la CFE en faisant valoir principalement deux arguments : son activité de location de biens est située hors de France et son établissement stable se trouve en Nouvelle-Calédonie. Il ressort à la lecture de l'arrêt que le juge, par la méthode de preuve objective chère au droit fiscal, fera une interprétation réaliste de l'article 1447 du CGI notamment en ces dispositions I & III ainsi que des articles 5 et 7 de la Convention fiscale signée en 1983 entre la France et la Nouvelle-Calédonie, pour conclure que la Société requérante est bien redevable de la CFE.

³ Il est utile de rappeler que l'article 2 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 a institué la contribution économique territoriale (CET) avec ses deux composantes, la cotisation foncière des entreprises (CFE) et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), supprimant ainsi la taxe professionnelle (TP) . Le champ d'application territoriale de la CFE est identique à celui de l'ancienne TP avec toutefois quelques nouveautés et clarifications apportées par le législateur financier (articles 15, 50 et 62 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009, articles 108, 129 et 137 de la loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011 et articles 36 et 40 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010) . Malgré les précisions apportées par ces lois et l'Instruction fiscale 6-E-7-11 du 8 juillet 2011 qui vient en faciliter l'application, la question de la territorialité de la CFE

demeure lancinante comme le révèlent les nombreux dossiers soumis sur ce point au tribunal administratif de Lyon et évoqués par le rapporteur public dans ses conclusions.

⁴ L'article 1447 du CGI dispose « I. *La cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales (...) qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. (...) III. - Les personnes et sociétés mentionnées au I ne sont pas soumises à la cotisation foncière des entreprises à raison de leurs activités qui ne sont assujetties ni à l'impôt sur les sociétés ni à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à ces impôts.* ». Se dégagent ainsi deux cas : si l'établissement est situé en France, il est donc soumis à l'impôt sur les bénéfices (impôt sur les sociétés (IS) ou à l'impôt sur le revenu (IR)) et est donc redevable de la CFE en France si son activité entre dans le champ de la CFE en application du I de l'article 1447 du CGI ; si au contraire l'établissement est situé hors de France, il n'est soumis ni à l'IS ni l'IR et n'est donc pas redevable de la CFE. Cependant, si une convention fiscale internationale le prévoit, les critères de qualification d'établissement stable peuvent conduire à une imposition de la CFE en France. Ainsi la territorialité de l'IS et de l'IR semble déterminer le champ d'application de la CFE. A défaut, il s'agira de se référer à la convention fiscale bilatérale dont l'objet est d'éviter la double imposition.

⁵ En premier lieu, la règle de territorialité de la CFE prévue à l'article 1447 III du CGI combinée avec celle de l'article 8 du CGI relative notamment au statut fiscal des SNC conduisent à une appréciation objective du régime d'imposition à l'IS applicable à l'entreprise personne morale, régime distinct de celui applicable aux associés soumis quant à eux à l'IR pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. La question est de savoir si l'entreprise requérante est imposable à l'IS en France, et dans l'affirmative, elle sera assujettie à la CFE; le statut juridique de la personne (société de droit ou société de fait) qui s'adonne à une activité professionnelle habituelle non salariée n'a pas d'incidence sur le champ d'application de la CFE. Par l'administration d'une preuve objective, le juge établit que la déclaration de bénéfices de l'entreprise a été déposée au centre des impôts de Lyon-Sud, que la société dispose d'un siège social dans le Rhône où son directeur a son domicile effectif. Son activité d'acquisition et de mise à disposition de biens à louer est bien située en France car sur le territoire de la Nouvelle-Calédonie, elle ne dispose d'aucun établissement, installation, matériel, personnel et l'entreprise SNC Ultramarine 1101 n'apporte pas la preuve que les actes entre ses fournisseurs et clients nécessaires à son activité sont accomplis depuis ce territoire ultramarin. La Cour suit ici une méthode d'approche développée dans un cas d'espèce précédent (CAA de Lyon, 1^o chambre, (formation à 3),

29 septembre 2015, 13LY03083, inédit au recueil Lebon) ou jugé par la suite par une autre Cour (CAA de Bordeaux, 3^o chambre (formation à 3), 10 mai 2016, 14BX03653, Inédit au recueil Lebon) .

6

En deuxième lieu, le principe de subsidiarité des conventions fiscales contraint le juge à s'assurer que ces dispositions nationales issues du CGI ne contreviennent pas à une norme internationale issue d'une convention fiscale relative aux doubles impositions. Le juge va donc appuyer son raisonnement sur la base de règles nationales avant de confronter ces dernières aux stipulations de la convention fiscale internationale (en ce sens Conseil d'Etat, Assemblée, du 28 juin 2002, 220361, publié au recueil Lebon) ; la question a surtout porté ici sur la notion d'établissement stable au sens de la convention liant la France à la Nouvelle-Calédonie. Cette dernière n'est pas un territoire français au sens du droit fiscal. C'est pourquoi existe une convention, signée en 1983, entre le gouvernement de la République Française et le Conseil de Gouvernement de la Nouvelle-Calédonie en vue d'éviter les doubles impositions et de prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôt sur le revenu.

7

Selon la lecture des dispositions de l'article 1447 du CGI faite par la société requérante, celle-ci estime que son activité de location de biens est située en Nouvelle-Calédonie, que son siège en France est une simple domiciliation et non un siège de direction effectif et que si elle est assujettie à l'IR c'est en raison de son statut de société de personnes « semi-transparentes » (SNC) et de la situation de ses associés résidents pour la plupart fiscalement en France ; il y a application ici du régime français de « semi- transparence fiscale » qui ouvre la possibilité à une société de ne pas être assujettie directement à l'IS mais à l'IR via ses associés (en ce sens Conseil d'Etat, 8^o et 3^o sous-sections réunies, 25 mars 2013, 351822) .

N'étant pas directement soumise à l'IS, la société considère qu'elle n'entre pas dans le champ d'application territoriale de la CFE. La société ajoute, par ailleurs, que son activité étant située hors de France, elle répondrait ainsi à la notion d'« établissement stable en Nouvelle-Calédonie » définie par la Convention fiscale de 1983, et que par conséquent la société, possédant un établissement stable à l'étranger, devrait donc être placée hors du champ d'application de la CFE.

8

Le juge d'appel, qui sur ce point a suivi les conclusions de son rapporteur public, soutient que l'entreprise SNC Ultramarine 1101 n'apporte pas la preuve, alors que celle-ci lui incombe dès lors qu'elle est la seule à la détenir (régime de preuve objective) quant aux éléments établissant son siège de gestion et de direction effective en Nouvelle-Calédonie. L'article 7 de la convention fiscale précise, à travers la notion d'établissement stable, le territoire source de revenu fiscal et le territoire lieu d'imposition à l'IS ; quant à l'article 5, il évoque comme un des critères de définition de la notion

d'établissement stable le fait de disposer d'« une installation fixe d'affaires » notamment un siège de direction; à l'analyse des stipulations de la convention, le juge relève que l'entreprise SNC Ultramarine 1101 a bien son établissement stable en France car les biens mis en location par l'entreprise sur le territoire de Nouvelle-Calédonie ne peuvent être regardés comme constituant des installations fixes d'affaires. Précisons que cette entreprise est assujettie à une cotisation minimum au sens de l'article 1647 D du CGI fixée alors au lieu de son principal établissement qui est situé en France.

⁹ *En troisième lieu, la règle de territorialité de la CFE prévue à l'article 1447 III du CGI, se distingue de celle définie par l'instruction fiscale du 20 mai 1955 relative à la patente (ancienne dénomination de la TP), distinction importante que ne semble pas opérer la société requérante qui invoque cette instruction en tant que doctrine fiscale. Cette instruction précise qu' "il n'y a pas lieu d'imposer une entreprise dont toutes les exploitations sont situées à l'étranger et qui ne possède en France que son siège social ". Outre le fait que le siège social de l'entreprise est bien établi en France et non en Nouvelle-Calédonie, on ne peut utilement invoquer cette instruction de 1955 applicable alors à la TP : en effet la CFE, à la différence de la TP, a pour base d'imposition la valeur cadastrale des terrains et constructions soumis à la taxe foncière comme le prévoit l'article 1467 du CGI, en sont ainsi exclus les équipements et biens mobiliers (ou EBM à savoir outillages, matériels, mobiliers, agencements, etc.) . L'entreprise n'apporte pas la preuve qu'elle dispose de locaux en Nouvelle-Calédonie ni d'ailleurs d'associés ou du personnel en lien direct avec son activité de location de biens. Le critère des lieux de location du matériel invoqué par l'entreprise requérante est ici inopérant, ce qui est déterminant c'est le lieu de la gestion locative et de l'activité qui lui est liée ce qui suppose de disposer de biens (terrains et locaux) passibles de la taxe foncière.*

¹⁰ *En quatrième lieu, la Cour a écarté le moyen tiré de la violation du principe d'égalité devant les charges publiques soulevée par l'entreprise requérante. Elle rappelle qu'on ne peut utilement invoquer la doctrine fiscale sur la base de l'article L 80 A du LPF car ses dispositions ne trouvent à s'appliquer qu'en cas de rehaussement d'imposition ce qui n'est pas le cas dans l'affaire jugée. La Cour estime par ailleurs que l'entreprise ne peut se prévaloir de dégrèvements non motivés accordés à des contribuables ayant saisi l'administration fiscale de réclamations similaires. Sauf exceptions prévues par la loi, la procédure de dégrèvement ou restitution d'office ne présente pas un caractère obligatoire pour le service des impôts (en ce sens Règles générales applicables aux dégrèvements et restitutions d'office) .*

11

Cet arrêt, outre qu'il rappelle l'interprétation réaliste de la notion d'établissement stable et le principe classique *de subsidiarité des conventions fiscales internationales*, vient préciser la portée de la doctrine, source originale du droit fiscal. Du raisonnement du juge, on peut supposer que si l'administration fiscale avait accordé des dégrèvements en motivant sa décision, et que celle-ci soit apportée comme preuve par la partie requérante s'estimant lésée du fait de sa situation analogue à l'entreprise bénéficiaire de cette faveur fiscale notamment au regard de son établissement fixe d'affaires, une telle décision aurait pu servir de base juridique plus convaincante pour demander la décharge de la CFE sur le fondement d'une violation du principe d'égalité devant les charges publiques. Mais on connaît la prudence pour ne pas dire la réticence de l'administration fiscale à motiver ses décisions en matière de dégrèvements, attitude qui lui permet de ne pas se lier elle-même et garder ainsi toute latitude dans le traitement des dossiers où l'examen au cas par cas semble privilégier. On comprend la difficulté pour un requérant qui souhaite être déchargé d'une imposition d'invoquer une décision de dégrèvement notifiée à un tiers car cette dernière est souvent non motivée.