

N° 371435
Compagnie internationale
des wagons-lits et du tourisme

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 17 février 2016
Lecture du 7 mars 2016

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

C'est de siège, et non de couchette, qu'il sera question dans cette affaire de wagons-lits. Le moyen central du pourvoi vous invite en effet à préciser les éléments que l'administration et le juge peuvent ou non prendre en compte pour déterminer le lieu du siège de direction d'une entreprise.

La Compagnie internationale des wagons lits et du tourisme, filiale du groupe Accor et qui a son siège à Bruxelles, assure d'une part des activités opérationnelles dans le domaine ferroviaire et d'autre part une activité de holding. Elle dispose en France d'une succursale non dotée de la personnalité morale, déclarée comme établissement stable et, en théorie, entièrement dédiée à l'exploitation de l'activité ferroviaire sur le territoire hexagonal.

Cette succursale a subi deux vérifications de comptabilité, l'une portant sur les années 1998 à 2002, l'autre sur l'exercice 2003. A la suite de ces vérifications, l'administration fiscale a considéré que la société dans son ensemble, y compris l'activité de holding, était en réalité dirigée depuis la France. Plus précisément, elle a relevé que la société était imposable sur le fondement de l'article 209 du code général des impôts, qui dispose que : « les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions » ; elle a également estimé que la convention fiscale franco-belge, dont l'article 4 stipule que : « les bénéfices industriels et commerciaux ne sont imposés que dans l'Etat contractant où se trouve situé l'établissement stable dont ils proviennent », ne faisaient pas obstacle à l'imposition en France, relevant que la société disposait d'un « siège de direction » en France pour l'activité de holding, et qu'un tel siège était assimilé à un établissement stable par la convention.¹

En conséquence, l'administration a rehaussé le résultat imposable des différents exercices en y réintégrant le produit de cessions de titres de participation relevant de l'activité de holding. Un premier litige, relatif aux exercices 1998 à 2002 au titre desquels 200 millions

¹ Sur l'ordre d'examen des questions nationale et conventionnelle dans ce cas de figure, cf. CE, 31 juillet 2009, *Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited*, n° 296471, p., abandonnant sur ce point Section, 20 juin 2003, *Min. c/ Sté Interhome AG*, n° 224407, p. 270 et CE, 5 avril 2006, *Min. c/ SARL Midex*, n° 281098, inédite au Recueil, RJF 7/06 n° 909.

d'euros de redressements étaient en jeu, s'est soldé par une décision de non-admission du pourvoi en cassation de la société (décision n° 349345). Si vous avez admis le pourvoi portant sur l'exercice clos en 2003, pour un montant de 17 millions d'euros, c'est parce que les critères que la cour administrative d'appel de Versailles relatifs à la notion de siège de direction, au bénéfice d'une motivation légèrement différente, ont semblé un peu plus discutables, même s'ils ne nous semblent pas, finalement, devoir entraîner la cassation.

Avant d'en venir à cette question, et étant entendu que l'arrêt répond y compris au moyen tiré du caractère accessoire de l'activité de holding (point 6), vous devrez vous prononcer sur trois moyens touchant à la régularité de la procédure d'imposition.

Le premier est tiré d'une « dénaturation des écritures » – expression à laquelle il faut d'ailleurs préférer celle de méconnaissance de leur portée, qui marque que vous opérez sur l'interprétation des écrits un contrôle plus marqué que sur l'interprétation des faits – doublée d'une erreur de droit au regard de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales. Devant la cour, la société faisait dire aux pièces du dossier que l'administration avait identifié en France, dans les locaux de la société Accor, un siège de direction propre à l'activité de holding, distinct de la succursale chargée de l'activité ferroviaire. Elle en déduisait qu'au regard de l'article L. 47, relatif à l'information du contribuable vérifié, c'est ce siège distinct qui aurait dû être informé de la vérification et en faire l'objet. Dans sa réponse, la cour a opéré un léger glissement par rapport au moyen, répondant qu'il n'y avait pas lieu de vérifier la société Accor, sans parler d'une éventuelle vérification de l'entité distincte.

Mais ce glissement est inoffensif dans la mesure où, si elle avait suivi à la lettre le raisonnement de la société, la cour aurait dû parvenir à la même conclusion. Dans l'hypothèse où l'administration aurait effectivement identifié une entité non déclarée, distincte de la succursale française, et située dans les locaux de la société Accor, elle n'aurait pas eu d'autre choix, pour procéder à des opérations de vérification comptable dans ces locaux, que d'engager une vérification de comptabilité d'Accor. Contrairement à ce que soutient la requérante en effet, votre décision *Turkish Airlines* (CE, 10 avril 2009, n° 275534, RJF 07/09 n° 617) ne consacre pas une possibilité d'imposer et de vérifier distinctement deux établissements stables d'une même société, possibilité qui serait dérogoratoire à l'article 218 du CGI en vertu duquel « l'impôt sur les sociétés est établi au lieu du principal établissement de la personne morale », et dont il se déduit que lorsqu'une entreprise dispose de plusieurs établissements stables, c'est bien l'entreprise qui est vérifiée et non chaque établissement pris individuellement.

Dans ces conditions, nous sommes prête à estimer que la cour a été un peu vite à la conclusion de son raisonnement, mais sans esquiver l'argumentation de la requérante. Nous sommes d'autant plus encline à faire cet effort qu'en tout état de cause, l'administration n'a jamais prétendu identifier dans les locaux de la société Accor une entité distincte de la succursale ferroviaire chargée de l'activité de holding. Elle s'est au contraire bornée à rattacher l'activité de holding à l'établissement stable français censément consacré à l'activité ferroviaire.

Le deuxième moyen de régularité concerne l'article 57 du LPF, dont la cour aurait méconnu la portée en jugeant que la proposition de rectification était suffisamment motivée. Vous acceptez il est vrai de connaître de cette question sous les angles non seulement de la dénaturation (CE, 26 janvier 1994, *P...*, n° 118900, p. 32 et RJF 3/94 n° 259) qui en l'espèce n'est pas du tout avérée, mais aussi de l'erreur de droit lorsque est en cause la détermination

des catégories d'informations devant figurer dans la notification (CE, 13 février 1995, n° 137014, *J...*, RJF 3/95 n° 368 ; CE, 12 mai 1997, n° 143812, *Q...*, RJF 7/97 n° 717). Néanmoins et ainsi que l'indiquait le président Goulard dans sa chronique sur la décision *J...* n° 137014 précitée (*La motivation des notifications de redressement : où en est-on ?*, RJF 3/95 p. 163), le formalisme est étranger à votre jurisprudence en la matière, tout entière guidée par une approche finaliste. Ce qui compte, c'est que la motivation « permette d'engager valablement une discussion contradictoire avec l'administration » (CE, Section, n° 94052, 21 mai 1976, RJF 7-8/76 n° 344 ; CE Plén 25.06.1985, n° 41313, p., RJF 1985.8-9.644). A ce titre, elle doit « comporter, outre la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base des redressements, ceux des motifs (...) qui sont nécessaires pour permettre au contribuable de formuler ses observations de manière entièrement utile »² sur les redressements envisagés (CE, 6 novembre 2006, n° 272291, *Min. c/ A...*, RJF 1/07 n° 62, BDCF 1/07 n° 9, concl. L. Vallée). En revanche, dès lors que la proposition ne constitue que le support utile d'un dialogue avec l'administration, la circonstance que les motifs qu'elle expose soient mal fondés n'est pas constitutive d'une irrégularité de cette dernière (CE, 28 mai 2004, *Société Magneti Marelli France*, n° 250817, T. p.).

Au regard de ces principes, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en estimant qu'est suffisamment motivée la proposition de rectification indiquant, à titre d'explication du redressement dont le montant était indiqué, qu'il correspondait à la différence entre le résultat total de la société et le montant déjà déclaré en France au titre de l'activité ferroviaire. Cette indication permettait d'engager un débat tant sur le principe de l'imposition en France des résultats liés à l'activité de holding que sur les modalités d'imposition de ces derniers et la société s'est d'ailleurs attelée à le faire et continue devant vous, le pourvoi se bornant en réalité à discuter du bien-fondé sous l'angle de la régularité, ce qui est inopérant.

Le dernier moyen de régularité de la procédure concerne l'avis de mise en recouvrement, et se divise en deux branches : d'une part, il serait irrégulier faute d'avoir été signé par le directeur des services fiscaux ; d'autre part, son émission aurait méconnu l'article 1658 du CGI, imposant un recouvrement par voie de rôle et non d'avis de recouvrement.

La particularité procédurale de cette argumentation est qu'elle est apparue pour la première fois dans un mémoire en réplique produit devant vous. N'étant pas née de l'arrêt attaqué, elle est donc nouvelle en cassation et opérante seulement si elle se rattache à un moyen d'ordre public.

Tel n'est pas le cas de la seconde branche du moyen qui nous semble pour ce motif inopérante en cassation.

La réponse est moins évidente s'agissant de la première branche, qui touche à une question de compétence de l'auteur de l'acte de recouvrement. Vous jugez certes que le défaut de visa de l'inspecteur principal sur une notification de redressement ne se rattache pas directement à la compétence de l'auteur de l'acte qui serait d'ordre public (CE 17 avril 1991, n° 74610, SARL Vosgienne : RJF 6/91 n° 844). Mais ainsi que l'explique le président Jacques Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur la décision de Section CE, 13 décembre 1991,

2 Position enrichie depuis l'article 101-I de la loi n° 89-935 du 29 décembre 1989 de finances pour 1990 qui a modifié à cette fin l'article L. 48 du LPF, imposant la transmission des conséquences des redressements quant au montant des droits, taxes et pénalités, alors qu'auparavant, ces éléments n'avaient à être fournis que sur demande.

A..., n° 65940-66868, p. RJF n° 123), cette solution tient à ce que la notification de redressement n'a pas de portée décisive, contrairement précisément à l'avis de mise en recouvrement. Et si votre autre décision de Section CE Section, 6 décembre 1995, *S.A. SAMEP*, n° 126826, inédite au Recueil parce que jumelle de feu la décision CE, Section, 6 décembre 1995, *N...*, n°90914, p. 426, mais à la RJF 02/96 n° 61 y compris sur ce point³, juge que les questions de régularité de l'avis de mise en recouvrement ne sont pas d'ordre public, elle ne se prononce pas sur l'irrégularité spécifique que constitue l'incompétence du signataire, de sorte qu'on ne peut rien en tirer. Pour notre part, il nous semble plutôt que l'incompétence du signataire de l'AMR est bien un vice d'ordre public.

Mais pour qu'un moyen d'ordre public soit opérant en cassation, il faut que les juges du fond aient été mis en mesure de le relever d'office, faute de quoi on ne saurait leur reprocher de ne pas l'avoir fait. Autrement dit, le moyen d'ordre public devait ressortir des pièces du dossier soumises aux juges du fond, ce qui n'était absolument pas le cas en l'espèce, l'AMR portant la signature litigieuse ne figurant pas au dossier. Dans ces conditions et faute pour la requérante de l'avoir soulevé plutôt, le moyen est inopérant au stade de la cassation, où il n'est plus question de juger le litige, mais uniquement l'arrêt attaqué.

Nous en arrivons enfin au moyen central, tiré de l'erreur de la cour dans le maniement des critères d'identification du siège de direction de l'entreprise, qui caractérise l'existence d'un établissement stable au sens de la convention franco-belge. La convention ne définit pas le siège de direction et les commentaires de l'OCDE ne sont d'aucune utilité pour cerner plus précisément les contours de la notion.

Vous avez de votre côté, s'agissant de la convention fiscale conclue entre la France et la Nouvelle-Zélande le 30 novembre 1979, jugé que le siège de la direction effective d'une entreprise exploitant des navires en trafic international est le lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de l'entreprise dans son ensemble (CE, 16 avril 2012, *P...*, n° 323592, T. p.).

La cour s'est manifestement inspirée de ce précédent et de cette inspiration découle une étrangeté congénitale de l'arrêt : il raisonne comme la décision *P...* n° 323592 à partir de la notion de « siège de direction effective », critère de résidence qui ne se confond pourtant pas avec celle de « siège de direction » propre à caractériser l'établissement stable dans le cadre de la convention franco-belge. Nous pensons cette assimilation peu gênante en l'espèce : comme le précisent les commentaires OCDE sous l'article 4 de la convention-type : « une entité peut ainsi avoir plus d'un siège de direction mais elle ne peut avoir qu'un seul siège de direction effective », ce dont il se déduit qu'un siège de direction effective constitue nécessairement un siège de direction, seule la réciproque n'étant pas vraie. En entendant caractériser l'existence d'un siège de direction effective en France, la cour caractérisait nécessairement celle d'un simple « siège de direction ».

Ne nous semble pas pendable non plus le fait d'avoir exigé que le lieu de prise des décisions stratégiques mentionné dans votre décision *P...* n° 323592 soit le lieu de leur élaboration et de leur adoption effective. Ce faisant, la cour ne nous semble pas avoir entendu durcir le critère de principe, mais simplement marquer, face à une situation de fait faisant apparaître un éclatement des lieux de décision, qu'il convenait de rechercher, par delà les apparences formelles, celui qui l'emportait en pratique sur les autres. Or en matière de « siège

3 Ces jurisprudences ont depuis été abandonnées sur le fond, mais pas sur le point qui nous occupe.

de direction effective » comme d'établissement stable, votre jurisprudence entend précisément faire preuve de réalisme en s'attachant aux circonstances de fait pour déjouer les apparences. Dans ses conclusions sur la décision *Ministre c. Société Midex* (CE, 5 avril 2008, n° 281098, RJF 7/06 n° 909), Laurent Vallée décrivait ainsi le « siège de direction effective » comme le « lieu où se trouve le centre stratégique de la société, d'où partent, en règle générale, les impulsions directrices de ses affaires et où se localisent, en fait, principalement ses organes de direction, d'administration et de contrôle ». S'agissant de la notion d'établissement stable, pour laquelle vous avez fait vôtres les critères de l'OCDE impliquant l'existence d'une installation, sa fixité et l'exercice d'activités par son intermédiaire, vous raisonnez également à partir d'un faisceau d'indices éminemment factuels visant à identifier le fonctionnement effectif de la structure au-delà de sa forme juridique (v., par exemple, CE, 7 septembre 2009, *Société Stamping International*, n° 308751, T. p. et RJF 12/09 n° 1063, où l'établissement stable est constitué par un siège de direction ; CE, 6 juillet 1983, n° 37410, RJF 10/83 n° 37410 ; CE, 12 mars 2010, *Sté Imagin'Action Luxembourg*, n° 307235, RJF 5/10 n° 465).

Reste le cœur de l'argumentation de la société, qui reproche à la cour le raisonnement mené au sujet des conseils d'administration. A rebours de ce qu'elle soutenait dans le précédent non admis, la requérante souhaite ardemment vous faire juger que, s'agissant d'une activité de holding qui n'implique que des structures administratives légères, le lieu de direction se trouve au lieu où se situe le centre nerveux et où s'organise donc l'essentiel de la vie de l'entreprise, à savoir le lieu où se tiennent les conseils d'administration. Elle espère ainsi vous faire censurer une erreur de droit de la cour à avoir jugé inopérante, pour déterminer le siège de direction, la circonstance que ces conseils d'administration se seraient, en 2003 et contrairement à ce qui s'était produit les années précédentes, tenus en Belgique et non en France.

La position de la requérante, qui a le mérite de la simplicité et de la prévisibilité pour les entreprises, nous semble avoir les inconvénients de cet avantage : s'il suffisait à une holding, surtout à l'heure du Thalys, de délocaliser la tenue de ses conseils d'administration dans le pays de son choix pour y délocaliser aussi ses bénéfices imposables, c'est l'optimisation fiscale, plus que la sécurité juridique, qui en sortirait grandie.

A l'inverse, il nous semblerait tout à fait excessif d'estimer que le lieu de déroulement des conseils d'administration est inopérant pour déterminer le siège de la direction. En particulier, dans l'hypothèse où les conseils d'administration se dérouleraient de façon récurrente dans le même lieu, et que ce lieu était également celui d'autres activités de direction, cette circonstance nous semblerait un indice pertinent de la fixité en ce lieu de l'installation d'affaires, nécessaire à la qualification d'établissement stable.

Mais à la réflexion, nous ne pensons pas que la cour a entendu traiter comme inopérant le critère du lieu de tenue des conseils d'administration. Elle a d'ailleurs – ce qui aggrave facialement l'erreur alléguée – relevé au soutien de sa démonstration que les précédents conseils d'administration, antérieurs aux années d'imposition en litige, s'étaient pour leur part déroulés en France.

En réalité, la cour a relevé, pour établir que le siège de la direction de l'activité de holding avait été transféré en France, un grand nombre d'indices convergents en ce sens : la prise de contrôle de la compagnie par la société Accor dont le siège est à Paris comme fait générateur d'un recentrement effectif de l'activité dans cette ville, ou encore la tenue de la comptabilité relative à l'activité de holding depuis l'établissement de Paris. Elle a également

relevé, à titre confortatif, que la compagnie des wagons-lits avait décidé de vendre l'immeuble l'abritant à Bruxelles sans prévoir de relogement en Belgique et qu'une convention d'assistance avait été conclue avec Accor, renouvelée en 2003, qui transférait à cette dernière les personnels des fonctions-supports. Elle a écarté enfin les arguments de la société tendant à établir la localisation en Belgique, les uns comme non établis (la rémunération de deux dirigeants à Bruxelles, l'imposition alléguée en Belgique), d'autres comme non probants (l'attestation non circonstanciée de l'administration belge), d'autres enfin comme de peu de poids face aux éléments contraires (la nationalité belge du président de la société, néanmoins vice-président du conseil de surveillance d'Accor). C'est croyons nous le sort qu'elle a, avec une maladresse de plume réelle, également réservé à la tenue des conseils d'administration de 2003 en Belgique, estimant que la société ne pouvait utilement s'en prévaloir dès lors que les autres indices démontraient tous que « le lieu de préparation des décisions et le principal lieu de décision et de résidence des personnels de direction ou qui possédaient un pouvoir décisionnaire ne se trouvait pas en Belgique ».

Nous vous proposons donc de juger que si le lieu où se tiennent les conseils d'administration est un indice pertinent pour caractériser un siège de direction, cela ne signifie pas, *a contrario*, qu'un siège de direction doit nécessairement les accueillir, de sorte que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en localisant le siège de direction à Paris nonobstant la tenue des conseils à Bruxelles.

Pour le reste et sans qu'il soit besoin de théoriser les autres indices du faisceau, nous ne décelons ni erreur de droit ni erreur de qualification juridique (sur ce degré de contrôle, CE, 31 juillet 2009, *Société Overseas Thoroughbred Racing Stud Farms Limited*, n° 296471, p.). Aucune des trois dénaturations des faits ainsi qualifiés – dénaturation du lieu de tenue des conseils d'administration, du lieu de tenue de la comptabilité et de la justification d'une imposition à Bruxelles – ne ressort des pièces du dossier.

Dans ces conditions, nous vous proposons de rejeter le pourvoi.

PCMNC – Rejet.