

TERRITORIALITÉ RÉSIDENCE ÉTABLISSEMENT STABLE

Chronique d'actualité



Bruno GOUTHIÈRE

Avocat associé, CMS Francis Lefebvre Avocats



Franck LE MENTEC

Avocat associé, Cohen & Gresser LLP

Territorialité des impôts

> **État étranger - Location immobilière** - Le Conseil d'État juge que le 1 de l'article 206 du CGI assujettit à l'IS, au-delà des sociétés qu'il désigne expressément, toutes les personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans exclure les États étrangers. Il s'ensuit que l'activité qu'un État étranger exerce en France est assujettie à l'IS si cette activité, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, relève d'une exploitation à caractère lucratif. En l'espèce, l'activité de location nue d'une tour dans le quartier de La Défense, réalisée par l'État du Koweït dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées exercent leur activité, avec des prix pratiqués correspondant aux prix du marché et une clientèle composée de sociétés commerciales, relève d'une exploitation à caractère lucratif passible de l'IS (V. § 2).

> **Location via une SCI** - Le Conseil d'État rappelle que l'associé d'une société régie par l'article 8 du CGI qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'IS ou n'y est pas assujettie de plein droit, n'est soumis à cet impôt sur la part des bénéfices réalisés par la

société, à proportion des droits qu'il y détient, que s'il est lui-même assujetti à cet impôt. En l'espèce, l'État du Koweït est associé de deux SCI, qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'IS. L'activité de location immobilière de locaux nus qu'elles exercent ne constitue pas une activité commerciale relevant des articles 34 et 35 du CGI. L'État du Koweït ne peut donc être imposé à l'IS en tant qu'associé de ces deux SCI qu'en vertu des dispositions combinées des articles 8, 218 bis et 238 bis K du CGI, s'il est lui-même assujetti à cet impôt (V. § 7).

> **Plus-value immobilière** - Le Conseil d'État juge que l'exonération du prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents prévue à l'article 244 bis A du CGI en faveur des États étrangers, ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés. En l'espèce, une SCI dont l'État du Koweït détient 99,99 % des parts ne peut être exonérée de ce prélèvement, au titre de la cession d'un bien immobilier, à proportion des droits détenus par cet État (V. § 10).

...

Domicile et résidence

- > **Personnes physiques – Confinement** - L'administration fiscale française, s'appuyant sur l'article 4 B du CGI, précise qu'un séjour temporaire en France dû au confinement ou à des restrictions de circulation mises en place dans un pays étranger, ne sont pas de nature à caractériser une domiciliation fiscale en France. Elle ajoute qu'un séjour en France en raison d'un cas de force majeure ne peut à lui seul justifier l'existence d'un foyer permanent d'habitation ou d'un centre des intérêts vitaux en France au sens des conventions fiscales. L'OCDE abonde dans le même sens (V. § 12).
- > **Exit tax (CGI, art. 167 bis) et prélèvements sociaux** - Le TA de Montreuil, reconnaissant le caractère substantiel de l'exercice d'une activité professionnelle en France, valide l'affiliation du contribuable au régime de

sécurité sociale français au moment du transfert de son domicile fiscal hors de France. Ce transfert, fait générateur des prélèvements sociaux, entraîne dès lors l'imposition des plus-values latentes à ces prélèvements (V. § 14).

- > **Personnes morales** - Le Secrétariat de l'OCDE publie une analyse de l'impact de la crise COVID-19 sur certaines dispositions conventionnelles en matière de résidence fiscale (V. § 18).

Établissement stable

- > Le Secrétariat de l'OCDE publie une analyse de l'impact de la crise COVID-19 sur certaines dispositions conventionnelles en matière d'établissement stable (V. § 20).

Territorialité des impôts

1. Traditionnellement, les États se consentent des avantages mutuels au nom d'un principe ancien qui veut que « *le Roi n'impose pas le Roi* » ; ces avantages se traduisent en France par diverses exonérations dépassant celles prévues par les traités régissant les activités diplomatiques et consulaires et celles qui gouvernent l'immunité des États et le respect de leur souveraineté. Par exemple, en vertu de l'article 131 sexies du CGI, les produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires distribués par des sociétés françaises, ainsi que les intérêts, arrérages et autres produits des obligations, titres participatifs, effets publics et titres d'emprunt négociables qui bénéficient à des États souverains étrangers sont exonérés de retenues à la source sous réserve que les placements ne constituent pas un investissement direct en France (sauf agrément dérogatoire).

Le Conseil d'État vient de rappeler que les exonérations dont peuvent bénéficier les États étrangers sont strictement limitées à ce qui est littéralement prévu par la loi et qu'il n'y a pas lieu en la matière de procéder à des interprétations constructives, même en présence de malfaçons législatives. Cette occasion lui a été donnée à propos de l'imposition en France de revenus et plus-values immobilières réalisés par l'État du Koweït soit directement, soit par l'intermédiaire de SCI. À l'issue d'une courte saga jurisprudentielle, il n'aura guère gagné que 3 000 € au titre des frais irrépétibles. Mais il aura au moins fait progresser la science fiscale.

2. Territorialité - État étranger - Impôt sur les sociétés (IS) - Exploitation à caractère lucratif - Location de biens immobiliers

- Le Conseil d'État juge que le 1 de l'article 206 du CGI assujettit à l'IS, au-delà des sociétés qu'il désigne expressément, toutes les personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans exclure les États étrangers. Il s'ensuit que l'activité qu'un État étranger exerce en France est assujettie à l'IS si cette activité, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, relève d'une exploitation à caractère lucratif. En l'espèce, l'activité de location nue d'une tour dans le quartier de La Défense, réalisée par l'État du Koweït dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées exercent leur activité, avec des prix pratiqués correspondant aux prix du marché et une clientèle composée de sociétés commerciales, relève d'une exploitation à caractère lucratif passible de l'IS.

CE, 9^e et 10^e ch., 22 janv. 2020, n° 421913, État du Koweït, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 1)

3. Par l'intermédiaire de la Kuwait Investment Authority (KIA)¹, l'État du Koweït recevait des loyers au titre de la location nue de la Tour Manhattan de La Défense. Selon l'administration, les loyers auraient dû être assujettis à l'impôt sur les sociétés et à la contribution sociale additionnelle au titre des années 2010 et 2011. Les rectifications ayant été maintenues et l'État du Koweït persistant à les contester, l'affaire a été portée au contentieux ; le Tribunal administratif de Montreuil a confirmé l'imposition, de même que, en appel, la Cour administrative d'appel de Versailles. Saisi en cassation, le Conseil d'État a rejeté le pourvoi.

4. Le contentieux s'est noué sur les conséquences à tirer de l'article 206, 1 du CGI aux termes duquel sont notamment passibles de l'impôt sur les sociétés toutes les personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. L'État du Koweït faisait valoir que son activité de location nue d'un immeuble bâti ne saurait être qualifiée d'exploitation à caractère lucratif sauf à priver de portée utile l'article 206, 5 du CGI, en vertu duquel sont assujettis à l'impôt sur les sociétés à un taux réduit, à raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives, les établissements publics, associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition.

Pour l'État du Koweït, la perception de revenus patrimoniaux par une collectivité dont la gestion est désintéressée ne pouvait avoir un caractère lucratif puisque sont qualifiés de revenus patrimoniaux, au sens l'article 206, 5 du CGI, les revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont les organismes concernés sont propriétaires. Autrement dit, dès lors qu'ils entraient dans le champ de l'article 206, 5 du CGI, les loyers ne pouvaient, selon l'État du Koweït, être passibles de l'impôt au taux normal puisqu'ils ne pouvaient, par définition, entrer dans le champ de l'article 206, 1 du même code.

Mais le Conseil d'État relève que l'article 206, 1 du CGI rend passibles de l'impôt sur les sociétés les personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, sans exclure les États étrangers ; il en déduit que l'activité qu'un État étranger exerce en France est assujettie à cet impôt si, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, cette activité relève d'une exploitation à caractère lucratif, sans que l'article 206, 5 du CGI ait aucune incidence à cet égard.

En l'espèce, le caractère lucratif de l'activité était avéré étant donné la nature de l'activité en cause et les conditions dans lesquelles elle était exercée, même si la gestion de l'État du Koweït est en principe désintéressée et même si cette activité ne présentait pas un caractère commercial au sens des articles 34 et 35 du CGI. Comme le relève le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti dans ses conclusions (reproduites en annexe), en effet, la circonstance qu'une activité ne soit pas commerciale par nature ne fait pas obstacle à son assujettissement à l'impôt sur les sociétés dès lors que « *commercialité*

et lucrativité ne sont pas synonymes »².

De fait, l'activité immobilière était bien réalisée dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées exercent leur activité, les loyers étaient ceux du marché et la clientèle était composée de sociétés commerciales. Nulle trace, en l'espèce, d'une quelconque activité de service public à caractère administratif et nulle trace de mise en œuvre de prérogatives de puissance publique.

Il s'agissait bien, comme le dit le rapporteur public, d'une activité « *de la nature de celle d'une grande foncière, en concurrence avec des sociétés de forme commerciale* ».

5. La décision du Conseil d'État ne mentionne pas ces points, qui n'étaient pas dans le débat contentieux, mais on relève que, dans ses conclusions, le rapporteur public avait par ailleurs écarté les obstacles qui auraient pu être tirés de l'immunité des États et de la souveraineté de l'État du Koweït ; ces obstacles devaient être levés car l'État du Koweït s'était comporté en tant qu'investisseur et non en tant que puissance publique et il avait accompli des transactions purement commerciales en acquérant et en donnant en location à des tiers des biens immobiliers en France, même si son but final pouvait être d'investir ses excédents budgétaires et de sécuriser ses recettes futures dans l'intérêt des générations présentes et à venir.

Quant à l'immunité de recouvrement, elle pourrait éventuellement se poser mais, en tout état de cause, au stade du contentieux du recouvrement et non à celui de la détermination de l'assiette imposable, qui était seule en cause en l'espèce.

6. Dans ces conditions, il n'y avait aucune raison d'exonérer l'État du Koweït de l'impôt sur les sociétés sur les loyers reçus.

B. GOUTHIÈRE ■

7. Territorialité - Société de personnes - État étranger - Impôt sur les sociétés (IS) - Société civile immobilière - Location de locaux nus - Le Conseil d'État rappelle que l'associé d'une société régie par l'article 8 du CGI qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'IS ou n'y est pas assujettie de plein droit, n'est soumis à cet impôt sur la part des bénéfices réalisés par la société, à proportion des droits qu'il y détient, que s'il est lui-même assujetti à cet impôt. En l'espèce, l'État du Koweït est associé de deux SCI, qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'IS. L'activité de location immobilière de locaux nus qu'elles exercent ne constitue pas une activité commerciale relevant des articles 34 et 35 du CGI. L'État du Koweït ne peut donc être imposé

¹ La question des éventuelles conséquences à tirer de l'interposition de la Kuwait Investment Authority (KIA) n'était pas en cause au contentieux.

² En ce sens, v. not. CE, 27 févr. 2013, n° 354994, Min. c/ Établissement Poudix : RJF 5/13 n° 471, soulignant que la gestion d'un patrimoine immobilier par une entité étrangère peut constituer une opération à caractère lucratif, même si elle n'a pas de caractère commercial, auquel cas l'impôt sur les sociétés est exigible.

à l'IS en tant qu'associé de ces deux SCI qu'en vertu des dispositions combinées des articles 8, 218 bis et 238 bis K du CGI, s'il est lui-même assujéti à cet impôt.

CE, 9^e et 10^e ch., 22 janv. 2020, n° 421914 et n° 421915, État du Koweït, concl. E. Bokdam-Tognetti (V. annexe 2)

8. Outre les biens immobiliers qu'il possédait directement (V. § 2), l'État du Koweït détenait la quasi-totalité du capital de deux SCI françaises qui donnaient elles-mêmes en location nue des biens immobiliers situés en France ; ces sociétés avaient fait l'objet de vérifications à l'issue desquelles l'administration a réclamé l'impôt sur les sociétés à l'État du Koweït au titre des exercices clos de 2010 à 2013. Comme dans l'affaire précédente, les rectifications avaient été contestées, le Tribunal administratif de Montreuil les avait confirmées et la Cour administrative d'appel de Versailles avait rejeté les appels interjetés par l'État du Koweït.

9. Cette fois, l'État du Koweït a eu gain de cause en cassation : le Conseil d'État a annulé les arrêts et renvoyé l'affaire à la cour administrative d'appel de Versailles. Mais c'est une victoire à la Pyrrhus, car elle ne s'explique que par la nécessité de censurer l'erreur de raisonnement commise par la cour sans avoir de conséquence prévisible sur le fond, étant donné les circonstances.

Pour confirmer l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de l'État du Koweït sur la part qui lui revenait des résultats des deux SCI, la cour s'était, en effet, fondée sur l'article 206, 1 du CGI. C'était une erreur puisque, s'agissant d'une activité réalisée par deux sociétés civiles qui n'avaient pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés et dont l'activité n'était pas commerciale au sens des articles 34 et 35 du CGI, l'État du Koweït ne pouvait être imposé à l'impôt sur les sociétés qu'en vertu des dispositions combinées des articles 8, 218 bis et 238 bis K du CGI. La cour s'était méprise car elle avait raisonné comme si l'activité réalisée par les SCI était celle de l'État du Koweït, ce qui revenait à dire que les SCI étaient « transparentes » alors qu'elles sont « translucides ».

Il est constant, et la décision du Conseil d'État ne fait que le rappeler sans innover sur ce point, que l'associé d'une société régie par l'article 8 du CGI qui n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ou n'y est pas assujéti de plein droit, n'est soumis à l'impôt sur les sociétés sur la part des bénéfices réalisés par la société, à proportion des droits qu'il y détient, que s'il est lui-même assujéti à cet impôt. Le raisonnement de la cour, qui avait méconnu ce principe, ne pouvait donc qu'être censuré.

En l'espèce, toutefois, si l'État du Koweït a obtenu 3 000 € au titre de l'article L 761-1 du code de justice administrative, il devra probablement s'en contenter étant donné la solution retenue par le Conseil d'État dans l'affaire précédente qui avait conclu à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

B. GOUTHIERE ■

10. Territorialité - Société de personnes - État étranger - Plus-value immobilière - Prélèvement de l'article 244 bis A du CGI - Exonération - Le Conseil d'État juge que l'exonération du prélèvement sur les plus-values immobilières réalisées par des non-résidents prévue à l'article 244 bis A du CGI en faveur des États étrangers, ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés. En l'espèce, une SCI dont l'État du Koweït détient 99,99 % des parts ne peut être exonérée de ce prélèvement au titre de la cession d'un bien immobilier à proportion des droits détenus par cet État.

CE, 9^e et 10^e ch., 22 janv. 2020, n° 423160, Min. c/ SCI Faucon, concl. E. Bokdam-Tognetti (FI 2-2020, n° 7, § 2)

11. L'État du Koweït, outre les biens déjà mentionnés (V. § 2 et 7), détenait d'autres biens immobiliers en France et notamment, par l'intermédiaire d'une SCI française, un ensemble immobilier situé Promenade des Anglais à Nice. Cette SCI, dont l'État du Koweït détenait la quasi-totalité des parts, avait vendu les immeubles le 30 septembre 2011 et acquitté le prélèvement prévu par l'article 244 bis A du CGI relatif aux plus-values immobilières réalisées par les non-résidents. Elle en avait demandé le remboursement et obtenu gain de cause tant devant le Tribunal administratif de Nice que devant la Cour administrative d'appel de Marseille, sur appel du ministre.

En l'espèce, il s'agissait d'une plus-value réalisée non pas directement par l'État du Koweït mais par une SCI dont cet État était associé ; il est constant que s'il s'était agi d'une plus-value immobilière réalisée directement par l'État du Koweït, l'exonération était de droit puisque l'article 244 bis A du CGI exonère expressément les États étrangers. Nul débat contentieux ne se serait probablement noué en la matière.

Mais devait-il en aller de même en présence d'une plus-value réalisée par une société de personnes translucide alors que le même article 244 bis A précise que le prélèvement s'applique dans ce cas au prorata des droits sociaux détenus par des associés non résidents sans prévoir aucune exonération ? La cour avait répondu par l'affirmative en estimant, de façon prétorienne, que l'exonération devait être ouverte à une société de personnes dès lors qu'elle compte parmi ses associés un État étranger ; il est vrai que cette position avait le mérite de rétablir une certaine cohérence et pouvait parfaitement se justifier en termes de politique fiscale.

Mais le Conseil d'État a rappelé que le juge de l'impôt n'est pas législateur et qu'il y a lieu de s'en tenir à la lettre de la loi sans chercher à l'interpréter outre mesure lorsque, comme en l'espèce, elle est dépourvue d'ambiguïté. Comme le relevait le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti, il est clair que le législateur n'a pas exonéré les cessions réalisées par des sociétés de personnes interposées dont les États seraient associés et que, plus généralement, il n'a pas mis en place un système réputant la plus-value réalisée directement par les associés mais qu'il a voulu au contraire respecter la translucidité et

la personnalité fiscales des sociétés de personnes. Si c'est par inadvertance que le législateur n'a pas exonéré les plus-values immobilières réalisées indirectement par des États étrangers associés de sociétés de personnes françaises, seul le législateur peut réparer cette omission et non pas le juge de l'impôt.

Refusant par conséquent tout effort d'interprétation bienveillante, le Conseil d'État a estimé que la cour avait commis une erreur de droit et que le ministre était fondé à demander l'annulation de l'arrêt. La cause est entendue, l'exonération prévue par l'article 244 bis A du CGI, si elle bénéficie aux États étrangers, ne s'étend pas aux sociétés de personnes dont ils sont les associés.

L'affaire a donc été renvoyée à la Cour administrative d'appel de Marseille pour y être rejugée.

B. GOUTHIÈRE ■

Domicile et résidence

Personnes physiques

12. Domicile fiscal - Résidence fiscale - Confinement - L'administration fiscale française, s'appuyant sur l'article 4 B du CGI, précise qu'un séjour temporaire en France dû au confinement ou à des restrictions de circulation mises en place dans un pays étranger, ne sont pas de nature à caractériser une domiciliation fiscale en France. Elle ajoute qu'un séjour en France en raison d'un cas de force majeure ne peut à lui seul justifier l'existence d'un foyer permanent d'habitation ou d'un centre des intérêts vitaux en France au sens des conventions fiscales. L'OCDE abonde dans le même sens.

DGFiP, Résidence fiscale et confinement crise covid : communiqué sur [impôts.gouv.fr](https://impots.gouv.fr) (V. annexe 3)

Conventions fiscales et impact de la crise du COVID-19 : Analyse du Secrétariat de l'OCDE, 3 avr. 2020

13. L'analyse de l'administration fiscale est **en ligne avec une jurisprudence bien établie**. On rappellera que le Conseil d'État a jugé que « pour l'application des dispositions [...] de l'article 4 B [...], le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et que le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer. »³

³ CE, 3 nov. 1995, n° 126513, Larcher.

On peut aussi citer une décision de la Cour administrative d'appel de Marseille concernant une personne, résidente fiscale au Paraguay, et qui avait passé en 1993 plus de 161 jours en France en raison de circonstances exceptionnelles tenant à la maladie de son père, décédé en 1994. Les magistrats ont considéré qu'il n'y avait pas d'établissement en France, au sens de l'article 4 A du CGI, de son domicile fiscal en France pour les années 1993 et 1994⁴.

La Cour de Cassation retient une analyse semblable : dans une affaire où le contribuable avait séjourné en France plus de six mois pour des raisons médicales l'année précédant son décès, les juges ont indiqué que, dès lors que ces séjours résultaient non de convenances personnelles mais seulement de nécessités de traitement d'une maladie qui ne pouvait être soignée en Nouvelle-Calédonie, et que le transfert de son lieu de séjour principal n'était pas motivé par une volonté de fixer en France son principal établissement, son domicile fiscal demeure en Nouvelle-Calédonie⁵.

L'OCDE a également indiqué qu'un confinement subi par un contribuable dans un État autre que son État de résidence ne devrait pas entraîner de transfert de résidence en application des règles conventionnelles⁶.

Cette **analyse pourrait en revanche être différente lorsqu'un contribuable non résident est revenu volontairement en France pour y passer un confinement plus heureux**.

F. LE MENTEC ■

14. Domicile fiscal - Transfert - Exit tax (CGI, art. 167 bis) - Prélèvements sociaux - Activité substantielle en France - Le TA de Montreuil, reconnaissant le caractère substantiel de l'exercice d'une activité professionnelle en France, valide l'affiliation du contribuable au régime de sécurité sociale français au moment du transfert de son domicile fiscal hors de France. Ce transfert, fait générateur des prélèvements sociaux, entraîne dès lors l'imposition des plus-values latentes à ces prélèvements.

TA Montreuil, 10^e ch., 10 mars 2020, n° 1711561, Breninkmeijer (V. annexe 4)

15. Un contribuable, résident fiscal français, a déménagé avec son épouse au Royaume-Uni en juin 2012. Il a alors déclaré au titre de l'*exit tax* des plus-values latentes sur des titres de sociétés. L'avis d'imposition d'*exit tax* reçu par la suite indiquait de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux, conformément à l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale.

⁴ CAA Marseille, 14 mars 2003 n° 99-1934 et 99-2215, Guérin : RJF 5/03, n° 526. - V. pour un autre exemple CE, 27 févr. 2015, n° 367894, puis CAA Paris, 2 févr. 2016, n° 15PA01092.

⁵ Cass. com., 16 déc. 1997, n° 2564 P, DGI c/ Ballande : RJF 4/98, n° 482.

⁶ Pour plus de détails, v. FI 2-2020, n° 2, § 10.

Dans la lignée de la jurisprudence *de Ruyter*⁷, le contribuable a sollicité une décharge de ces prélèvements sociaux, demande qui fut rejetée par l'administration.

16. Devant le Tribunal administratif de Montreuil, le contribuable soutenait qu'ayant été affilié en 2012 à un organisme de sécurité sociale suisse au titre de son activité salariée dans ce pays, il ne pouvait être assujéti aux prélèvements sociaux en France, conformément au règlement (CE) n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 sur la coordination des systèmes de sécurité sociale (étendu à la Suisse par les accords de Luxembourg). Selon l'article 13, 1 du règlement (CE) n° 883/2004 : « La personne qui exerce normalement une activité salariée dans deux ou plusieurs États membres est soumise :

a) à la législation de l'État membre de résidence, si elle exerce une partie substantielle de son activité dans cet État membre ou si elle dépend de plusieurs entreprises ou de plusieurs employeurs ayant leur siège social ou leur siège d'exploitation dans différents États membres, / ou

b) à la législation de l'État membre dans lequel l'entreprise ou l'employeur qui l'emploie a son siège ou son domicile, si la personne n'exerce pas une partie substantielle de ses activités dans l'État membre de résidence. »

17. Le Tribunal administratif de Montreuil a rejeté cette analyse en relevant, d'une part, des revenus d'activité de source française d'un montant supérieur aux revenus suisse perçus, et desquels les juges en déduisent que le contribuable exerçait une partie substantielle de son activité en France, l'assujettissant ainsi au régime du sécurité sociale française au moment de son départ. À cet égard, on rappellera que le Guide pratique de la législation applicable au sein de l'UE, de l'EEE et de la Suisse, publié en décembre 2013, précise que « Si, lors d'une évaluation globale, il ressort qu'au moins 25 % du temps de travail est exercé dans l'État membre de résidence et/ou qu'au moins 25 % de la rémunération est gagnée dans l'État membre de résidence, c'est un indicateur qu'une partie substantielle de toutes les activités du travailleur est exercée dans cet État membre. Le temps de travail et/ou la rémunération doivent obligatoirement être pris en compte, mais cette liste n'est pas exhaustive et d'autres critères peuvent

aussi entrer en jeu. »⁸. D'autre part, les juges retiennent que l'épouse ne démontrait pas être affiliée au régime de sécurité sociale suisse. Ce dossier apparaissait ainsi bien peu solide pour obtenir le dégrèvement désiré.

F. LE MENTEC ■

Personnes morales

18. Résidence fiscale - Crise du COVID-19 - Le Secrétariat de l'OCDE publie une analyse de l'impact de la crise COVID-19 sur certaines dispositions conventionnelles en matière de résidence fiscale.

OCDE, Secretariat Analysis of Tax treaties and the impact of COVID-19 crisis, 3 avr. 2020

19. Nous renvoyons le lecteur à l'article publié dans le présent numéro : C. Silberztein, Crise du COVID-19 et fiscalité internationale des entreprises (FI 2-2020, n° 1.1, § 6).

Établissement stable

20. Établissement stable - Crise du COVID-19 - Le Secrétariat de l'OCDE publie une analyse de l'impact de la crise COVID-19 sur certaines dispositions conventionnelles en matière d'établissement stable.

OCDE, Secretariat Analysis of Tax treaties and the impact of COVID-19 crisis, 3 avr. 2020

21. Nous renvoyons le lecteur à l'article publié dans le présent numéro : C. Silberztein, Crise du COVID-19 et fiscalité internationale des entreprises (FI 2-2020, n° 1.1, § 4).

⁷ CJUE, 26 févr. 2015, C-623/13, Min. c/ de Ruyter.

⁸ V. également Règl. n° 987/2009, 16 sept. 2009 fixant les modalités d'application du règlement (CE) n° 883/2004 et la notion de « partie substantielle de l'activité », art. 14-8.

Annexes (disponibles sur le site internet de la Revue)

Annexe 1 : CE, 9^e et 10^e ch., 22 janv. 2020, n° 421913, État du Koweït, concl. E. Bokdam-Tognetti

Annexe 2 : CE, 9^e et 10^e ch., 22 janv. 2020, n° 421914 et n° 421915, État du Koweït, concl. E. Bokdam-Tognetti

Annexe 3 : DGFIP, Résidence fiscale et confinement crise covid : communiqué sur impôts.gouv.fr

Annexe 4 : TA Montreuil, 10^e ch., 10 mars 2020, n° 1711561, Brenninkmeijer