



23/07/2025

Dirigeants de sociétés françaises exerçant leur mandat depuis l'étranger : une domiciliation fiscale française inévitable ?

CAA de Nancy, 10 juillet 2025, n° 21NC01144 et brèves digressions sur l'affaire Pinault/Kering du 11 avril 2025

Lyes Kaci
AVOCAT A LA COUR – DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Dirigeants de sociétés françaises exerçant leur mandat - même non rémunéré - depuis l'étranger : une domiciliation fiscale française inévitable ?

CAA de Nancy, 10 juillet 2025, n° 21NC01144
CAA de Paris, 11 avril 2025, n°23PA02576

Nous voilà confrontés à un arrêt qui marque une nouvelle étape significative dans l'évolution contemporaine de la fiscalité internationale des dirigeants - une des questions les plus actuelles et intéressantes de la matière fiscale internationale.

L'arrêt commenté a été rendu après un premier renvoi du Conseil d'Etat et, même si la solution présente une certaine cohérence avec le mouvement constaté ces derniers mois/années, sa portée doit être relativisée dans l'attente d'une position claire du Conseil d'Etat ou de l'administration.

Après la présomption sur la « source française » des revenus versés par les sociétés françaises à leurs dirigeants pour l'application de l'article 182 B du CGI, après la présomption d'activité exercée en France pour la détermination de leur lieu d'imposition dans le cadre des conventions fiscales, nous faisons face ici à la présomption d'exercice en France d'une activité de dirigeant d'une société française de nature à entraîner la conséquence la plus absolue qui soit : une domiciliation fiscale française quasi automatique au sens de l'article 4B du code général des impôts, et ce même lorsque l'activité n'est pas rémunérée.

L'arrêt du 10 juillet 2025 concerne un couple domicilié en Suisse, que l'administration fiscale a tenté (et pour l'instant partiellement réussi, après plus de 8 ans de procédure judiciaire non encore terminée) d'imposer en France.

Le litige principal (non étudié) portait sur l'interprétation de la convention fiscale franco-suisse, et notamment sur l'application de la tolérance administrative française qui permettait, jusqu'en 2012, aux expatriés soumis à un impôt forfaitaire en Suisse d'être tout de même considérés sous certaines conditions comme résidents fiscaux suisses au sens conventionnel. Cette tolérance n'étant plus applicable, je ne développerai pas ce point (à retenir toutefois : de manière générale les impositions forfaitaires dans un Etat étranger peuvent entraîner un risque de refus, par les autorités françaises, de considérer les personnes concernées comme résidentes de cet Etat – dans le cas de la Suisse un article dédié est inclus dans la convention fiscale).

A mon sens, l'intérêt de cette affaire réside en creux dans l'application des critères de domiciliation de droit interne (4B CGI), un préalable nécessaire au cas particulier pour asseoir une imposition en France.

La première cour d'appel, dans une décision de 2019¹ (qui sera cassée par le Conseil d'État sur les conditions d'application de la convention fiscale - CE, 19 avr. 2021, n° 431982), avait retenu que le couple avait à la fois son foyer et son lieu de séjour principal en France (4B.1.a).

¹ CAA de NANCY, 2ème chambre - formation à 3, 11 avril 2019, 17NC03049, Inédit au recueil Lebon

La Cour de renvoi, par une analyse bien plus précise, factuelle et détaillée juge en sens inverse et reconnaît que les contribuables n'avaient, en France, ni leur foyer, ni leur lieu de séjour principal :

- le fait que les contribuables n'aient pas notifié leur changement de résidence vers la Suisse aux services de la Poste, et qu'en conséquence leur courrier était toujours délivré dans leur propriété en France (avant d'être réexpédiés vers la Suisse), est sans incidence ;
- les factures importantes de gaz, eau et électricité, et les livraisons régulières de boissons dans leur propriété française étaient justifiées par le fait que l'ensemble immobilier en question servait de siège social à plusieurs sociétés (ce qui apparemment justifiait les livraisons de « boissons ») et comprenait des logements pour le personnel ainsi des objets d'art qui rendaient nécessaires les consommations constatées ;
- les époux ont démontré leur résidence effective en Suisse : occupation d'une villa assurée comme résidence principale, factures d'entretien, dépenses quotidiennes importantes sur place (pharmacie, optique, alimentation, loisirs), adhésion à un régime d'assurance maladie suisse dès 2008, absence de soins en France ; l'administration elle-même avait retenu (et pour l'épouse uniquement) une présence de seulement 153 jours en 2007 et 105 jours en 2008 ;
- l'utilisation du jet privé stationné en France par l'époux permet également d'établir son installation durable en Suisse, où il allait systématiquement le chercher à vide pour l'amener à sa destination finale, puis en l'y ramenant avant de retourner à vide en France où l'avion était entreposé et entretenu, comme l'atteste le document émanant de la compagnie d'aviation privée.

Après le foyer et le lieu de séjour principal, la Cour s'est donc intéressée au critère de **l'activité professionnelle principale exercée en France (4B.1.b)**.

La CAA relève que M. était président de deux sociétés françaises et coordonnait la politique de gestion des nombreuses filiales du groupe. Quant à son épouse,

administrateur ou gérante d'autres sociétés avec son mari, elle aurait, avec lui, pris des décisions relatives à leur gestion, à leur direction et leurs orientations stratégiques. Ces activités n'étaient pas rémunérées. Les époux n'exerçaient pas, selon la Cour, d'activité professionnelle en Suisse.

Partant de ces simples constatations la CAA juge que « *dans ces conditions, M. et Mme A doivent être regardés comme exerçant leur activité professionnelle principale en France* » et par suite doivent être considérés comme domiciliés fiscalement en France en application du droit interne français.

- ❖ Nota : bien que la CAA indique sans le démontrer que « au demeurant » les intéressés avaient leur centre d'intérêts économiques en France (ce qui est par ailleurs contesté par les contribuables), c'est bien le critère de l'activité professionnelle exercée en France qu'elle a choisi d'appliquer pour fonder la domiciliation fiscale des époux en France.

Le critère fixé par l'article 4B est subordonné, en cas d'exercice d'une activité professionnelle, à deux conditions : (i) l'activité doit être exercée en France et (ii) elle ne doit pas être accessoire pour le contribuable : « *1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : [...] b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire* ».

A titre liminaire, le caractère non rémunéré de l'activité qui pourrait sembler intéressant de prime abord se révèle non déterminant, le Conseil d'Etat² s'étant déjà prononcé sur la question dans un contexte différent: « *en jugeant que la circonstance que M. Beckman ne percevait aucune rémunération directe en contrepartie de la gestion de la société dont il était associé ne faisait pas obstacle à ce que cette gestion soit regardée comme une activité professionnelle au sens des dispositions précitées de l'article 4 B du CGI, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit ; que c'est par une appréciation souveraine des faits exempte de dénaturation qu'elle a jugé qu'il exerçait cette activité à titre principal et devait, par suite, être considéré comme ayant son domicile fiscal en*

² CE, 26 mai 2010, n° 296808, 10^e et 9^e s.-s.

France ». En l'absence d'autres activités professionnelles notamment en Suisse, le caractère principal de l'activité de dirigeants des époux est réputé établi.

Ce qui dans l'affaire en cause surprend, puis interroge, c'est la facilité déconcertante avec laquelle la Cour (i) admet que les contribuables n'avaient pas leur lieu de séjour principal en France mais (ii) se refuse à considérer que les activités en cause — qui ne requièrent pas de présence physique permanente ou prépondérante en France — aient pu être exercées dans un autre Etat (par exemple en Suisse où vivaient habituellement les contribuables – et y avait par hypothèse leur lieu de séjour principal).

Le critère de l'exercice en France d'une activité professionnelle principale est d'abord un critère d'ordre territorial :

- pour les salariés, il faut déterminer le lieu où ils exercent effectivement et régulièrement leur activité ;
- pour les non-salariés, il faut déterminer s'ils ont en France un point d'attache fixe, un établissement ou une exploitation (auquel se rattache l'exercice de l'activité).

Ce n'est manifestement pas la grille de lecture retenue par la Cour, qui semble substituer à un régime de preuve objective principalement fondée sur le lieu de présence physique effective du dirigeant, une présomption de localisation en France de l'exercice des activités à seule raison du siège social des sociétés concernées.

Le rapporteur Romain Victor dans ses conclusions sous la décision AXA (05/02/2024, n°469771) a le mérite d'être clair sur cette question (dans un autre contexte que celui de l'article 4B du CGI) : « *Il y a en effet lieu de présumer – c'est une présomption simple mais à notre avis très forte – que toutes les sommes qu'une société établie en France paye à son dirigeant au titre de son mandat social constituent la rémunération d'une activité professionnelle exercée en France* ».

- ❖ Nota : si des débats peuvent se poser sur la question d'une éventuelle ventilation du droit d'imposer en cas d'exercice dans plusieurs Etats, une telle « proratisation », pour peu qu'elle ait du sens dans le contexte des conventions fiscales, ne semblerait en avoir aucun pour ce qui est de la détermination de la domiciliation fiscale en droit interne.

Il est également intéressant de noter qu'en 2013 l'administration fiscale a publié au BOFIP la mention suivante : « *Pour les mandataires sociaux d'une société dont le siège social ou*

le siège de direction effective est situé en France, cette situation implique, en principe, l'exercice en France du mandat social. » (BOI-IR-CHAMP-10, n° 180). Cette doctrine n'a pas fait l'objet de commentaires par les professionnels et n'a jamais donné lieu à contentieux à ma connaissance. Il faut bien dire que le critère de l'activité professionnelle est rarement mis en œuvre, encore moins de façon autonome lorsque le contribuable n'a ni son foyer ni son lieu de séjour principal en France.

Mais alors, rien de nouveau sous le soleil ?

Je crois au contraire que la tendance est lourde et que cette affaire appelle quelques observations :

- on assiste à une certaine « autonomisation » du critère professionnel, qui par ailleurs tendrait presque à devenir un critère fonctionnel rattaché à la nature même de l'activité plutôt qu'au lieu réel d'exercice qui est pourtant une condition légale ;
- si diriger une société française suffit à présumer (et en réalité presque établir) un lieu d'exercice en France, alors la réforme de l'article 4B en 2020 (présomption d'exercice en France de leur activité professionnelle principale pour les dirigeants de sociétés réalisant un CA de + de 250M €) interroge ; on pourrait argumenter qu'elle présente un intérêt sur la présomption du caractère « principal » de l'activité plus que sur son lieu d'exercice, mais la lettre même du texte nouveau porte non seulement sur le caractère principal mais également sur le lieu d'exercice de l'activité ;
- la preuve du lieu d'exercice de ce type d'activité, dont la charge pèse finalement sur le contribuable, étant particulièrement difficile à apporter si le juge refuse d'accorder une valeur sérieuse et prépondérante au lieu de présence physique du dirigeant, le seul moyen pour éviter la domiciliation française du dirigeant serait de démontrer qu'il ne s'agit pas de son activité professionnelle principale (en matière de temps passé puis de revenus), ce qui ne permet pas de régler la situation des dirigeants pour lesquels cette activité de direction sera le plus souvent leur activité principale. Des aménagements de preuve semblent toutefois envisageables en amont (au risque de se heurter à des autorités pour lesquelles, en pratique, la présomption d'exercice en France est irréfragable).

C'est donc ici qu'un lien s'impose avec la récente décision Pinault/Kering (CAA de Paris, 9ème chambre, 11 avril 2025, 23PA02576) dans laquelle le dirigeant de Kering, domicilié à Londres, a été jugé comme exerçant son mandat de DG depuis la France.

Focus sur la preuve de la localisation d'une activité de dirigeant au sens des conventions fiscales internationales

Dans ses excellentes conclusions sur la récente affaire Pinault/Kering brièvement commentée ci-après, le rapporteur public Bruno Sibilli examine les conséquences d'une éventuelle mise à l'écart du critère de la présence physique pour localiser l'exercice d'un emploi au sens des conventions fiscales.

Il évoque d'abord une possibilité : retenir comme critère la décision formelle de l'entreprise quant au lieu d'exercice du mandat, par exemple une mention dans un procès-verbal d'assemblée. Mais il rejette cette option, la jugeant trop formaliste et aisément manipulable. Une telle décision, simple à produire, permettrait de fixer artificiellement le lieu de l'emploi dans un État donné sans réel lien avec l'activité exercée.

Le tribunal administratif avait suivi une autre méthode : apprécier le lien entre la nature de l'emploi et le lieu où il est exercé. Cette méthode repose sur un **critère subjectif** qui conduit à exiger que le contribuable démontre que sa localisation est commandée par les nécessités de sa fonction.

Pour le rapporteur public, cette exigence est dangereuse : elle suppose d'interroger la rationalité économique du choix de résidence et de soumettre sa validité au contrôle du juge de l'impôt. Ce type de raisonnement est selon lui étranger à la logique des conventions fiscales bilatérales, qui visent à répartir le pouvoir d'imposer³ selon des critères clairs et stables, non à juger de la pertinence des choix organisationnels des groupes.

Bruno Sibilli soutient donc que la présence physique doit rester le critère principal, sinon exclusif, de la localisation d'un emploi. Ce critère présente l'avantage d'être objectif, lisible, vérifiable et conforme à la pratique conventionnelle fondée sur les commentaires de l'OCDE. Il admet que d'autres éléments matériels pourraient, dans certains cas, être pris en compte, mais sans éclipser le critère de la présence effective.

³ H.S. pour les praticiens de la notion d'assujettissement à l'impôt : pour Bruno Sibilli les conventions fiscales ont pour objet de répartir le pouvoir d'imposer afin d'éviter tant la double imposition que la double non-imposition.

Dans cette affaire jugée au mois d'avril, qui portait sur le lieu d'exercice des fonctions du dirigeant du groupe Kering (dans un contexte où la convention fiscale attribue le droit d'imposer à l'Etat dans lequel les fonctions sont exercées), la CAA avait relevé :

- que le siège effectif de la société et les salariés étaient en France, que le dirigeant se rendait de façon habituelle à Paris, que l'adresse du siège social était également renseignée comme son adresse professionnelle dans des documents internes, qu'il était rattaché à la sécurité sociale française à raison de cette activité (il ne prétendait pas être non domicilié en France, simplement que son emploi était exercé depuis Londres) ; et que
- même lorsqu'il séjournait à Londres, le dirigeant était quotidiennement en contact avec les équipes de la société situées à Paris, qui le tenaient en permanence informé et qu'il dirigeait à distance (reconnaissance de l'exercice à l'étranger) ;

pour juger de manière sévère que : *« Alors qu'il résulte de l'instruction qu'il a déclaré publiquement avoir choisi de s'installer à Londres pour des motifs familiaux, purement personnels, M. B... fait valoir qu'y exercer son activité lui a permis de « prendre du recul », ce qui a favorisé sa réflexion stratégique dans une ville propice au développement international du groupe A.... Toutefois, ni ces allégations, ni les circonstances qu'il y a séjourné 193 jours en 2017 et 207 jours en 2018, y compris pour des raisons professionnelles, et qu'un local professionnel y a été mis à sa disposition ainsi qu'à celle du directeur général délégué, lui-même résident fiscal britannique, et de leur assistante, ne sont de nature à faire regarder Londres comme ayant été le lieu d'exercice de son emploi de mandataire social. ».*

Fin de partie.

Comme pour faire passer un message, cette décision contestable a été rendue contre l'avis du rapporteur public qui avait une position beaucoup mieux fondée juridiquement et qui aboutissait à la même solution - en refusant simplement l'octroi du crédit d'impôt côté français en l'absence de soumission à l'impôt en Angleterre à raison des revenus en cause.

Sur la localisation de l'exercice de l'activité, Bruno Sibilli a noté que le dirigeant avait versé un agenda extrêmement complet et précis pour chaque jour des deux années vérifiées, incluant tant ses rendez-vous professionnels que personnels. Cet agenda, recoupable via de simples recherches, confirmait que le dirigeant résidait bien à Londres et y passait l'essentiel de son temps.

Par ailleurs, même si le siège, les équipes, les fonctions sociales et la rémunération étaient à Paris, le fait que le dirigeant ait pu contraindre les dirigeants de nombreuses sociétés du groupe à se déplacer jusqu'à lui à Londres montrait, selon le rapporteur, qu'il avait organisé l'exercice de sa fonction depuis le Royaume-Uni. Il travaillait à distance, mais avec une réelle autonomie et des moyens dédiés. Sa présence à Londres n'était donc pas une simple convenance, mais le résultat d'une organisation opérationnelle tolérée par le groupe.

En conclusion, le rapporteur public considère qu'aucune présomption d'exercice en France ne saurait découler des seuls liens juridiques avec le siège. Il estime que le lieu d'exercice de l'emploi litigieux doit être situé à Londres, précisément en raison de la présence physique dominante du dirigeant dans cet État et des éléments objectifs attestant d'une activité réellement exercée sur place.

Pour une autre illustration voir par exemple Tribunal Administration de Montreuil (2 juill. 2025, n° 2309050) à propos d'une présidente de SAS française ayant été regardée comme exerçant son activité de dirigeante en France alors même qu'il était établi qu'elle vivait et passait l'essentiel de son temps aux Emirats avec sa famille.

AFFAIRES A SUIVRE.

Parce qu'il faut conclure ce trop bref exposé de la situation, laissant de côté par exemple les cas particuliers des dirigeants indirects / de fait, les dirigeants des établissements stables français de sociétés étrangères, ou les considérations tenant à la nature même des différentes fonctions de mandataire social, la décision de la Cour administrative d'appel de Nancy du 10 juillet 2025 s'inscrit dans une tendance lourde, dans laquelle l'administration fiscale et le juge de l'impôt considèrent de manière presque systématique qu'une activité de direction d'une société française est nécessairement exercée en France, lieu du siège social de la société – et ce, même lorsque le contribuable démontre un exercice effectif à l'étranger.

Cette situation conduira à les rendre imposables en France tant en application des conventions fiscales, que du droit interne français (même s'ils ne sont pas rémunérés) ; dans ce dernier cas les conséquences sont simples : principe d'imposition sur les revenus mondiaux.