

Cour de cassation

chambre criminelle

Audience publique du 31 mai 2017

N° de pourvoi: 15-82159

ECLI:FR:CCASS:2017:CR01186

Publié au bulletin

Rejet

M. Guérin (président), président

SCP Baraduc, Duhamel et Rameix, SCP Foussard et Froger, avocat(s)

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE CRIMINELLE, a rendu l'arrêt suivant :
Statuant sur le pourvoi formé par :

- M. Gérard X...,

contre l'arrêt de la cour d'appel de PARIS, chambre 5-13, en date du 18 mars 2015, qui, pour fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, l'a condamné à dix mois d'emprisonnement avec sursis et a prononcé sur les demandes de l'administration fiscale, partie civile ;

La COUR, statuant après débats en l'audience publique du 20 avril 2017 où étaient présents : M. Guérin, président, Mme Pichon, conseiller rapporteur, MM. Soulard, Steinmann, Mmes de la Lance, Chaubon, M. Germain, Mmes Planchon, Zerbib, MM. d'Huy, Wyon, conseillers de la chambre, Mme Chauchis, conseiller référendaire ;
Avocat général : M. Valat ;

Greffier de chambre : Mme Guichard ;

Sur le rapport de Mme le conseiller référendaire PICHON, les observations de la société civile professionnelle BARADUC, DUHAMEL et RAMEIX, de la société civile professionnelle FOUSSARD et FROGER, avocats en la Cour, et les conclusions de M. l'avocat général VALAT ;

Vu les mémoires en demande, en défense, en réplique et les observations complémentaires produits ;

Attendu qu'il résulte de l'arrêt attaqué et des pièces de procédure que, courant 2007, la société britannique Celine limited, spécialisée dans la vente par correspondance de produits minceurs et de compléments alimentaires et disposant en France d'un

établissement déclaré au registre du commerce et des sociétés le 4 octobre 2002, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité par les services fiscaux ; qu'il a été établi que cette société, sans locaux d'exploitation ni moyens humains et matériels au Royaume Uni, dont le chiffre d'affaires était intégralement réalisé hors de ce pays, disposait d'une adresse postale chez la société Framar international France qui enregistrait les commandes, qu'elle avait principalement des clients résidant en France, que les règlements étaient versés sur des comptes bancaires français, que les fournisseurs des produits se composaient de sociétés françaises, de sorte qu'elle réalisait en France un cycle commercial complet d'achat et de revente, la soumettant aux dispositions de l'article 209, I, du code général des impôts et que M. X... était le gérant de droit des sociétés Framar international Belgique, chargées du stockage et de l'expédition des commandes, et IMDM, responsable des campagnes publicitaires ; que l'administration fiscale, estimant également que la société disposait, au regard de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, d'une installation fixe d'affaires, dans les locaux de la société Framar international France, dans laquelle la société exerçait tout ou partie de son activité caractérisant un établissement stable, a déposé plainte auprès du procureur de la République de Paris à l'encontre de M. Y..., dirigeant de droit, et de M. X..., en qualité de gérant de fait, pour défaut de déclaration de résultats soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos le 30 septembre 2006 et omission de passation d'écritures comptables obligatoires au titre du même exercice ; qu'après reconstitution du chiffre d'affaires, elle a évalué le montant des droits éludés à la somme de cent six mille quatre vingt-trois euros ; que, cité devant le tribunal correctionnel des chefs de fraude fiscale et omission d'écritures en comptabilité, M. X..., par jugement du 10 septembre 2013, a été déclaré coupable, condamné à dix mois d'emprisonnement avec sursis et déclaré solidairement tenu avec la société redevable légale de l'impôt au paiement des impôts fraudés, majorations et pénalités y afférentes ; que le prévenu et le ministère public ont interjeté appel ; que, devant la cour d'appel, le conseil du prévenu a opposé l'existence d'une décision juridictionnelle administrative devenue définitive ;

Attendu que, parallèlement à la procédure pénale, s'est déroulée une procédure fiscale à l'encontre de M. X..., résidant fiscalement en France ; que l'administration fiscale a procédé à la reconstitution des bénéfices réalisés, selon elle, par l'établissement stable de la société Celine limited au titre des exercices clos en 2005 et 2006 afin de les imposer, dès lors qu'ils n'ont pas été déclarés, à l'impôt sur le revenu au nom de M. X..., pris en qualité de maître de l'affaire de cet établissement ; qu'elle a adressé à M. X... une proposition de rectification comportant des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, assorties de pénalités de 80 % pour manoeuvres frauduleuses ; qu'annulant le jugement rendu par le tribunal administratif de Paris le 22 février 2012 qui avait rejeté la requête formée par le contribuable, la cour administrative d'appel de Paris, par arrêt du 2 octobre 2013 devenu définitif, a déchargé M. X... desdites cotisations et des pénalités y afférentes, considérant que la société ne disposait pas, en sa personne, d'un établissement stable en France au sens de l'article 4, 4°, de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, à savoir un agent dépendant disposant de pouvoirs exercés habituellement en France lui permettant de conclure des contrats au nom de la société ;

En cet état ;

Sur le premier moyen de cassation, pris de la violation des articles 6 § 1, 6, § 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, de l'article 4 du Protocole n° 7 de cette Convention, des articles 209, 1741, 1743, 1745 et 1750 du code général des impôts, des articles 4 et 6 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, des articles 591 et 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, manque de base légale ;

" en ce que, sur l'action publique, l'arrêt confirmatif attaqué a jugé M. Gérard X... coupable des faits qui lui étaient reprochés, constitutifs du délit de fraude fiscale, le condamnant à

dix mois d'emprisonnement avec sursis et disant qu'il sera tenu solidairement avec la société Celine Limited, redevable légal, au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes ;

” aux motifs que la société à responsabilité de droit britannique, Celine Limited, était créée le 12 juillet 2002 au Royaume-Uni et son siège social était situé à Londres, avec plusieurs adresses de domiciliation successives figurant au dossier de l'administration fiscale ; que, selon la réponse des autorités fiscales britanniques à la demande d'assistance des services fiscaux français, le capital social était détenu depuis la constitution et pendant la période vérifiée par ces derniers par M. Olivier Z..., de nationalité belge et domicilié en Belgique, le gérant de droit à compter du 1er avril 2003 (succédant à M. Olivier Z...) étant M. John Arthur Y..., de nationalité américaine et résidant aux USA, qui en serait devenu l'associé unique à compter du 9 octobre 2008 (hors période vérifiée) ; que cette société déclarait également son existence en France par une inscription au registre du commerce et des sociétés le 4 octobre 2002 et elle était domiciliée au cours de la période vérifiée chez la société Framar International, 13 rue de Belzunce à Paris 10e, puis à compter du 1er juillet 2008 square Sartagne à Paris 10e, l'ensemble des plis adressés au siège londonien par l'administration fiscale étant retourné par la poste britannique à cette dernière adresse ; qu'elle faisait l'objet, en France, d'une décision de radiation administrative le 25 juillet 2007, le procès-verbal de police du 22 septembre 2010 précisant « d'office par suite de cessation complète d'activité à compter du 1er janvier 2006 » ; qu'elle avait pour activité la vente de produits minceurs et de compléments alimentaires par correspondance : téléphone, internet, coupons détachables d'encarts publicitaires dans la presse ; que le 22 octobre 2007, l'administration fiscale adressait un avis de vérification de comptabilité au représentant légal de la société Celine Limited pour son établissement en France ; que le 12 novembre 2007, l'inspecteur des impôts se présentait dans les locaux parisiens mais aucun représentant de la société n'était présent ; qu'un nouveau rendez-vous était proposé par courrier du 30 novembre 2007 adressé aux mêmes destinataires mais retourné avec les mêmes mentions, et notamment « impossible de faire suivre » pour M. Y... et la nouvelle visite du 11 décembre 2007 sur place se révélait infructueuse en raison de l'absence de représentant de la société ; qu'entre temps, le 4 décembre 2007, Me Johannes A..., qui se présente en qualité d'avocat de la société Celine Limited répondait à la mise en demeure du 12 novembre 2007 de déposer une déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2004 ainsi que les déclarations de TVA des mois d'octobre 2003 à septembre 2004 ; qu'il communiquait à cette occasion la nouvelle adresse de la société Celine Limited au 9 Perseverance Works à Londres (Royaume-Uni) ; qu'il expliquait qu'exerçant son activité en Grande-Bretagne et n'utilisant les locaux parisiens de la société Framar International que pour recevoir du courrier, cette société n'avait pas d'obligations déclaratives en France en matière de bénéfices au regard des dispositions conventionnelles ; que tant au regard du droit interne (article 209-1 alinéa 1 du code général) que du droit conventionnel (article 6-1 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968), l'administration fiscale considérait que la société Celine Limited disposait à tout le moins depuis le mois d'août 2004 d'une installation fixe d'affaires au 13, rue de Belzunce à Paris et utilisait des comptes bancaires français, ouverts à la même date, qu'elle développait en France une activité de vente de compléments alimentaires selon un cycle commercial complet, au travers de relations avec des fournisseurs et des prestataires de service exclusivement français (à l'exception de la société belge SPRL Framar International) et qu'elle était animée de fait par M. X..., domicilié à Paris et dirigeant de droit des principaux partenaires de la société Celine Limited, la société International Media For Direct Marketing (IMDM), également sise au 13, rue Belzunce à Paris et la société Framar International ; que, sur l'établissement stable, au regard du droit interne, les premiers juges, se fondant sur les pièces fournies par l'administration fiscale, ont justement considéré en substance que la société Celine

Limited, pour la période visée à la prévention, disposait d'une adresse postale à Paris chez la société Framar International France, avait principalement des clients résidant en France, recevait les règlements de commandes sur des comptes bancaires ouverts en France à son nom et avait exclusivement des fournisseurs français ; qu'en conséquence, ils ont justement estimé que cette société de droit britannique avait réalisé en France un cycle commercial complet d'achat-revente, ce seul critère répondant aux exigences de l'article 209 du code général des impôts ; qu'au regard du droit conventionnel, et contrairement à ce que soutient l'avocat de M. X... dans ses conclusions, les deux critères, l'existence d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle cette société exerce tout ou partie de son activité (critère retenu par le juge administratif et par le tribunal correctionnel) ou un agent dépendant exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société (critère retenu par la cour administrative d'appel), ne sont pas cumulatifs mais alternatifs ; qu'outre les arguments pertinents des premiers juges sur le fondement du seul premier critère (en l'espèce, seul l'impôt sur les sociétés est concerné et non la distribution des bénéfices entre les mains de M. X..., objet de son contentieux administratif), il y a lieu de constater que dans le contrat de domiciliation (version française produite par la défense) du 1er août 2004, signé entre la société Framar International représentée par sa gérante Mme C..., 13, rue de Belzunce 75010 Paris, et la société Celine Limited représentée par M. Y..., figurent les éléments suivants :

1- adresse commerciale : 13, rue de Belzunce 75010 PARIS,

2- réception du courrier (garde sans réexpédition),

3- Réception des télécopies, et également les obligations suivantes :

« le domiciliataire met à la disposition de la personne domiciliée un local permettant la réunion régulière des organes chargés de la direction, de l'administration ou de la surveillance de l'entreprise et l'installation des services nécessaires à la tenue, à la conservation et à la consultation des livres, registres et documents prescrits par les lois et règlements ; que la personne domiciliée reprend l'engagement d'utiliser effectivement et exclusivement les locaux, soit comme siège de l'entreprise, soit si le siège est à l'étranger, comme agence, succursale ou représentation » ; que référence faite à ce qui précède, toute l'activité, exceptions faites du stockage et de l'expédition des marchandises qui se situent en Belgique chez la société Framar International (dont M. X... est le gérant) mais dont la livraison en France est assurée par la poste française, est principalement concentrée à Paris, 10 rue de Belzunce, étant rappelé que la société Framar International (France) n'est pas totalement étrangère à M. X..., dès lors que son épouse y est salariée et que lui-même est le gérant de la société IMDM, également domiciliée à cette adresse ; qu'il convient également de rappeler que sur les documents transmis par les établissements bancaires auprès desquels la société Limited avait ouvert un compte, le représentant légal de la société pouvait être joint à un numéro de téléphone correspondant à une ligne de la société Framar International à Paris ; que cette analyse est confirmée par l'absence d'activité en Grande-Bretagne aux dates de la prévention ; que les documents comptables établis a posteriori le 5 décembre 2008 pour les exercices 2004, 2005 et 2006 et versés aux débats par la défense sont donc inopérants en ce qu'ils présentent un caractère strictement interne (expert-comptable à avocats) ; que, de même, comme l'ont justement indiqué les premiers juges, les quelques pièces versées par la défense pour tenter de combattre l'existence d'un établissement stable en France (au demeurant conforme au contrat de domiciliation) sur le fondement d'un seul des critères susvisés

n'emportent la conviction face aux nombreux éléments précis et concordants du dossier fiscal ; qu'au regard de l'ensemble de ces éléments propres et adoptés, il est établi que la société Celine Limited disposait d'un établissement stable en France tant au regard du droit interne que conventionnel ; que sur la gérance de fait de M. X..., à ce stade de l'analyse, il importe de distinguer la notion de gérance de fait retenu par le tribunal correctionnel dans le cadre d'un contentieux fiscal relatif à l'impôt sur les sociétés de celle d'agent dépendant au sens conventionnel retenu par la cour administrative dans le cadre d'une procédure relative à l'impôt sur le revenu ; que les exigences posées par la juridiction administrative s'inscrivent dans l'appréciation d'une situation juridique fixée par les parties (le pouvoir ou non d'engager la personne morale) alors que la gérance de fait échappe par définition à ce strict cadre et repose sur l'accomplissement d'actes concrets ; que, certes, M. X... n'avait officiellement aucune fonction dans cette société de droit britannique, ni gérant, ni salarié, ni associé et ne bénéficie d'aucune procuration sur les comptes bancaires ; que contrairement aux conclusions de son conseil, M. X... ne peut cependant sérieusement soutenir qu'il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise découvert dans le cadre de la procédure fiscale : l'avocat saisi pour représenter la société britannique était implanté notamment à Hambourg, ville du domicile d'alors de M. X... et une grande partie de son argumentaire visait déjà à écarter la gérance de fait de l'intéressé alors qu'il était réputé intervenir au soutien des intérêts de la société Celine Limited et donc de son gérant de droit, M. Y... non touché par les courriers de l'administration fiscale ; que, sans même approfondir quelques zones d'ombre de ce dossier (la radiation administrative intervenue en juillet 2007 en France et de la société Celine Limited, les déclarations de M. Z..., de nationalité belge, mettant en cause sa propre gérance de droit et sa propre qualité d'associé dans cette société britannique, la signature bancaire de M. Y... apparaissant sur des justificatifs de paiement de frais postaux engagés en personne par M. X... à Hambourg), l'avocat du prévenu indique dans ses conclusions que M. Y... prenait à partir de la Grande-Bretagne toutes les décisions importantes relatives à la gestion de la société Celine Limited tout en versant une lettre datée du 11 février 2009 (traduction française) dans laquelle il indique notamment « je me suis aussi rendu compte qu'en tant que citoyen américain résidant aux Etats-Unis, il est très difficile pour moi de me rendre en Europe plus d'une ou deux par an » ; que, les premiers juges ont, à juste titre, considéré en s'appuyant sur l'ensemble du dossier fiscal, que M. X... animait de fait, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l'unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle complet commercial renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de la société Celine Limited (IMDM et Farmar International Belgique) alors que les rôles effectifs de M. Y..., gérant de droit et de M. Z..., associé unique, ne résultent ni du dossier fiscal ni des pièces versées par la défense ; que lors du contrôle, les services fiscaux prenaient soin de préciser qu'il résultait de l'examen attentif des copies de chèques débités obtenues auprès des établissements bancaires teneurs de compte que la signature de M. Y... était susceptible d'avoir été imitée, à tout le moins d'avoir été apposée sur certains chèques au moyen d'un tampon encreur ; qu'en effet, par transparence, les signatures sur plusieurs chèques apparaissent en tous points identiques (taille des lettres, espaces entre les prénoms et le nom, épaisseur du trait) ; que, par ces motifs adoptés et propres, la cour considère que la gestion de fait de M. X... est ainsi suffisamment caractérisée ; que, sur la déclaration de culpabilité, les infractions, objets de la poursuite, étant établies en tous leurs éléments constitutifs, y compris intentionnel (M. X... est rompu aux affaires, en France comme à l'étranger), le jugement sera confirmé sur la déclaration de culpabilité du prévenu ;

” et aux motifs adoptés que, sur l'établissement stable, il résulte des pièces fournies par l'administration fiscale que la société Céline a passé un contrat avec la société Framar International le 1er août 2004 pour la mise à disposition d'une adresse commerciale, la

réception du courrier et les télécopies ; que cette adresse, 13 rue de Belzunce à Paris, est la seule connue des clients ; que la société Céline Limited fait paraître par le biais de la société IMDM (France) (même adresse que la société Framar International) des petites annonces dans différents journaux présentant ses produits ; que pour les commandes par téléphone, le numéro indiqué correspond à une ligne de la société Framar International (France) ; que les commandes écrites sont envoyées à l'adresse de la société Framar International (France) ; que les marchandises sont entreposées en Belgique par la société Framar International (belgique) ; qu'elle assure la livraison en France grâce à un contrat conclu avec la poste française ; qu'elle facture ses prestations de transport à la société Framar International (France) qui les refacture à son tour à la société Céline Limited ; que les principaux fournisseurs sont des sociétés françaises : Noveal, Martin Bauer, LIV ; que les factures des fournisseurs sont adressées à l'adresse de la société Framar International (France) : cf facture Odyssée du 20 octobre 2005, facture PHP NET du 30 août 2006 ; qu'à cet égard, le contenu du mail adressé le 12 juillet 2002 par le service commercial de la société Martin Bauer France à M. X... est significatif : « nous vous confirmons le départ hier des 1 676 pots de notre référence 43. 4402. Nous avons respecté votre souhait selon lequel l'adresse de facturation ne doit pas apparaître sur la facture. Cette dernière mentionne la date de la proforma correspondant à cette commande et nous avons envoyé cette facture à Paris » ; que le tribunal considère que la seule facture produite par la défense (pièce 12) une facture de LIV du 21 mars 2007 adressée à la société Céline Limited à Londres, ne saurait, à elle seule, venir infirmer l'analyse globale de l'administration fiscale corroborée par de nombreuses pièces ; que sur les documents transmis par les établissements français auprès desquels la société Céline Limited avait ouvert un compte (Caisse d'Épargne Ile-de-France et Banque postale), le représentant légal de la société pouvait être joint à un numéro de téléphone correspondant à une ligne de la société Framar International à Paris ; que les chèques émis par la société Céline Limited sont tous signés à Paris ; que les règlements des clients sont versés sur des comptes ouverts à France ; qu'aucun document ne témoigne de l'existence de relations administratives et financières entre le siège social en Grande Bretagne et l'établissement Céline Limited en France ; qu'à cet égard, le tribunal note que la pièce produite par la défense pour démontrer le transfert sur les comptes bancaires britanniques de la société de tous les bénéfices se trouvant sur les comptes bancaires étrangers, notamment français, n'est pas probante puisqu'il s'agit d'un tableau récapitulatif ces transferts sans aucune pièce justificative ; que, selon les autorités fiscales britanniques, la société Céline Limited ne disposait aux adresses successives de son siège au Royaume-Uni d'aucun local, ni moyen matériel et humain ; qu'elle n'y exerçait en réalité aucune activité, la totalité de son chiffre d'affaires déclaré était réalisé hors du Royaume-Uni ; qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que la société Céline Limited disposait d'un établissement stable en France, tant au regard des dispositions du droit interne que des dispositions du droit conventionnel ; que, sur la direction de fait, il résulte des pièces fournies par l'administration fiscale que M. X... était l'interlocuteur des sociétés ou laboratoires qui fournissaient la société Céline Limited en marchandises (cf. nombreux courriers et mails des sociétés Noveal, Martin Bauer France et LIV adressés à M. X... entre juillet 2002 et le 31 octobre 2006) ; que M. X... démarchait les laboratoires pour trouver les produits, qu'il est informé des prix des produits, des nouveautés disponibles, qu'il négocie les prix, qu'il rencontre les fournisseurs, qu'il est celui qui intervient auprès de la société Martin Bauer France pour que l'adresse française de facturation, 13, rue de Belzunce à Paris, soit remplacée par l'adresse anglaise de la société Céline Limited ; que M. X... assurait de manière permanente les relations avec les fournisseurs et la clientèle, les deux sociétés qu'il dirigeait, IMDM et société Framar International (Belgique) participaient à l'activité liée à la vente par correspondance de la société Céline Limited ; qu'IMDM était chargée des campagnes publicitaires et les produits fournis par les fournisseurs français transitaient

par la société Framar International (Belgique) qui les stockait et les envoyait aux clients finaux ; qu'il en résulte que M. X..., même s'il n'avait officiellement aucune fonction dans la société Céline Limited, apparaît à toutes les étapes de son fonctionnement puisqu'il est l'interlocuteur des fournisseurs, le dirigeant de droit des deux principaux prestataires IMDM et la société Framar International ; que M. Y... ne produit à l'appui de sa lettre du 11 février 2009 et de son courrier à la Commission des Infractions Fiscales du 15 janvier 2010 aucune pièce apportant la preuve de ses contacts avec les fournisseurs, apportant la preuve de ce qu'il était celui qui décidait des campagnes publicitaires sur proposition d'IMDM ; qu'il apparaît au contraire qu'il se contentait de signer les medias plannings sans que cette signature ait été précédée d'échanges de courriers ; qu'il est significatif de constater que dans son courrier du 2 avril 2010, M. Bernard F..., directeur commercial de la société LIV n'évoque que le nom de M. X... ; que le tribunal considère donc que l'établissement stable français de la société Céline Limited était animé de fait par M. X... ;

" 1°) alors que lorsque la procédure fiscale et la procédure pénale portent sur la même question déterminante pour leur issue, en particulier sur la qualification juridique des mêmes opérations et que le juge de l'impôt s'est prononcé sur cette qualification par une décision définitive avant le juge pénal, ce dernier est tenu de retenir la même qualification que le juge de l'impôt, en application du principe du droit à un procès équitable et du principe de sécurité juridique ; que, dans ces conditions, dès lors que le délit de fraude fiscale reproché à M. X... ne pouvait être constitué que si la société Celine Limited avait un établissement stable en France en 2006 en application de l'article 209-1 du code général des impôts et des stipulations de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, puis, que la Cour administrative d'appel de Paris avait jugé que cette société n'avait pas d'établissement stable en France par un arrêt du 2 octobre 2013, définitif à la date où la cour d'appel a statué, cette dernière ne pouvait pas ignorer cette décision et condamner M. X... pour fraude fiscale, sans méconnaître les exigences de l'article 6, § 1, de la Convention européenne des droits de l'homme ;

" 2°) alors que pour être conformes à l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, la loi pénale et la jurisprudence qui l'interprète doivent définir clairement et précisément les infractions de manière à ce que tout individu sache quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale ; que, faute d'une interprétation jurisprudentielle accessible et raisonnablement prévisible, les exigences de l'article 7 précité ne sont pas respectées ; que le juge pénal ne saurait donc ignorer la qualification juridique donnée à des opérations par une décision définitive du juge de l'impôt, lorsque cette qualification est déterminante pour apprécier l'élément matériel du délit de fraude fiscale, la différence de qualification retenue impliquant l'absence de clarté ; qu'en ignorant délibérément l'arrêt définitif de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 2 octobre 2013 qui a considéré que la société Celine Limited n'avait pas d'établissement stable en France de sorte qu'aucune fraude fiscale ne pouvait être reprochée à M. X..., l'arrêt attaqué méconnaît les exigences du texte susvisé ;

" 3°) alors que l'article 4 du Protocole n° 7 à la Convention européenne des droits de l'homme interdit de poursuivre une personne pour une seconde « infraction » pour autant que celle-ci a pour origine des faits qui sont en substance les mêmes que ceux ayant fait l'objet d'une première poursuite ayant abouti à une décision définitive ; qu'en l'espèce, par arrêt du 2 octobre 2013, devenu irrévocable le 2 mars 2014, la Cour administrative d'appel de Paris a déchargé M. X... des cotisations d'impôt sur le revenu 2005 et 2006 et des pénalités pour manoeuvres frauduleuses y afférent aux motifs qu'il ne pouvait avoir perçu des revenus prétendument distribués par l'établissement stable de la société Celine Limited en France dont il aurait été gérant de fait dès lors que la société Celine Limited ne disposait pas en France d'un établissement stable ; qu'en jugeant néanmoins M. X... coupable de fraude fiscale en sa qualité de dirigeant de fait de l'établissement stable en France de la société Celine Limited, la cour a violé le texte susvisé ;

” 4°) alors que, en toute hypothèse, une personne physique ne peut être poursuivie pour défaut de souscription des déclarations fiscales d’une personne morale ou pour omission de passer ou faire passer des écritures comptables au livre journal ou au livre d’inventaire de cette dernière, que s’il est établi que cette personne physique a participé personnellement et volontairement à la fraude fiscale reprochée et qu’elle est donc responsable du non-respect des obligations fiscales et comptables de la société en cause ; qu’une personne ne peut être responsable, en tant que dirigeant de fait, du non-respect des obligations fiscales et comptables d’une société, que si elle exerce un contrôle effectif et constant sur l’ensemble de la gestion de la société et non pas seulement sur un secteur d’activité de l’entreprise et si, par conséquent, elle effectue, en toute indépendance et sans lien de subordination, pour le compte de cette société des actes positifs de gestion et de direction ; que pour estimer que M. X... était le dirigeant de fait de la société Celine Limited, l’arrêt retient que M. X... ne peut soutenir qu’il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise et que les premiers juges ont considéré à juste titre qu’il animait de fait cette société, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l’unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle commercial complet renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de la société Celine Limited (IMDM et Framar International Belgique) ; qu’en statuant ainsi, sans rechercher si son rôle d’interlocuteur avec les fournisseurs ne résultait pas précisément de sa qualité de représentant de la société Framar International Belgique en charge de la relation avec les fournisseurs en exécution du contrat d’assistance et de conseil du 1er août 2014, la cour administrative d’appel n’a pas légalement justifié sa décision au regard des textes sus visés ;

” 5°) alors que, pour estimer que M. X... était le dirigeant de fait de la société Celine Limited, l’arrêt retient que M. X... ne peut soutenir qu’il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise et que les premiers juges ont considéré à juste titre qu’il animait de fait cette société, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l’unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle commercial complet renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de Celine Limited (IMDM et Framar International Belgique) ; qu’en statuant ainsi, sans répondre au moyen qui soutenait que M. X... n’avait aucun contact avec les clients de la société Céline, dès lors que ces derniers passaient leur commande soit par le biais du site Internet de la société Celine Limited, donc sans aucun contact personnel, soit par, courrier ou par téléphone, par le biais de la société Framar International à laquelle M. X... était étranger pour en être ni le dirigeant, ni l’associé, ni le salarié, la cour administrative d’appel n’a pas légalement justifié sa décision au regard des textes sus visés ;

” 6°) alors que, pour estimer que M. X... était le dirigeant de fait de la société Celine Limited, l’arrêt retient que M. X... ne peut soutenir qu’il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise et que les premiers juges ont considéré à juste titre qu’il animait de fait cette société, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l’unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle commercial complet renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de Celine Limited (IMDM et Framar International Belgique) ; qu’en statuant ainsi quand la seule circonstance, à la supposer exacte, que M. X... ait été l’interlocuteur des fournisseurs et des clients de la société Celine Limited dans le cadre d’un cycle commercial complet et qu’il ait pu avoir connaissance du fonctionnement de celle-ci, était en toute hypothèse impropre à caractériser la direction de fait de cette société par M. X..., c’est-à-dire le fait qu’il était investi des pouvoirs les plus étendus vis-à-vis des tiers, qu’il contrôlait en fait et en toute indépendance la gestion de la société dans tous domaines administratif, financier et commercial et qu’il était par voie de conséquence responsable de la tenue de la comptabilité et de la souscription des déclarations fiscales, les juges d’appel n’ont pas légalement justifié leur décision au regard des textes susvisés ;

” 7°) alors qu’une personne est responsable, comme dirigeant de fait, du non-respect des obligations fiscales et comptables d’une société, que si elle dispose du pouvoir d’engager la personne morale par ses décisions et si elle effectue, en toute indépendance et sans lien de subordination, pour le compte d’une société des actes positifs de gestion et de direction, la charge de la preuve de la direction de fait incombant à l’administration ; qu’à ce titre, la détention d’une procuration sur les comptes bancaires de la société ou de pouvoirs financiers permettant l’engagement de dépenses ou leur paiement sont des éléments constitutifs nécessaires de la direction de fait même s’ils ne sont pas suffisants ; qu’en l’absence de toute délégation de pouvoirs, le dirigeant légal ou statutaire d’une société est tenu pour responsable des obligations comptables et fiscales de l’entreprise, peu important que son lieu de résidence soit éloigné du siège de la société ; qu’en l’espèce, pour estimer que M. X... était le dirigeant de fait de la société Celine Limited, après avoir pourtant jugé que M. X... n’a officiellement aucune fonction dans la société de droit britannique Celine Limited, qu’il n’est ni gérant, ni salarié ni associé et ne bénéficie d’aucune procuration sur les comptes bancaires, l’arrêt retient que M. X... ne pouvait soutenir qu’il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise dans le cadre de la procédure fiscale et que les premiers juges ont considéré à juste titre qu’il animait de fait, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l’unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle commercial complet renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de la société Celine Limited (IMDM et Framar International Belgique) ; que, cependant, à défaut de disposer du pouvoir d’engager la société en particulier, par une délégation de pouvoirs, par la détention de pouvoirs financiers, en particulier, par une procuration bancaire, M. X... qui n’était ni associé ni salarié de la société et n’avait aucune fonction en son sein, ne pouvait être regardé comme dirigeant de fait de la société Celine Limited, de sorte qu’en statuant comme ils l’ont fait, les juges d’appel n’ont pas tiré les conséquences légales de leurs propres constatations et qu’ils ont méconnu les textes susvisés ;

” 8°) alors que la mise en jeu de la responsabilité pénale pour fraude fiscale d’une personne en tant que dirigeant de fait doit être fondée sur des actes positifs concrets justifiant la direction de fait et non sur des suppositions et des sous-entendus ; que sont impropres à caractériser des actes positifs concrets de gestion et de direction de fait de la part de M. X... les constatations des juges d’appel selon lesquelles ces derniers n’ont pu établir le rôle effectif de M. Y..., gérant de droit, et celle de l’associé principal de la société Celine Limited, M. Olivier Z..., selon lesquelles des chèques ont pu porter un tampon encreur ou une imitation de signature, en l’absence de contestation de la part du gérant de droit et de justification que M. X... ait pu utiliser un tel tampon ou imiter la signature de M. Y..., selon lesquelles encore Me A..., avocat de la société Celine Limited avait en particulier un cabinet à Hambourg, selon lesquelles enfin, l’épouse de M. X... était salariée de la société Framar International France et que M. X... était dirigeant de droit des sociétés IMDM et Framar International Belgique, partenaires principaux de la société Celine Limited dont il n’était pas soutenu qu’elles auraient agi avec leur gérant en dehors de leurs relations contractuelles avec cette dernière ou qu’elles se seraient immiscées dans la gestion de cette dernière ; qu’en statuant ainsi les juges d’appel ont privé leur décision de base légale au regard des textes susvisés ;

” 9°) alors qu’une personne physique ne peut être poursuivie pour défaut de souscription des déclarations fiscales d’une société étrangère ou pour défaut de tenue de comptabilité par cette dernière, que si cette société est effectivement imposable en France ; que l’assujettissement d’une société britannique à l’impôt sur les sociétés en France ne peut être fondée sur les dispositions de l’article 209-1 du code général des impôts et sur la notion de « cycle commercial complet » qui constitue, en l’absence de convention fiscale internationale, l’un des trois moyens, au sens de ce texte, de caractériser l’existence d’une « entreprise exploitée en France » ; qu’une société britannique ne peut être imposée en

France au titre des bénéfices générés par une activité industrielle et commerciale que si elle y dispose d'un établissement stable en application des articles 4 et 6 de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, ce texte ayant une autorité supérieure à l'article 209-1 précité ; qu'en jugeant, pour retenir que la société Celine Limited disposait d'un établissement stable en France, qu'elle disposait d'un cycle commercial complet, la cour d'appel violé l'article 4 de ladite Convention fiscale franco-britannique précitée ;

" 10°) alors qu'en application des articles 4 et 6 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, une société britannique n'est imposable en France au titre de la réalisation de bénéfices que si elle y dispose d'un établissement stable, autrement dit qu'elle y dispose soit d'une installation fixe d'affaires dotée d'une certaine permanence et impliquant la présence en France de moyens propres et de salariés placés sous son autorité soit encore d'un agent dépendant juridiquement ou économiquement ; qu'en se bornant à affirmer que la société Celine Limited disposait d'une installation fixe d'affaires en France sans constater qu'elle disposait effectivement de locaux dotés d'un personnel propre et d'équipements propres justifiant son imposition en France ou bien, à défaut, si cette société disposait en France d'un agent dépendant au sens de l'article 4 de la Convention précitée, justifiant l'imposition en France de cette société, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des textes susvisés ;

" 11°) alors que l'article 4 de la Convention fiscale francobritannique du 22 mai 1968 exclut qu'une entreprise de l'un des territoires ait un établissement stable dans l'autre territoire du seul fait qu'elle effectue des opérations commerciales dans cet autre territoire par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre intermédiaire jouissant d'un véritable statut indépendant sauf à établir que cet intermédiaire a excédé les pouvoirs confiés par le contrat qu'il a conclu avec cette entreprise ; que la cour a constaté que la société Celine Limited avait conclu des contrats avec différents prestataires de services, la société française IMDM, dirigée par M. X..., pour le marketing et la promotion commerciale de ses produits, la société belge Framar International, elle-même dirigée par M. X..., pour le stockage de ses produits, leur envoi aux clients, le traitement des retours et la recherche de fournisseurs, enfin, la société française Framar International dirigée par Mme C..., pour la réception des courriers, des télécopies et des commandes par téléphone ; que la cour n'a pas constaté que les sociétés précitées auraient excédé leurs pouvoirs ; qu'il en résultait que, M. X..., dirigeant de droit des deux principaux partenaires de la société Celine Limited, c'est-à-dire de la société belge Framar International et de la société française IMDM avait agi dans ses rapports avec la société Celine Limited dans le cadre de l'activité propre de ces sociétés, comme d'ailleurs la société Framar International France ; qu'en jugeant néanmoins que la société Celine Limited disposait d'un établissement stable en France, la cour a violé les stipulations des articles 4 et 6 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968 ;

" 12°) alors qu'en jugeant que les quelques pièces versées par la défense pour tenter de combattre l'existence d'un établissement stable en France (au demeurant conforme au contrat de domiciliation) sur le fondement d'un seul des critères susvisés n'emportent la conviction face aux nombreux éléments précis et concordants du dossier fiscal, sans préciser quels étaient ces prétendus éléments et alors même que le juge fiscal avait précisément écarté l'existence d'un établissement stable par une décision irrévocable, la cour n'a pas légalement justifié sa décision " ;

Attendu que, pour confirmer le jugement et déclarer M. X... coupable des faits reprochés, l'arrêt prononce par les motifs repris aux moyens ;

Attendu qu'en l'état de ces énonciations, dépourvues d'insuffisance comme de contradiction, d'où il résulte que la société Celine limited, sans réelle activité au Royaume-Uni et disposant à Paris, dans les locaux de la société Framar international France, d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle elle exerçait tout ou

partie de son activité, exploitait ainsi en France, au sens de l'article 209, I, du code général des impôts, une entreprise, et, au sens de l'article 4 de la convention franco-britannique du 22 mai 1968, un établissement stable à partir duquel elle réalisait des opérations d'achat et de revente formant un cycle commercial complet, produisant des bénéfices et soumis, en tant que tel, à l'impôt sur les sociétés et aux obligations comptables et déclaratives en découlant, la cour d'appel, qui a caractérisé le rôle du prévenu dans la gestion de fait de cet établissement en ce qu'il était l'unique interlocuteur des fournisseurs, assurant les relations avec les clients et la maîtrise du cycle complet commercial renforcée par sa direction de droit des principaux partenaires de la société, les sociétés Framar international Belgique et IMDM, a justifié sa décision sans méconnaître les dispositions légales et conventionnelles invoquées ;

D'où il suit que le moyen, inopérant dans ses trois premières branches en ce que la décision définitive du juge administratif ne portait pas sur les mêmes faits, et qui revient, pour le surplus à remettre en question l'appréciation souveraine, par les juges du fond, des faits et circonstances de la cause, ainsi que des éléments de preuve contradictoirement débattus, ne saurait être admis ;

Sur le second moyen de cassation, pris de la violation des articles 209, 1741, 1743, 1745 et 1750 du code général des impôts, 6, § 1, 6, § 2 et 7, de la Convention européenne des droits de l'homme, 4 du protocole additionnel n° 7 à cette convention, 4 et 6 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, 591 et 593 du code de procédure pénale, défaut de motifs, manque de base légale ;

" en ce que sur l'action publique, l'arrêt attaqué a confirmé le jugement entrepris, en toutes ses dispositions, déclarant ainsi M. X... coupable des faits qui lui étaient reprochés, constitutifs du délit de fraude fiscale, le condamnant à dix mois d'emprisonnement avec sursis et disant qu'il sera tenu solidairement avec la société Celine Limited, redevable légal, au paiement des impôts fraudés et des pénalités y afférentes ;

" aux motifs que la société à responsabilité de droit britannique, Celine Limited, était créée le 12 juillet 2002 au Royaume-Uni et son siège social était situé à Londres, avec plusieurs adresses de domiciliation successives figurant au dossier de l'administration fiscale ; que, selon la réponse des autorités fiscales britanniques à la demande d'assistance des services fiscaux français, le capital social était détenu depuis la constitution et pendant la période vérifiée par ces derniers par M. Z..., de nationalité belge et domicilié en Belgique, le gérant de droit à compter du 1er avril 2003 (succédant à M. Z...) étant M. Y..., de nationalité américaine et résidant aux USA, qui en serait devenu l'associé unique à compter du 9 octobre 2008 (hors période vérifiée) ; que cette société déclarait également son existence en France par une inscription au registre du commerce et des sociétés le 4 octobre 2002 et elle était domiciliée au cours de la période vérifiée chez la société Framar International, 13 rue de Belzunce à Paris 10e, puis à compter du 1er juillet 2008 square Sartagne à Paris 10e, l'ensemble des plis adressés au siège londonien par l'administration fiscale étant retourné par la poste britannique à cette dernière adresse ; qu'elle faisait l'objet, en France, d'une décision de radiation administrative le 25 juillet 2007, le procès-verbal de police du 22 septembre 2010 précisant « d'office par suite de cessation complète d'activité à compter du 1er janvier 2006 » ; qu'elle avait pour activité la vente de produits minceurs et de compléments alimentaires par correspondance : téléphone, internet, coupons détachables d'encarts publicitaires dans la presse ; que le 22 octobre 2007, l'administration fiscale adressait un avis de vérification de comptabilité au représentant légal de la société Celine Limited pour son établissement en France ; que le 12 novembre 2007, l'inspecteur des impôts se présentait dans les locaux parisiens mais aucun représentant de la société n'était présent ; qu'un nouveau rendez-vous était proposé par courrier du 30 novembre 2007 adressé aux mêmes destinataires mais retourné avec les mêmes mentions, et notamment « impossible de faire suivre » pour M. Y... et la nouvelle visite du 11 décembre 2007 sur place se révélait infructueuse en raison

de l'absence de représentant de la société ; qu'entretemps, le 4 décembre 2007, Me A..., qui se présente en qualité de conseil de la société Celine Limited répondait à la mise en demeure du 12 novembre 2007 de déposer une déclaration d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice clos en 2004 ainsi que les déclarations de TVA des mois d'octobre 2003 à septembre 2004 ; qu'il communiquait à cette occasion la nouvelle adresse de la société Celine Limited au 9 Perseverance Works à Londres (Royaume-Uni) ; qu'il expliquait qu'exerçant son activité en Grande-Bretagne et n'utilisant les locaux parisiens de la société Framar International que pour recevoir du courrier, cette société n'avait pas d'obligations déclaratives en France en matière de bénéfices au regard des dispositions conventionnelles ; que tant au regard du droit interne (article 209-1, alinéa 1, du code général) que du droit conventionnel (article 6-1 de la Convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968), l'administration fiscale considérait que la société Celine Limited disposait à tout le moins depuis le mois d'août 2004 d'une installation fixe d'affaires au 13, rue de Belzunce à Paris et utilisait des comptes bancaires français, ouverts à la même date, qu'elle développait en France une activité de vente de compléments alimentaires selon un cycle commercial complet, au travers de relations avec des fournisseurs et des prestataires de service exclusivement français (à l'exception de la société belge Framar International) et qu'elle était animée de fait par M X..., domicilié à Paris et dirigeant de droit des principaux partenaires de la société Celine Limited, la société International Media For Direct Marketing (IMDM), également sise au 13, rue Belzunce à Paris et la société Framar International ; que, sur l'établissement stable, au regard du droit interne, les premiers juges, se fondant sur les pièces fournies par l'administration fiscale, ont justement considéré en substance que la société Celine Limited, pour la période visée à la prévention, disposait d'une adresse postale à Paris chez la société Framar International France, avait principalement des clients résidant en France, recevait les règlements de commandes sur des comptes bancaires ouverts en France à son nom et avait exclusivement des fournisseurs français ; qu'en conséquence, ils ont justement estimé que cette société de droit britannique avait réalisé en France un cycle commercial complet d'achat-revente, ce seul critère répondant aux exigences de l'article 209 du code général des impôts ; qu'au regard du droit conventionnel, et contrairement à ce que soutient l'avocat de M. X... dans ses conclusions, les deux critères, l'existence d'une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle cette société exerce tout ou partie de son activité (critère retenu par le juge administratif et par le tribunal correctionnel) ou un agent dépendant exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant d'engager cette société dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant les activités propres de cette société (critère retenu par la cour administrative d'appel), ne sont pas cumulatifs mais alternatifs ; qu'outre les arguments pertinents des premiers juges sur le fondement du seul premier critère (en l'espèce, seul l'impôt sur les sociétés est concerné et non la distribution des bénéfices entre les mains de M. X..., objet de son contentieux administratif), il y a lieu de constater que dans le contrat de domiciliation (version française produite par la défense) du 1er août 2004, signé entre la société Framar International représentée par sa gérante Mme C..., 13, rue de Belzunce 75010 PARIS, et la société Celine Limited représentée par M. Y..., figurent les éléments suivants :

1- adresse commerciale : 13, rue de Belzunce 75010 PARIS,

2- réception du courrier (garde sans réexpédition),

3- réception des télécopies, et également les obligations suivantes :

« le domiciliataire met à la disposition de la personne domiciliée un local permettant la réunion régulière des organes chargés de la direction, de l'administration ou de la

surveillance de l'entreprise et l'installation des services nécessaires à la tenue, à la conservation et à la consultation des livres, registres et documents prescrits par les lois et règlements ; que la personne domiciliée reprend l'engagement d'utiliser effectivement et exclusivement les locaux, soit comme siège de l'entreprise, soit si le siège est à l'étranger, comme agence, succursale ou représentation » ; que référence faite à ce qui précède, toute l'activité, exceptions faites du stockage et de l'expédition des marchandises qui se situent en Belgique chez la société Framar International (dont M. X... est le gérant) mais dont la livraison en France est assurée par la poste française, est principalement concentrée à Paris, 10 rue de Belzunce, étant rappelé que la société Framar International (France) n'est pas totalement étrangère à M. X..., dès lors que son épouse y est salariée et que lui-même est le gérant de la société IMDM, également domiciliée à cette adresse ; qu'il convient également de rappeler que sur les documents transmis par les établissements bancaires auprès desquels la société Limited avait ouvert un compte, le représentant légal de la société pouvait être joint à un numéro de téléphone correspondant à une ligne de la société Framar International à Paris ; que cette analyse est confirmée par l'absence d'activité en Grande-Bretagne aux dates de la prévention ; que les documents comptables établis a posteriori le 5 décembre 2008 pour les exercices 2004, 2005 et 2006 et versés aux débats par la défense sont donc inopérants en ce qu'ils présentent un caractère strictement interne (expert-comptable à avocats) ; que, de même, comme l'ont justement indiqué les premiers juges, les quelques pièces versées par la défense pour tenter de combattre l'existence d'un établissement stable en France (au demeurant conforme au contrat de domiciliation) sur le fondement d'un seul des critères susvisés n'emportent la conviction face aux nombreux éléments précis et concordants du dossier fiscal ; qu'au regard de l'ensemble de ces éléments propres et adoptés, il est établi que la société Celine Limited disposait d'un établissement stable en France tant au regard du droit interne que conventionnel ; que sur la gérance de fait de M. X..., à ce stade de l'analyse, il importe de distinguer la notion de gérance de fait retenue par le tribunal correctionnel dans le cadre d'un contentieux fiscal relatif à l'impôt sur les sociétés de celle d'agent dépendant au sens conventionnel retenue par la cour administrative dans le cadre d'une procédure relative à l'impôt sur le revenu ; que les exigences posées par la juridiction administrative s'inscrivent dans l'appréciation d'une situation juridique fixée par les parties (le pouvoir ou non d'engager la personne morale) alors que la gérance de fait échappe par définition à ce strict cadre et repose sur l'accomplissement d'actes concrets ; que, certes, M. X... n'avait officiellement aucune fonction dans cette société de droit britannique, ni gérant, ni salarié, ni associé et ne bénéficie d'aucune procuration sur les comptes bancaires ; que contrairement aux conclusions de son avocat, M. X... ne peut cependant sérieusement soutenir qu'il ignorait tout du fonctionnement de cette société anglaise découvert dans le cadre de la procédure fiscale : l'avocat saisi pour représenter la société britannique était implanté notamment à Hambourg, ville du domicile d'alors de M. X... et une grande partie de son argumentaire visait déjà à écarter la gérance de fait de l'intéressé alors qu'il était réputé intervenir au soutien des intérêts de Celine Limited et donc de son gérant de droit, M. Y... non touché par les courriers de l'administration fiscale ; que, sans même approfondir quelques zones d'ombre de ce dossier (la radiation administrative intervenue en juillet 2007 en France et de Celine Limited, les déclarations de M. Z..., de nationalité belge, mettant en cause sa propre gérance de droit et sa propre qualité d'associé dans cette société britannique, la signature bancaire de M. Y... apparaissant sur des justificatifs de paiement de frais postaux engagés en personne par M. X... à Hambourg), l'avocat du prévenu indique dans ses conclusions que M. Y... prenait à partir de la Grande-Bretagne toutes les décisions importantes relatives à la gestion de la société Celine Limited tout en versant une lettre datée du 11 février 2009 (traduction française) dans laquelle il indique notamment « je me suis aussi rendu compte qu'en tant que citoyen américain résidant aux Etats-Unis, il est très difficile pour moi de me rendre en

Europe plus d'une ou deux par an » ; que, les premiers juges ont, à juste titre, considéré en s'appuyant sur l'ensemble du dossier fiscal, que M. X... animait de fait, par ses démarches auprès des laboratoires dont il était l'unique interlocuteur, par ses relations avec les clients et par sa maîtrise globale du cycle complet commercial renforcée par sa gérance de droit des deux principaux partenaires de la société Celine Limited (IMDM et Framar International Belgique) alors que les rôles effectifs de M. Y..., gérant de droit et de M. Z..., associé unique, ne résultent ni du dossier fiscal ni des pièces versées par la défense ; que lors du contrôle, les services fiscaux prenaient soin de préciser qu'il résultait de l'examen attentif des copies de chèques débités obtenues auprès des établissements bancaires teneurs de compte que la signature de M. Y... était susceptible d'avoir été imitée, à tout le moins d'avoir été apposée sur certains chèques au moyen d'un tampon encreur ; qu'en effet, par transparence, les signatures sur plusieurs chèques apparaissent en tous points identiques (taille des lettres, espaces entre les prénoms et le nom, épaisseur du trait) ; que, par ces motifs adoptés et propres, la cour considère que la gestion de fait de M. X... est ainsi suffisamment caractérisée ; que, sur la déclaration de culpabilité, les infractions, objets de la poursuite, étant établies en tous leurs éléments constitutifs, y compris intentionnel (M. X... est rompu aux affaires, en France comme à l'étranger), le jugement sera confirmé sur la déclaration de culpabilité du prévenu ;

” et aux motifs adoptés que, sur l'établissement stable, il résulte des pièces fournies par l'administration fiscale que la société Céline a passé un contrat avec la société Framar International le 1er août 2004 pour la mise à disposition d'une adresse commerciale, la réception du courrier et les télécopies ; que cette adresse, 13 rue de Belzunce à Paris, est la seule connue des clients ; que la société Céline Limited fait paraître par le biais de la société IMDM (France) (même adresse que la société Framar International) des petites annonces dans différents journaux présentant ses produits ; que pour les commandes par téléphone, le numéro indiqué correspond à une ligne de la société Framar International (France) ; que les commandes écrites sont envoyées à l'adresse de la société Framar International (France) ; que les marchandises sont entreposées en Belgique par la société Framar International (Belgique) ; qu'elle assure la livraison en France grâce à un contrat conclu avec la Poste française ; qu'elle facture ses prestations de transport à la société Framar International (France) qui les refacture à son tour à la société Celine Limited ; que les principaux fournisseurs sont des sociétés françaises : Noveal, Martin Bauer, LIV ; que les factures des fournisseurs sont adressées à l'adresse de la société Framar International (France) : cf facture Odyssée du 20 octobre 2005, facture PHP NET du 30 août 2006 ; qu'à cet égard, le contenu du mail adressé le 12 juillet 2002 par le service commercial de Martin Bauer France à M. X... est significatif : « nous vous confirmons le départ hier des 1 676 pots de notre référence 43. 4402. Nous avons respecté votre souhait selon lequel l'adresse de facturation ne doit pas apparaître sur la facture. Cette dernière mentionne la date de la proforma correspondant à cette commande et nous avons envoyé cette facture à Paris » ; que le tribunal considère que la seule facture produite par la défense (pièce 12) une facture de LIV du 21 mars 2007 adressée à Celine Limited à Londres, ne saurait, à elle seule, venir infirmer l'analyse globale de l'administration fiscale corroborée par de nombreuses pièces ; que sur les documents transmis par les établissements français auprès desquels la société Celine Limited avait ouvert un compte (Caisse d'Epargne Ile-de-France et Banque postale), le représentant légal de la société pouvait être joint à un numéro de téléphone correspondant à une ligne de la société Framar International à Paris ; que les chèques émis par la société Celine Limited sont tous signés à Paris ; que les règlements des clients sont versés sur des comptes ouverts à France ; qu'aucun document ne témoigne de l'existence de relations administratives et financières entre le siège social en Grande Bretagne et l'établissement Celine Limited en France ; à cet égard, le tribunal note que la pièce produite par la défense pour démontrer le transfert sur les comptes bancaires britanniques de la société de tous les bénéfices se trouvant sur les

comptes bancaires étrangers, notamment français, n'est pas probante puisqu'il s'agit d'un tableau récapitulatif ces transferts sans aucune pièce justificative ; que selon les autorités fiscales britanniques, la société Celine Limited ne disposait aux adresses successives de son siège au Royaume-Uni d'aucun local, ni moyen matériel et humain ; qu'elle n'y exerçait en réalité aucune activité, la totalité de son chiffre d'affaires déclaré était réalisé hors du Royaume-Uni ; qu'il résulte de l'ensemble de ces éléments que la société Celine Limited disposait d'un établissement stable en France, tant au regard des dispositions du droit interne que des dispositions du droit conventionnel ; que, sur la direction de fait, il résulte des pièces fournies par l'administration fiscale que M. X... était l'interlocuteur des sociétés ou laboratoires qui fournissaient la société Celine Limited en marchandises (cf. nombreux courriers et mails des sociétés Noveal, Martin Bauer France et LIV adressés à M. X... entre juillet 2002 et le 31 octobre 2006 ; que M. X... démarchait les laboratoires pour trouver les produits, qu'il est informé des prix des produits, des nouveautés disponibles, qu'il négocie les prix, qu'il rencontre les fournisseurs, qu'il est celui qui intervient auprès de la société Martin Bauer France pour que l'adresse française de facturation, 13, rue de Belzunce à Paris, soit remplacée par l'adresse anglaise de la société Céline Limited ; que M. X... assurait de manière permanente les relations avec les fournisseurs et la clientèle, les deux sociétés qu'il dirigeait, IMDM et société Framar International (Belgique) participaient à l'activité liée à la vente par correspondance de la société Céline Limited ; qu'IMDM était chargée des campagnes publicitaires et les produits fournis par les fournisseurs français transitaient par la SPRL Framar International (Belgique) qui les stockait et les envoyait aux clients finaux ; qu'il en résulte que M. X..., même s'il n'avait officiellement aucune fonction dans la société Céline Limited, apparaît à toutes les étapes de son fonctionnement puisqu'il est l'interlocuteur des fournisseurs, le dirigeant de droit des deux principaux prestataires IMDM et la société Framar International ; que M. Y... ne produit à l'appui de sa lettre du 11 février 2009 et de son courrier à la Commission des Infractions Fiscales du 15 janvier 2010 aucune pièce apportant la preuve de ses contacts avec les fournisseurs, apportant la preuve de ce qu'il était celui qui décidait des campagnes publicitaires sur proposition d'IMDM ; qu'il apparaît au contraire qu'il se contentait de signer les médias plannings sans que cette signature ait été précédée d'échanges de courriers ; qu'il est significatif de constater que dans son courrier du 2 avril 2010, M. F..., directeur commercial de la société LIV n'évoque que le nom de M. X... ; que le tribunal considère donc que l'établissement stable français de la société Céline Limited était animé de fait par M. X... ;

" alors que les dispositions de l'article 1741 du code général des impôts ne permettent pas de condamner pour fraude fiscale un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive ; que, dans ces conditions, dès lors que, par un arrêt définitif de la cour administrative de Paris, en date du 2 octobre 2013, M. X... a été déchargé des rappels d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et des pénalités pour manoeuvres frauduleuses, auxquels il avait été assujéti pour les années 2005 et 2006 au titre des bénéfices sociaux prétendument réalisés par l'établissement stable qu'aurait détenu, en France, la société Celine limited, et que le juge de l'impôt a justifié cette décharge d'impositions par la circonstance que cette société n'avait pas d'établissement stable en France, la cour d'appel ne pouvait pas, sans violer l'article 1741 précité, condamner M. X... pour fraude fiscale " ;

Attendu qu'en confirmant la responsabilité pénale de M. X..., en qualité de gérant de fait de l'établissement stable en France de la société Celine limited du chef notamment de fraude fiscale pour omission de déclaration de résultats au titre de l'impôt sur les sociétés pour l'exercice clos au 30 septembre 2006, nonobstant la décision juridictionnelle devenue définitive prononcée par la cour administrative d'appel, la cour d'appel n'a pas méconnu la réserve d'interprétation invoquée ;

Qu'en effet, la réserve d'interprétation émise par le Conseil constitutionnel dans ses

décisions n° 2016-545 et 2016-546 QPC du 24 juin 2016, au paragraphe 13, et n° 2016-556 du 22 juillet 2016, qui porte sur certaines dispositions de l'article 1741 du code général des impôts pris isolément, et dont il résulte qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt pour un motif de fond par une décision juridictionnelle devenue définitive ne peut être condamné pour fraude fiscale, ne s'applique qu'à une poursuite pénale exercée pour des faits de dissimulation volontaire d'une partie des sommes sujettes à l'impôt, et non d'omission volontaire de faire une déclaration dans les délais prescrits, et nécessite également que la décision de décharge rendue par le juge administratif ou civil concerne le même impôt ;

D'où il suit que le moyen doit être écarté ;

Et attendu que l'arrêt est régulier en la forme ;

REJETTE le pourvoi ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre criminelle, et prononcé par le président le trente et un mai deux mille dix-sept ;

En foi de quoi le présent arrêt a été signé par le président, le rapporteur et le greffier de chambre.

Publication :

Décision attaquée : Cour d'appel de Paris , du 18 mars 2015