

N^{os} 406573, 406574
SOCIETE SUD TRADING COMPANY

9^{ème} chambre jugeant seule
Séance du 18 janvier 2018
Lecture du 7 février 2018

N^o 406576
SOCIETE SUD TRADING COMPANY

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies
Séance du 10 octobre 2018
Lecture du 22 octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

La société Sud Trading company, qui exerce une activité de vente et de commercialisation au détail et en gros de bimbeloterie, gadgets et petits cadeaux, a confié à trois sociétés établies à Hong Kong des missions consistant à rechercher et identifier les sociétés locales disposant d'ateliers susceptibles de permettre la fabrication en série des objets qu'elle conçoit et commercialise, à assurer une fonction de suivi et de surveillance des opérations de production de ces objets ainsi que de contrôle-qualité sur la chaîne de fabrication de la série, et à contrôler la conformité de la marchandise et de son conditionnement avant embarquement et expédition. A l'issue d'une vérification de compatibilité, le service a opéré des retenues à la source au titre des exercices clos en 2008, 2009 et 2010, sur le fondement de l'article 182 B du CGI, sur les rémunérations versées à ces trois sociétés hongkongaises. La société Sud Trading company, qui a contesté ces retenues devant le tribunal administratif de Montpellier, puis la cour administrative d'appel de Marseille, mais sans succès, se pourvoit aujourd'hui en cassation devant vous.

Vous écarterez le moyen tiré de ce que la cour aurait entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, de contradiction de motifs, d'erreur de droit et de dénaturation en jugeant que la proposition de rectification notifiée par l'administration le 10 novembre 2011 était suffisamment motivée, alors qu'elle était stéréotypée et n'indiquait pas les éléments permettant à l'administration de conclure à l'utilisation en France des prestations facturées. Par cette argumentation, la requérante conteste en réalité le bien-fondé de la proposition de rectification plus que le caractère suffisant de sa motivation, dont l'appréciation par les juges du fond est souveraine et n'est susceptible que d'un contrôle d'erreur de droit (sur les catégories d'informations requises) et de dénaturation. En l'espèce, la cour ne s'est pas rendue coupable des mille maux juridiques dont le pourvoi l'accuse en jugeant que « *la proposition de rectification du*

10 novembre 2011, qui précise la nature de l'impôt concerné ainsi que les années et la base d'imposition, expose de façon circonstanciée les raisons pour lesquelles les prestations ayant donné lieu à l'application d'une retenue à la source ont été regardées comme utilisées en France et, par suite, comme entrant dans le champ d'application de l'article 182 B du code général des impôts ».

Le moyen suivant, qui a justifié l'admission du pourvoi, est tiré de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, a inexactement qualifié et dénaturé les faits qui lui étaient soumis et a commis une erreur de droit en jugeant que les prestations effectuées par les trois sociétés établies à Hong-Kong devaient être regardées comme effectivement utilisées en France au sens du c de l'article 182 B du CGI, alors qu'étaient en cause des démarches et diligences effectuées hors de France à l'égard de personnes domiciliées à l'étranger.

En vertu du I de cet article, *« donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente : / a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 ; / b. Les produits définis à l'article 92 et perçus par les inventeurs ou au titre de droits d'auteur, ceux perçus par les obtenteurs de nouvelles variétés végétales (...) ainsi que tous produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés ; / c. Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France (...) »*. Le taux de la retenue est, dans la généralité des cas, fixé à 33 1 / 3 %.

Votre jurisprudence apparaît clairsemée sur l'application de cet article. Si plusieurs décisions ont éclairé la portée de la condition tenant à ce que les personnes bénéficiaires des sommes donnant lieu à retenue à la source *« relèvent de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés »* mais sans disposer en France d'aucune installation professionnelle permanente – condition qui doit être entendue au regard du champ d'application matériel de l'IS, en faisant abstraction des règles de territorialité de cet impôt (CE, 25 mai 2007, *GIE Compagnie industrielle des polyéthylènes de Normandie*, n° 288288, RJF 8-9/07 n° 896, avec chronique J. Burguburu p. 703, concl. L. Olléon BDCF 8-9/07 n° 95 ; Dr. fisc. 2008 n° 13 comm. 240, note J-L. Pierre) – vous n'avez en revanche guère eu l'occasion de préciser la notion, figurant au c du I de cet article, de prestations *« utilisées en France »*.

La rareté du contentieux relatif à cette notion tient sans doute à la fréquente neutralisation, par la plupart des conventions fiscales bilatérales conclues par la France, de l'application de l'article 182 B du CGI aux rémunérations de prestations de services rendues depuis l'étranger par des entreprises dépourvues d'établissement stable en France. Le présent litige, noué avant l'entrée en vigueur de l'accord fiscal du 21 octobre 2010 entre la France et Hong-Kong, vous permettra de combler ce vide jurisprudentiel.

Le dispositif de l'article 182 B du code tire sa source d'une loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France. Cette loi a, d'une part, défini la notion de « revenus de source française » en y incluant expressément, au c de son article 6 aujourd'hui

codifié au c du II de l'article 164 B du CGI, les « *sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France* » lorsque « *le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France* », et d'autre part, institué à son article 10, dont la substance est aujourd'hui reprise à l'article 182 B du code, un mécanisme de retenue à la source sur ces revenus.

Les travaux préparatoires de l'article 10 de la loi du 29 décembre 1976, qui relèvent le caractère très général de cette formule, permettant d'appréhender des catégories de revenus n'entrant pas dans les précédents items cités par cet article et notamment dans celui des sommes versées en « *rémunération d'une activité déployée en France* », ne vous seront pas d'une grande utilité pour interpréter la notion de prestations « *utilisées en France* ».

Il est toutefois possible d'en retirer l'idée, d'une part, que cette disposition a une portée délibérément large, et d'autre part, que l'application d'une retenue à la source à ces rémunérations ne procède pas d'une logique de clause « anti-abus » destinée à lutter contre l'évasion fiscale, mais de l'appréciation par le législateur français d'un rattachement territorial suffisant de ces sommes pour justifier, quand bien même elles seraient versées à des non-résidents, leur inclusion dans le champ normatif fiscal français et leur imposition par la France, en tant qu'Etat de la source. Dans le cas des sommes visées au c du II de l'article 164 B comme au c de l'article 182 B du code, cette attraction dans l'aire de souveraineté fiscale française procède du cumul de deux rattachements : celui du débiteur à la France, du fait qu'il y exerce une activité, et celui de la prestation elle-même au territoire français, en raison soit de sa fourniture sur le sol français soit de son utilisation en France par le débiteur.

La loi ayant ainsi, au c de l'article 182 B de même qu'au c du II de l'article 164 B du CGI, elle-même visé comme constituant deux ensembles distincts répondant à des critères de rattachement matériel différents, les rémunérations des prestations de toute nature « *fournies ou utilisées en France* », il en résulte que la fourniture matérielle de la prestation en France n'épuise pas la notion d'utilisation d'une prestation en France et qu'une prestation peut être utilisée en France tout en ayant été fournie ou exécutée à et depuis l'étranger.

Dès lors qu'une prestation peut être utilisée en France sans y être matériellement fournie, nous ne voyons guère comment interpréter la notion de « prestations utilisées en France » au sens de ces dispositions autrement que comme identifiant une telle utilisation dans le cas où une prestation fournie à l'étranger est effectivement utilisée par le débiteur pour les besoins de son activité en France.

Cette utilisation pour les besoins de l'activité française, qui nous paraît devoir être suffisamment directe, peut notamment se matérialiser dans l'usage fait du produit de cette prestation, tel qu'un conseil ou une étude, pour prendre, depuis la France, des décisions afférentes à une activité commerciale menée en France. La doctrine illustre ainsi la notion de prestations utilisées en France par la fourniture d'informations d'ordre industriel, commercial ou scientifique ainsi que la fourniture d'études techniques dont les résultats sont effectivement utilisés sur le territoire national, ou encore par la location à l'étranger d'un bien meuble effectivement utilisé sur le territoire national. Une telle utilisation pour les besoins de l'activité en France nous paraît

également pouvoir se traduire par le caractère nécessaire de ces prestations pour l'activité réalisée en France et par leur insertion et imbrication étroite dans le processus commercial français.

Certes, une telle définition, très étendue, peut conduire à inclure dans le champ de cette notion la plupart des prestations de service commandées par les sociétés ayant une activité en France à des non-résidents dans le cadre d'une gestion commerciale normale. Mais en premier lieu, les travaux préparatoires indiquent que le législateur a retenu une approche délibérément large d'attraction dans le champ de l'impôt français, à raison de leur origine – débiteur fiscalement domicilié en France –, de rémunérations professionnelles versées à des non résidents. En deuxième lieu, la loi ayant distingué entre fourniture et utilisation en France, présentées comme deux critères alternatifs de rattachement territorial à la France, ces deux notions ne sont pas synonymes et ne sauraient se recouper parfaitement : il faut donner une portée à cette distinction. En troisième lieu, une telle définition a le mérite de la clarté et de la maniabilité. Nous étant essayé à imaginer une autre frontière entre prestations utilisées en France et prestations utilisées à l'étranger que celle proposée à l'instant, nous ne sommes pas parvenue à faire passer le trait de crayon ailleurs que sur la ligne de démarcation que constitue l'utilisation pour les besoins de l'activité en France du débiteur.

Enfin, dans la plupart des cas, cette retenue se voit neutralisée par voie conventionnelle : les effets de votre décision seront donc limités. Mais ils donneront, en présence de prestataires situés dans un Etat n'ayant pas conclu avec la France de convention d'élimination des doubles impositions, ou de prestataires ne répondant pas, faute d'assujettissement à l'impôt dans leur Etat de situation, à la définition conventionnelle de la résidence retenue par votre décision du 9 novembre 2015 *min. c/ Landesärztekammer Hessen Versorgungswerk* (n° 370054, p. 376, RJF 2016 n° 178 ; Dr. fisc. 2016 n° 28, comm. 421, concl. Mme de Barmon, note G. Glon), sa pleine portée au choix d'affirmation de la souveraineté fiscale française fait en 1976. Or lorsqu'il s'agit de déterminer les critères de rattachement à sa compétence normative d'une situation ou d'une personne, fût-elle à l'extérieur de son territoire, et en dehors des quelques cas de règles prohibitives de rattachement posées par le droit international public, « *chaque État reste libre d'adopter les principes qu'il juge les meilleurs et les plus convenables* », comme l'a rappelé la Cour internationale de justice en 1927 dans l'affaire du *Lotus*. A cet égard, le rattachement large choisi par la France au c de l'article 182 B n'est nullement déraisonnable.

Quelles conclusions en tirer sur le présent pourvoi ?

La notion de prestations utilisées en France déterminant le champ d'application de la retenue à la source de l'article 182 B et présentant une densité juridique suffisante, elle nous paraît devoir faire l'objet d'un contrôle de qualification juridique, à partir des faits souverainement appréciés par les juges du fond.

En l'espèce, la cour a relevé que la SAS Sud Trading Company avait confié à trois sociétés établies à Hong Kong des missions consistant à rechercher et identifier les sociétés locales disposant d'ateliers susceptibles de permettre la fabrication en série des objets commercialisés par la société requérante, à assurer une fonction de suivi et de surveillance des opérations de production et de contrôle qualité sur la chaîne de fabrication de la série, et à contrôler la conformité de la marchandise et de son conditionnement avant embarquement.

En jugeant que l'ensemble de ces prestations, quand bien même elles auraient été matériellement fournies en Chine, devaient être regardées comme ayant été utilisées en France au sens des dispositions du c) de l'article 182 B du CGI, la cour n'a pas inexactly qualifié les faits qui lui étaient soumis. En effet, le service de recherche et d'identification des ateliers de fabrication susceptibles d'être retenus a bien été utilisé en France : la requérante a, sur la base de ces informations et des propositions qui lui ont été transmises, opéré le choix de ses sous-traitants en sa qualité de donneur d'ordres situé en France pour les besoins de son activité en France. Quant à la prestation de suivi des opérations de production et contrôle qualité de la chaîne de fabrication, et celle de contrôle de la conformité de la marchandise avant sa réexpédition vers la France, elles nous paraissent également devoir être regardées comme ayant été effectivement utilisées en France par la société, pour les besoins de son activité aval de commercialisation des objets dont elle a confié la fabrication à des ateliers situés en Asie : ces prestations lui garantissent en France la réception d'objets conformes à ses prescriptions et à ses attentes, en termes de qualité de la fabrication qu'elle a ordonnée et d'état de la marchandise à l'arrivée, pouvant être directement commercialisés par elle dans le cadre de son activité française de vente.

Par suite, l'utilisation en France des prestations au sens de l'article 182 B du code nous paraît en l'espèce devoir être caractérisée autant dans le cas de l'assistance apportée en amont du choix des sous-traitants que dans le cas de celle fournie en aval de ce choix.

Dès lors, ayant également constaté qu'il n'était pas contesté que ces sociétés hongkongaises, qui exerçaient une activité commerciale à raison de laquelle elles percevaient d'un débiteur ayant une activité en France des sommes payées en rémunération de prestations de services, relevaient de l'impôt sur les sociétés, la cour a pu, sans erreur de droit, en déduire l'assujettissement à la retenue à la source des sommes versées en rémunération des prestations qu'elle avait caractérisées. Si sa motivation est, dans sa formulation, un peu maladroite, elle est très certainement suffisante.

Par suite, vous écarterez ce deuxième groupe de moyens.

Le troisième et dernier moyen du pourvoi est brièvement tiré de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt, inexactly qualifié les faits, dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit en jugeant que la société ne pouvait invoquer, sur le terrain de l'article L. 80 A du LPF, les énonciations du point 26 de l'instruction référencée 5 B-24-77 du 26 juillet 1977, alors que les prestations litigieuses présentaient un caractère accessoire au sens de ces énonciations.

Après avoir rappelé que sont soumises à une retenue à la source les sommes versées par un débiteur établi en France à une personne dépourvue d'installation professionnelle permanente en France en rémunération de prestations fournies ou utilisées en France, cette doctrine énonce que « *Toutefois, en ce qui concerne les prestations utilisées en France mais qui ne sont pas fournies sur le territoire français, on admettra que la retenue à la source n'a pas à être prélevée lorsque les prestations sont afférentes à des opérations faites avec des clients n'ayant pas leur domicile fiscal en France* ». Puis vient le paragraphe invoqué par la requérante et auquel l'arrêt attaqué fait écho : « *La même solution est applicable, lorsque le débiteur est domicilié ou établi en France, aux prestations fournies hors du territoire national dans la mesure où ces fournitures de services sont l'accessoire des prestations utilisées en France. C'est ainsi qu'une compagnie maritime*

française qui effectue, en exécution d'un contrat de transport régi par la loi française, des paiements à l'étranger à titre de courtage ou de services (pilotage, remorquage, lamanage, manutention, commissions, honoraires) pour le compte d'un client français, n'est pas soumise à la retenue à la source à raison de ces paiements ».

Outre que ce paragraphe est fort peu intelligible et qu'il nous paraît délicat d'en dégager une interprétation formelle de la loi fiscale, cette doctrine n'énonce pas littéralement, contrairement à ce que soutient la société, qu'échapperaient à retenue à la source les sommes versées en rémunération de prestations accessoires à l'activité réalisée en France par le débiteur.

En effet, elle prévoit que la retenue n'est pas applicable aux prestations fournies à l'étranger qui ne sont elles-mêmes que l'accessoire des « prestations utilisées en France », à ce titre soumises à retenue. En d'autres termes, cette doctrine énonce l'absence de caractère « tâche d'huile » de la retenue à la source en plaçant hors de son champ les prestations fournies à l'étranger qui ne sont elles-mêmes que l'accessoire des prestations utilisées en France par le débiteur. Or les prestations en cause dans le présent litige ne sont l'accessoire d'aucune prestation utilisée en France au sens de cette doctrine : elles constituent elles-mêmes les prestations utilisées en France, et l'activité de fabrication des ateliers chinois qu'elles ont contribué à identifier et à contrôler ne constitue pas une prestation de service mais une livraison de bien. C'est donc à bon droit que la cour a écarté le moyen tiré de l'invocation de cette doctrine sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Indiquons que postérieurement au 12 septembre 2012, c'est-à-dire postérieurement aux années en litige, la base documentaire Bofip-impôts ne paraît pas avoir repris ce paragraphe.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.