

N° 386637

M. B...

3^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 8 novembre 2016

Lecture du 18 novembre 2016

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. B... a créé la société Recherche Médicale et Distribution (RMD), qui était établie au Luxembourg et exerçait l'activité d'agent commercial. Son épouse et lui en étaient les uniques salariés et détenaient conjointement 25 % des parts de la société, le reste des parts étant détenu par la société Vasselore Holding.

Les 15 novembre 1998 et 1^{er} janvier 2000, la société RMD a conclu avec la société Guidant, établie en France, des contrats, qui ont fait l'objet d'avenants, par lesquels la société Guidant accordait à la société RMD un mandat exclusif de commercialisation de matériels médicaux, pour un certain nombre de zones situées sur le territoire français.

A la suite de divers contrôles, l'administration a estimé que les sommes versées entre 2002 et 2005 par la société Guidant à la société RMD en rémunération de ses prestations d'agent commercial – lesquelles étaient exécutées en France par M. B... – étaient imposables en France, au nom de M. B..., sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts (CGI).

M. B... a contesté les impositions et pénalités mises à sa charge en conséquence, devant le tribunal administratif de Montreuil puis la cour administrative d'appel de Versailles, sans succès. Il se pourvoit en cassation.

1. En premier lieu, M. B... soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration était fondée à faire application de l'article 155 A du CGI, sans rechercher, d'une part, si les sommes imposées auraient pu l'être sur le fondement de l'article 209 du même code, dès lors que la société RMD disposait en France d'un établissement stable et, d'autre part, si les sommes que lui a reversées la société RMD étaient imposables sur le fondement de l'article 10 du même code, dès lors qu'il était domicilié fiscalement en France.

A l'appui de ce moyen, le requérant développe une argumentation fondée sur la prémisse selon laquelle l'administration ne peut faire application de l'article 155 A du CGI qu'à défaut de pouvoir fonder l'imposition sur d'autres dispositions du CGI – que M. B... désigne comme « le droit commun ». Il défend ainsi l'idée d'une « subsidiarité » de l'article 155 A par rapport aux autres dispositions de ce code, question inédite dans votre jurisprudence.

L'auteur du pourvoi n'ignore pas que cette argumentation est nouvelle en cassation. C'est pourquoi il soutient l'idée que la question est d'ordre public. Selon lui, la « subsidiarité » de l'article 155 A du CGI a trait à son champ d'application, de sorte qu'il revenait aux juges du fond, d'office, de vérifier que l'imposition ne pouvait être établie sur le fondement de dispositions « de droit commun » avant de faire application de l'article 155 A. Là aussi – et c'est un *a fortiori* – la question est inédite dans votre jurisprudence.

Nous ne vous proposerons évidemment pas de trancher ces deux questions dans la présente formation de jugement. A supposer même que les réponses à y apporter soient celles que propose M. B..., nous croyons que le moyen qu'il soulève doit être écarté.

Si l'on se place, hypothétiquement, dans le cadre général proposé par l'argumentation du pourvoi, il faudrait encore, pour accueillir le moyen d'ordre public soulevé par le pourvoi, que son bien-fondé ressorte des pièces du dossier, et cela, sans qu'il soit besoin d'apprécier les faits (CE section, 26 juin 1992, Commune de Bethoncourt c/ Consorts Barbier, n° 114728, au Recueil).

La question serait donc la suivante : au vu des pièces du dossier soumis aux juges du fond, les sommes litigieuses pouvaient-elles être imposées selon ce que M. B... appelle le « droit commun » ?

Il s'agit, rappelons-le, de sommes versées par la société Guidant à la société RMD, domiciliée au Luxembourg, à raison d'une activité d'agent commercial déployée en France. Il nous semble défendable de soutenir, comme le fait M. B..., que ces sommes auraient pu, au plan du droit interne, faire l'objet d'une imposition à l'impôt sur les sociétés sur le fondement de l'article 209 du CGI, en tant que bénéfices d'une entreprise exploitée en France. Le champ d'application territorial de l'impôt sur les sociétés est en effet largement défini est vous jugez par exemple qu'une société étrangère qui se livre en France, moyennant une commission sur le montant des ventes réalisées, à des opérations de représentation pour le compte d'une entreprise industrielle française doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison des profits retirés par elle de cette activité, encore qu'elle ne possède aucun établissement ni magasin dans notre pays et que la facturation ne soit pas établie par ses soins (CE 7^e s.-s., 26 septembre 1960, Société F..., n° 45001, au Recueil p. 502).

Toutefois ce ne serait pas suffisant pour exclure l'application de l'article 155 A du CGI. Il faudrait encore pouvoir affirmer que les stipulations de la convention fiscale franco-luxembourgeoise n'auraient pas fait obstacle à l'imposition. Or ces stipulations, très classiquement, réservent le pouvoir d'imposer les bénéfices d'entreprise à l'Etat dans lequel l'entreprise en cause possède un établissement stable auquel ils peuvent être rattachés (art. 4). C'est là que le bât blesse : après avoir soutenu, dans sa requête introductive d'instance devant la cour administrative d'appel, que la société RMD ne disposait d'aucun établissement stable en France, M. B... a soutenu exactement le contraire dans la suite de ses écritures devant la cour administrative d'appel – tout cela à l'appui d'une argumentation différente de celle développée dans son pourvoi en cassation. Il n'a guère apporté d'éléments pour nourrir l'existence d'un établissement stable en France. Relevons que, pour tenter de faire échec à l'application de l'article 155 A, il s'efforçait de minorer son rôle au sein de la société RMD, en soutenant qu'il en était un simple salarié n'ayant pas le pouvoir de l'engager par sa signature. Au final, la cour s'est prononcée sans prendre position sur la question de l'existence d'un établissement stable en France de la société RMD. Dans ces conditions, nous

ne croyons pas possible d'affirmer que l'existence d'un tel établissement ressortait des pièces du dossier, sans qu'il soit besoin de recourir à aucune appréciation des faits.

Quant à l'article 10 du CGI qu'évoque M. B..., il se borne à définir le lieu d'imposition d'un contribuable redevable de l'impôt sur le revenu français. Il ne s'agit pas d'une disposition relative au champ ou à l'assiette de l'impôt sur le revenu, de sorte que nous voyons mal ce que le requérant prétend en tirer. En tout état de cause, la discussion tournant autour de ces dispositions a trait à l'imposition des salaires que M. B... aurait reçus de la société RMD – c'est-à-dire d'un autre flux que celui imposé par l'administration, qui a taxé les sommes versées par la société Guidant à la société RMD. Relevons enfin que, contrairement à ce que soutient le pourvoi à l'appui de cet aspect de son argumentation, avec un aplomb qui frise la mauvaise foi, il n'était nullement « constant » que M. B... était domicilié en France. Il était au contraire constant, et l'intéressé l'a répété tout au long de la procédure devant le tribunal puis devant la cour, qu'il était fiscalement domicilié au Luxembourg.

2. En deuxième lieu, la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que les conditions d'application de l'article 155 A étaient remplies, sans rechercher si les rémunérations correspondant aux prestations de services litigieuses correspondaient à un service rendu pour l'essentiel par M. B..., pour lequel la facturation par la société RMD ne trouvait aucune contrepartie réelle dans l'intervention propre de cette société.

Devant la cour administrative d'appel, M. B... invoquait votre décision *P...* du 20 mars 2013 (n° 346642, RJF 6/2013 n° 578), par laquelle vous avez jugé que l'article 155 A du CGI ne permet d'imposer que « des services (...) ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France ». Toutefois, le contribuable n'apportait aucun élément concret tendant à démontrer que la société RMD apportait une plus-value aux prestations d'agent commercial rendues par lui sur le territoire français – et le pourvoi s'en tient lui aussi à une pétition de principe. La cour a jugé qu'il ne résultait pas de l'instruction que la société RMD aurait exercé une activité industrielle et commerciale autre que les prestations de services en litige – qu'elle regarde par ailleurs clairement, un peu plus loin dans son arrêt, comme des prestations rendues par M. B... à la société Guidant. Compte tenu du caractère parfaitement étique de l'argumentation soumise à la cour quant à la réalité de l'intervention de la société RMD dans le contenu des prestations litigieuses, nous croyons que ces motifs suffisent pour considérer que la cour a bien effectué la recherche à laquelle elle était invitée. Vous écarterez le moyen d'erreur de droit. Signalons que, contrairement à ce qu'indique le pourvoi, votre jurisprudence ne subordonne pas l'application de l'article 155 A à la démonstration du caractère fictif de la société interposée – en l'occurrence la société RMD.

3. En troisième lieu, la cour aurait dénaturé les pièces du dossier en jugeant que M. B... devait être regardé comme ayant la qualité de salarié de la société Guidant.

En réalité la cour n'a pas jugé que M. B... avait juridiquement la qualité de salarié de la société Guidant – question étrangère au litige fiscal dont elle était saisie. Elle s'est bornée à prendre position sur la catégorie dans laquelle les sommes litigieuses devaient être imposées à l'impôt sur le revenu au nom de M. B... et elle a confirmé la qualification de traitements et salaires retenue par l'administration, en relevant à sa suite l'absence de toute marge de manœuvre dont il disposait dans son activité de démarchage des établissements hospitaliers,

du fait des contrats signés entre la société Guidant et la société RMD, qui encadraient très étroitement cette activité.

La cour a fait application, sur ce point, de votre jurisprudence selon laquelle un représentant est placé dans un lien de subordination vis-à-vis d'un employeur lorsque ce représentant n'a pas de liberté vis-à-vis de cet employeur quant à la nature des matériels proposés, à la clientèle à prospector, aux zones de prospection, aux prix de vente et aux modalités de rémunération : voyez CE 7 novembre 1986, Ministre c/ M..., n° 49708, aux tables du Recueil, RJF 1/1987 n° 100 ; CE plénière, 10 juillet 1974, Min. c/ SA Etablissements X..., n° 87905, au Recueil sur un autre point.

Le pourvoi, qui se cantonne dans un juridisme étroit pour contester l'existence d'un lien salarial entre M. B... et la société Guidant, ne contient aucune argumentation de nature à remettre en cause l'appréciation souveraine de la cour quant à l'absence de marge de manœuvre de celui-ci dans l'exercice de son activité de démarchage. Vous écarterez le troisième moyen du pourvoi.

4. En quatrième lieu, la cour aurait insuffisamment répondu à l'argumentation tirée de ce que M. B... subissait une double imposition incompatible avec la liberté d'établissement et la libre prestation de services.

Mais la cour a fait une réponse détaillée à cette argumentation aux points 19 et 20 de son arrêt. Et nous n'y voyons aucune insuffisance de motivation : la cour, après avoir jugé un peu plus haut dans son arrêt que la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne faisait pas obstacle à l'imposition litigieuse, renvoie à l'application de cette convention par le Luxembourg, dans l'hypothèse où M. B... subirait effectivement une double imposition à raison des sommes litigieuses – ce qui restait à démontrer.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.