N° 398300

M. B...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 19 avril 2017

Lecture du 12 mai 2017

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

M. B... a créé la société Recherche Médicale Distribution (RMD), qui était domiciliée au Luxembourg. Son épouse et lui-même en étaient les uniques salariés et détenaient conjointement 25 % de ses parts – le reste serait détenu par une société Valessore 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 1999 et 2002 par la société Guidant à la société RMD en rémunération de 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 Strasbourg puis la cour administrative d'appel de Nancy, sans succès. Il se pourvoit en cassation.

1. Rappelons, avant d'examiner le pourvoi, la teneur de l'article 155 A du CGI et l'interprétation qu'en donne la jurisprudence.

L'article 155 A permet d'imposer entre les mains d'une personne domiciliée ou établie en France les sommes versées à une personne domiciliée ou établie hors de France lorsque, entre autre condition, ces sommes rémunèrent des services rendus par la première – la personne domiciliée ou établie en France. Ces dispositions, qui remontent à la loi de finances pour 1973¹, ont pour fonction première de faire échec à des montages consistant à interposer, entre la personne qui rémunère des services rendus et la personne qui effectue la prestation de services, une société établie à l'étranger. Comme il fallait s'y attendre, la compatibilité de ces dispositions avec les règles et principes de valeur supra-législative a été contestée.

¹ Loi n° 72-1121 du 20 décembre 1972 de finances pour 1973, article 18.

D'une part, l'article 155 A a fait l'objet d'une réserve d'interprétation de la part du Conseil constitutionnel, à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité que vous lui aviez renvoyée (décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010). Cette réserve a vocation à s'appliquer lorsque la personne étrangère interposée reverse tout ou partie des sommes perçues en rémunération des services rendus à la personne domiciliée ou établie en France qui rend la prestation de services. Dans une telle hypothèse, le Conseil constitutionnel a jugé que l'application de l'article 155 A ne peut conduire à ce que cette personne soit assujettie à une double imposition au titre d'un même impôt. Elle ne peut donc être imposée une première fois sur le fondement de l'article 155 A, au titre des sommes versées à la personne étrangère interposée, et une seconde fois sur le fondement d'autres dispositions du CGI, au titre des sommes qui lui auraient finalement été reversées.

D'autre part, vous avez interprété les dispositions de l'article 155 A conformément aux principes de liberté d'établissement et de libre prestation de services consacrés par le droit de l'Union européenne. Vous avez jugé que les prestations dont la rémunération peut être imposée, sur le fondement de cet article, entre les mains de la personne qui les a effectuées « correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte » (CE 20 mars 2013, M. et Mme P..., n° 346642, aux tables du Recueil et à la RJF 6/2013 n° 578 ; CE 4 décembre 2013, E..., n° 348136, aux tables du Recueil, RJF 3/2014 n° 210).

2. C'est sous un autre angle que M. B... a entrepris de cantonner les effets de l'article 155 A du CGI, ce qui vous conduira à apporter une précision, inédite dans votre jurisprudence, relative au champ d'application de ces dispositions.

Devant la cour administrative d'appel, M. B... a développé 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 – désignons-les, à sa suite, comme les dispositions fiscales « de droit commun ». Le contribuable défendait ainsi l'idée d'une « subsidiarité » de l'article 155 A par rapport aux autres dispositions de ce code. La cour administrative d'appel a écarté cette argumentation, au point 6 de son arrêt, au motif qu'« il ne résulte d'aucune disposition du code général des impôts et notamment des dispositions (...) de l'article 155 A de ce code que l'application de cet article par l'administration fiscale revêtirait, ainsi que le soutient le requérant, un caractère subsidiaire ».

M. B... soulève, à l'encontre de ce motif, un moyen d'erreur de droit. Il reprend à son appui l'argumentation soumise à la cour, en l'enrichissant de nouveaux développements.

Le cœur de cette argumentation s'appuie sur votre jurisprudence relative aux conditions d'application de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales (LPF) relatif à la procédure de répression de l'abus de droit. Selon cette jurisprudence, un acte « ne peut pas constituer un abus de droit au sens des dispositions [de l'article L. 64] lorsque la charge fiscale de l'intéressé ne se trouve en réalité pas modifiée par cet acte » (CE 5 mars 2007, Selarl Pharmacie des Chalonges, n° 284457, au Recueil et à la RJF 5/2007 n° 600 avec concl.

P. Collin p. 426)². M. B... en déduit, à juste titre nous semble-t-il, que dans l'hypothèse où l'administration fiscale pourrait, pour aboutir à un supplément d'impôt d'un montant donné, emprunter soit la voie de l'abus de droit soit une voie de rectification plus classique, en réalité la première est fermée. L'administration ne dispose pas, dans cette hypothèse, de deux voies alternatives entre lesquelles elle aurait la liberté de choisir, l'article L. 64 du LPF restant d'application subsidiaire, autrement dit ne trouvant à s'appliquer que si l'imposition ne peut être établie sans y recourir.

M. B... vous demande, au fond, d'étendre cette jurisprudence à l'ensemble des dispositifs du CGI dont l'objet est de prévenir l'évasion fiscale – et à tout le moins à l'article 155 A du CGI. Selon lui, il est de l'essence même des dispositifs anti-abus d'être d'application subsidiaire et il résulterait d'un impératif de « cohérence fiscale » que le recours à de tels dispositifs devrait être cantonné aux seuls cas dans lesquels les dispositions de droit commun ne permettent pas d'établir l'impôt. En suivant une telle logique de subsidiarité, l'article 155 A ne pourrait être appliqué lorsque les règles fiscales de droit commun permettent à l'administration d'appréhender la même matière imposable, sans perte fiscale, ni risque de double imposition.

En l'occurrence, M. B... fait valoir, d'une part, que les sommes litigieuses auraient pu être imposées sur le fondement de l'article 209 du CGI, qui permet la taxation en France à l'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés par un établissement stable d'une personne morale étrangère, en soutenant que la société RMD disposait en France, en sa personne, d'un représentant constituant un établissement stable. Il fait valoir, d'autre part, que les sommes que lui a reversées la société RMD étaient également imposables en France entre ses mains à l'impôt sur le revenu, en tant que salaires, sans qu'il fût besoin de recourir à l'article 155 A, dès lors qu'il était domicilié fiscalement en France, et donc imposable sur l'ensemble de ses revenus, y compris ceux d'origine étrangère.

3. Nous ne sommes pas convaincu par la prémisse de l'argumentation que vous soumet M. B... Contrairement à lui, nous ne croyons pas qu'il soit inhérent aux dispositifs destinés à lutter contre l'évasion fiscale d'être d'application subsidiaire.

Disons tout d'abord que l'article 155 A se range certainement au nombre de ces dispositifs – nous partageons sur ce point l'analyse du pourvoi. Celui-ci a beau jeu de souligner qu'au début du considérant 4 de sa décision n° 2010-70 QPC, précitée, le Conseil constitutionnel a jugé « que l'article 155 A (...) prévoit, dans des cas limitativement énumérés, de soumettre à l'impôt la rémunération d'une prestation réalisée en France par une personne qui y est domiciliée ou établie, lorsque cette rémunération a été versée, aux fins d'éviter l'imposition, à une personne domiciliée ou établie à l'étranger ». L'incise « aux fins d'éviter l'imposition » rappelle l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale

² Voir, pour des illustrations postérieures de cette jurisprudence, CE 10 juillet 2007, Min. c/ M. T..., n° 294537, inédite au Recueil, RJF 11/2007 n° 1297, concl. P. Collin au BDCF 11/2007 n° 131 ; CE 7 juillet 2010, M. et Mme S..., n° 309009, aux tables du Recueil, RJF 11/2010 n° 1069 ; CE 7 juillet 2010, M. S..., n° 309010, inédite au Recueil (il s'agit de deux décisions jumelles). Signalons également qu'elle constitue la reprise d'une solution plus ancienne : CE 9 décembre 1992, Min. c/ M. R..., n° 71859, inédite au Recueil, RJF 2/1993 n° 207, concl. Ph. Martin à Dr. fisc. 1993 n° 41 comm. 1944.

poursuivi par le législateur au travers de l'article 155 A, objectif sur lequel le Conseil constitutionnel s'appuie expressément dans la suite de sa décision.

Si nous ne partageons pas la prémisse de l'argumentation de M. B..., c'est qu'elle nous semble méconnaître une fonction à nos yeux essentielle des dispositifs législatifs ayant pour objet de lutter contre l'évasion fiscale : celle de simplifier le travail de l'administration fiscale. Le principal enjeu de la lutte contre l'évasion fiscale est de faire échec aux montages complexes mis en œuvre par les contribuables pour éluder l'impôt. Il arrivera sans doute que, dans certaines hypothèses, l'administration fiscale puisse y parvenir sur le fondement des règles générales contenues dans le CGI. Mais ce sera, le plus souvent, au prix d'un travail de contrôle, d'analyse et de requalification de la situation du contribuable au regard de la loi fiscale extrêmement complexe – et sans que le résultat soit toujours garanti. C'est pour faciliter le travail de contrôle et de rectification des déclarations des contribuables qui incombe à l'administration fiscale que le législateur a adopté des dispositifs faisant pièce à certains types de montages qui, par leur nature, peuvent être réputés avoir pour objectif essentiel, si ce n'est exclusif, d'éluder l'impôt.

Bien sûr, de tels dispositifs sont dérogatoires, de sorte que leurs champs d'application respectifs doivent faire l'objet d'une interprétation stricte. Mais de là à juger, de manière générale, que les dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale ne peuvent recevoir application que faute pour l'administration de parvenir à établir une imposition identique sur le fondement de dispositions de droit commun, il y a un pas que nous ne vous proposons pas de franchir. Une telle restriction du champ d'application de ces dispositifs nous paraîtrait tout à la fois desservir l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale et méconnaître les intentions du législateur, sans que nous percevions bien les raisons qui seraient de nature à la justifier – puisque l'on part du principe, il est bon de le rappeler, qu'une imposition a été éludée alors qu'elle était due.

Précisons, d'une part, que la position que nous défendons n'exclut pas que vous jugiez, s'agissant de tel ou tel dispositif particulier de lutte contre l'évasion fiscale, qu'il ne puisse, compte tenu de ses caractéristiques propres, que recevoir une application subsidiaire. Et à cet égard, ce que vous avez jugé s'agissant de l'abus de droit dans la décision *Pharmacie des Chalonges* nous paraît s'expliquer aisément. La procédure de répression des abus de droit est l'outil de lutte contre l'évasion fiscale qui reste à la disposition de l'administration lorsqu'elle ne peut se fonder sur aucun autre dispositif spécifique anti-abus. Mais elle est lourde de conséquences pour le contribuable puisque, lorsque la qualification d'abus de droit est établie, au sens de l'article L. 64 du LPF, il encourt l'application de majorations particulièrement lourdes – 80 % des montants d'impôt éludés –, prévues au b de l'article 1729 du CGI. Il n'est pas étonnant que vous ayez décidé de cantonner sévèrement, en affirmant son caractère subsidiaire par rapport aux dispositions fiscales de droit commun, une procédure aussi violemment répressive. En outre, observons que le critère négatif que la jurisprudence *Pharmacie des Chalonges* ajoute à la définition de l'abus de droit s'inspire très directement de la définition positive que votre jurisprudence puis la loi ont donnée d'une des deux branches de l'abus de droit – l'abus de droit par fraude à la loi.

Précisons encore, d'autre part, que nous ne méconnaissons pas les éventuels risques de double imposition qui pourraient résulter d'une application cumulée des dispositifs de lutte contre l'évasion fiscale et des dispositions fiscales de droit commun. Toutefois il n'est pas besoin, pour y remédier, de juger que les premiers sont d'application subsidiaire par rapport aux secondes. Seulement que les uns et les autres sont d'application alternative, c'est-à-dire que l'application des uns exclut celle des autres, et réciproquement.

4. Au vu de ces considérations générales, penchons-nous de nouveau sur l'article 155 A du CGI, seul en cause dans notre affaire.

En ce qui concerne ses dispositions, et comme l'a relevé la cour administrative d'appel, ni leur lettre, ni leur économie n'impliquent qu'elles ne puissent recevoir qu'une application subsidiaire. Il ne s'agit pas non plus d'un dispositif d'essence répressive : contrairement à ce qu'il en est de l'article L. 64 du LPF, il ne se déduit pas directement du bien-fondé de son application celui de pénalités ayant le caractère de sanctions mises à la charge du contribuable³. Enfin, ce qu'a jugé le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2010-70 QPC n'implique pas davantage d'écarter l'application de l'article 155 A toutes les fois qu'il est possible d'établir une imposition équivalente sur le fondement d'autres dispositions du CGI. Tout au contraire, la réserve d'interprétation qu'a formulée le Conseil constitutionnel n'a de sens que s'il est possible d'envisager une application concurrente de l'article 155 A et d'autres dispositions du CGI.

Cette réserve d'interprétation répond à l'un des risques de double imposition mis en avant par M. B... dans son pourvoi. Reste la seconde hypothèse de double imposition sur laquelle le pourvoi attire votre attention. Il s'agit de celle dans laquelle la personne étrangère interposée, dont le texte de l'article 155 A prévoit seulement qu'elle est « domiciliée ou établie hors de France », dispose d'un établissement stable en France, auquel pourraient être rattachées les sommes à elle versées en rémunération des services rendus par la personne domiciliée ou établie en France. Dans une telle hypothèse, la personne étrangère interposée serait imposable en France sur le fondement des dispositions fiscales de droit commun – à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu –, au titre des mêmes sommes que l'article 155 A permet d'imposer entre les mains de la personne domiciliée ou établie en France.

Vous aviez approché cette question en 2010 (CE 30 juillet 2010, M. P..., n° 306319, inédite au Recueil, RJF 11/2010 n° 979), dans une affaire dans laquelle un contribuable contestait l'application de l'article 155 A en faisant valoir que l'administration avait constaté l'existence en France, pour l'application des règles relatives à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'un établissement stable de la société étrangère interposée. Vous avez jugé que cette circonstance « était sans incidence sur l'application de l'article 155 A du CGI, la société étant domiciliée ou établie hors de France au sens de cet article ». Mais la notion d'établissement stable n'a pas exactement le même contenu en matière de TVA et en matière d'imposition des

³ Certes, bien souvent, l'administration assortit les impositions établies sur le fondement de l'article 155 A du CGI des majorations de 40 % pour manquement délibéré prévues à l'article 1729. Mais dans ce cas, il lui incombe toujours d'en justifier le bien-fondé en démontrant, indépendamment du point de savoir si les conditions d'application de l'article 155 A sont remplies, que le contribuable a minoré ses déclarations en connaissance de cause.

bénéfices d'entreprises et il s'agit, de surcroît, de deux systèmes d'imposition complètement distincts, de sorte que ce précédent n'engage pas la manière de traiter l'hypothèse de double imposition envisagée par le pourvoi.

Pouvez-vous, de manière prétorienne, prévenir cette hypothèse de double imposition ?

Il nous semble que oui, en jugeant que l'administration doit choisir d'imposer le revenu constitué par les rémunérations versées à la personne étrangère interposée en paiement des services rendus par la personne domiciliée ou établie en France soit entre les mains de l'une, soit entre les mains de l'autre. Il n'est pas besoin, à notre sens, de justifier un tel effort d'interprétation en faisant appel à l'« impératif de cohérence fiscale » mentionné par M. B... Le principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques, qui implique que l'impôt réclamé aux contribuables ne soit pas excessif au regard de leurs facultés contributives, nous paraît y suffire. Certes, n'est pas en cause ici, contrairement à la première hypothèse de double imposition qu'a condamnée le Conseil constitutionnel, une double imposition d'une même personne au titre d'un même impôt. Et certes, le Conseil constitutionnel a déjà jugé « qu'aucune règle ou principe de valeur constitutionnelle ne fait obstacle à ce que (...) le législateur puisse, pour un impôt déterminé, retenir un élément d'assiette qui sert déjà de base à un autre impôt » (décision n° 84-184 DC du 29 décembre 1984, cons. 18). Mais l'on ne peut qu'être réticent, au regard des implications du principe de l'égalité devant les charges publiques, à l'idée de permettre que soit taxé deux fois, et à chaque fois en tant que revenu, un *même flux de richesses* : d'une part entre les mains d'une première personne, sur le fondement des dispositions fiscales de droit commun, parce qu'elle est le récipiendaire de sommes d'argent ; d'autre part entre les mains d'une seconde personne, sur le fondement de l'article 155 A du CGI, parce qu'elle est réputée être, en vertu de ses dispositions, le bénéficiaire effectif de ces mêmes sommes.

Pour toutes ces raisons, nous paraît sans incidence sur le bien-fondé de l'imposition, lorsque l'administration recourt à l'article 155 A du CGI, la seule circonstance que la personne étrangère qui a perçu la rémunération des services rendus en France y disposerait d'un établissement stable et aurait pu être elle-même imposée à raison de cette rémunération sur le fondement des règles fiscales de droit commun – dès lors qu'il n'est pas établi qu'elle a été effectivement imposée.

Il n'a jamais été soutenu, en l'espèce, que la société RMD aurait effectivement été imposée en France à raison des mêmes sommes que celles imposées entre les mains de M. B... sur le fondement de l'article 155 A du CGI. Dès lors, la cour administrative d'appel n'a commis aucune erreur de droit en faisant application de ses dispositions, sans rechercher au préalable si ces sommes auraient pu être imposées entre les mains de la société RMD selon les règles fiscales de droit commun.

5. Les autres moyens soulevés par le pourvoi, présentés dans l'hypothèse où vous refuseriez de suivre l'argumentation principale de M. B..., sont d'inégal intérêt.

5.1. Le contribuable soutient tout d'abord que la cour a dénaturé les pièces et les écritures produites et, à tout le moins, entaché son arrêt d'insuffisance de motivation en

jugeant qu'il contrôlait la société RMD et que les sommes imposées entre ses mains correspondaient à la rémunération d'un service rendu pour l'essentiel par lui, pour lequel la facturation par la société RMD ne trouvait aucune contrepartie réelle dans l'intervention propre de cette société.

A l'appui de sa critique de dénaturation, M. B... soutient, d'une part, que la société RMD n'était pas fictive, ce qui est hors-sujet. Il soutient, d'autre part, que la facturation par RMD des prestations d'agent commercial rendues à la société Guidant trouvait une contrepartie réelle dans une intervention propre de RMD. Mais le pourvoi se borne sur ce point à affirmer, sans démontrer. Quant au moyen d'insuffisance de motivation soulevé, il n'est pas sérieux.

5.2. M. B... soutient ensuite que la cour a encore entaché son arrêt de dénaturation en jugeant qu'il devait être regardé comme ayant la qualité de salarié de la société Guidant.

La cour n'a pas jugé, à strictement parler, que M. B... avait 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 de revenus dans laquelle les sommes litigieuses devaient être imposées à l'impôt sur le revenu au nom de M. B... Elle a confirmé la qualification de traitements et salaires retenue par l'administration, en relevant à sa suite que M. B... se trouvait dans un lien de subordination à l'égard de la société Guidant, au motif qu'il ne disposait d'aucune marge de manœuvre dans son activité de démarchage réalisée à la demande de cette société, 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 de commerce 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 prospecter, aux zones de prospection, aux prix de vente et aux modalités de rémunération : voyez CE plénière, 10 juillet 1974, Min. c/ SA « Etablissements X... », n° 87905, au Recueil sur un autre point ; CE 7 novembre 1986, Min. c/ M. M..., n° 49708, aux tables du Recueil, RJF 1/1987 n° 100.

Le pourvoi, tout en contestant 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. Et contrairement à ce qu'il soutient, la cour n'a pas dénaturé les éléments relatés dans la proposition de rectification⁴, qui rappelait la teneur des contrats signés entre la société Guidant et la société RMD.

Vous écarterez ce moyen.

5.3 M. B... soutient enfin que la cour aurait insuffisamment répondu à l'argumentation tirée de ce qu'il subissait une double imposition incompatible avec la liberté

⁴ Proposition de rectification du 19 février 2007 (p. 15 à 18) – et non du 1^{er} mars 2007 comme l'indique à tort l'arrêt.

d'établissement et la libre prestation de services, et de nouveau entaché son appréciation des faits de dénaturation. Mais ces deux derniers moyens, à peine argumentés, ne sont manifestement pas fondés.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.