

N°s 418962, 418963 M. et Mme V...

10^e et 9^e chambres réunies

Séance du 20 mai 2020

Lecture du 8 juin 2020

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

Athlète reconnu, médaillé d'or de descente à ski aux JO de Squaw Valley, en Californie, en 1960, Jean Vuarnet a également prêté son nom à une marque de lunettes créée en collaboration avec les opticiens créateurs du verre optique « Skylinx » permettant de mieux voir les reliefs, qu'il portait lors de sa victoire. Rapidement adoptées par un certain nombre de célébrités, en France, en Europe et jusqu'outre-Atlantique, les lunettes Vuarnet ont connu au fil du temps un succès grandissant, qui a rapidement dépassé les frontières de l'univers du sport et ne semble pas avoir été démenti depuis.

C'est de la dimension fiscale de cette *success story* à la française que nous allons vous entretenir aujourd'hui, l'administration ayant mis à la charge de M. V..., d'abord seul, au titre de l'année 1998 et d'une partie de l'année 1999, puis avec son épouse, au titre de l'autre partie de l'année 1999 et des années 2001 à 2003, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, assorties de la majoration de 40% pour mauvaise foi (1 de l'article 1729 du code général des impôts alors en vigueur), sur le fondement des dispositions anti-abus de l'article 155 A du code général des impôts. Les sommes en jeu s'élèvent, en droits et pénalités, à un peu plus d'un million d'euros (environ 230 000 euros au titre de l'année 1998 et de la première partie de l'année 1999 et environ 830 000 au titre de la fin de l'année 1999 et des années 2001 à 2003).

Le fisc a en substance estimé que la société de droit hollandais Vuarnet International BV, qui percevait les redevances correspondant à l'exploitation du contrat de licence portant sur les marques et logos Vuarnet qu'elle avait conclu avec la société Interlicence Distribution Limited, établie dans les Iles vierges britanniques, qui avait elle-même acquis de M. Jean Vuarnet la propriété de l'ensemble de ces marques et logos le 15 décembre 1988, devait être regardée comme ayant perçu ces sommes en lieu et place du contribuable. Il a donc imposé directement entre ses mains les sommes perçues par cette société. Précisons que la société hollandaise était détenue à 100%, via une autre société, par la société située dans les Iles Vierges britannique, et que le contribuable détenait lui-même cette dernière société à hauteur de 70%.

Comme vous le savez, l'article 155 A permet à l'administration fiscale de déjouer les montages couramment dénommés « *rent a star* », car prisés des artistes et sportifs, consistant

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

pour un contribuable fiscalement domicilié en France à faire percevoir par une personne physique ou morale établie à l'étranger, dans un Etat à fiscalité par construction plus accommodante que la France, la rémunération de prestations de services rendues par lui. Le II de cet article étend le dispositif aux prestations de services rendues en France par des contribuables domiciliés hors de France.

Le litige qui oppose M. V... à l'administration fiscale au sujet de la mise en œuvre de cet article vous est familier, puisque vous avez déjà eu à connaître en 2017, dans cette formation de jugement, d'un premier pourvoi en cassation introduit par l'intéressé contre les arrêts du 25 juin 2015 de la CAA de Lyon rejetant ses requêtes tendant à la décharge des impositions mises à sa charge. Vous aviez alors censuré la cour pour erreur de droit à avoir jugé, en réponse à l'argumentation du contribuable qui indiquait n'être plus propriétaire des marques et logos en cause, que leur cession à la société Interlicence Distribution Limited était, en l'absence de son enregistrement, inopposable à l'administration fiscale, qui entendait faire application de l'article 155 A, alors qu'une telle inopposabilité, prévue par l'article L. 714-7 du CPI, ne concernait que les contestations nées du droit de la propriété intellectuelle (22 février 2017, *M. et Mme V...*, n°s 392959, 392960, RJF 5/17 n°406, ccl. Crépey). Ce faisant vous vous étiez écartés de la proposition de votre rapporteur public, qui relevait l'erreur commise mais qui suggérait de la neutraliser comme répondant à un moyen inopérant, la détermination de la propriété des marques étant selon lui sans incidence sur le traitement fiscal des sommes perçues par la société hollandaise. Or la cour avait par ailleurs jugé que ces sommes constituaient la contrepartie de prestations de services rendues par le contribuable, qui la contrôlait, par un motif non contesté qui suffisait à ses yeux à justifier le recours à l'article 155 A.

Après cassation et renvoi, les juges d'appel ont recentré leur motivation sur le respect des conditions posées par cet article. Après avoir jugé que les redevances perçues par Vuarnet International BV en rémunération du droit consenti à diverses sociétés françaises et étrangères d'exploiter les logos et marques Vuarnet devaient être regardées comme rémunérant une prestation de services, ils ont estimé que le contribuable contrôlait cette société, qu'il détenait indirectement, via la société Interlicence Distribution Limited, et qu'il n'établissait pas qu'elle exerçait une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services. Ils en ont déduit que les sommes litigieuses étaient imposables entre les mains de M. V... et de son épouse sur le fondement de l'article 155 A (arrêts n°s 17LY00951, 17LY00952 de la CAA de Lyon du 11 janvier 2018, inédits à la RJF).

Précisons que quelques temps après le décès de cette dernière, M. Jean V... est lui-même décédé en janvier 2017, quelques jours avant votre première décision de cassation. C'est son fils, M. Alain V..., qui a repris la procédure engagée par son père.

Le pourvoi qu'il a introduit devant vous a été admis pour trancher la question, qui vous est cette fois directement posée en cassation, de savoir si doivent être regardées comme des sommes reçues en rémunération de prestations de services des redevances perçues en contrepartie de l'exploitation commerciale de la notoriété personnelle du contribuable.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Avant d'y venir vous pourrez vous interroger sur un autre point, non tranché par votre précédent, et qui n'est pas frontalement discuté par le pourvoi : celui de savoir si la circonstance que les marques et logos Vuarnet aient été cédés à la société située aux Iles Vierges britanniques faisait obstacle à ce que le service taxe les redevances correspondant à leur exploitation entre les mains du contribuable sur le fondement de l'article 155 A. Reprenant le raisonnement de notre prédécesseur, la cour a jugé cet élément sans incidence sur la possibilité de recourir à cet article, prenant une position jugée étonnante par certains auteurs¹.

Il y a là une question, mais à la réflexion nous sommes du même avis que la cour. L'article 155 A ne se préoccupe en effet que de la question de savoir si les sommes perçues par la société située à l'étranger constituent la rémunération de services rendus par la personne située en France. Lorsque sont en cause les rémunérations tirées de l'exploitation d'actifs, c'est bien à leur propriétaire que ces rémunérations doivent être rattachées. Mais le cas d'espèce est particulier, le service s'étant fondé sur le circonstance que la société située aux Iles Vierges britanniques qui avait acquis les marques et logos de Vuarnet et détenait elle-même la société de droit hollandais constituait en réalité une émanation du contribuable, qui en détenait le contrôle. A la suivre, on pouvait d'ailleurs s'interroger sur la possibilité de mettre plutôt en œuvre la procédure d'abus de droit ou celle prévue à l'article 123 bis du code général des impôts. Mais telle n'est en tout état de cause pas la voie qu'elle a choisie, et nous croyons pour notre part, compte tenu de ses termes, que celle de l'article 155 A ne lui était pas fermée au seul motif que l'intéressé n'était plus le propriétaire des marques et logos exploités.

Pour mettre en œuvre cet article, il appartenait en revanche à l'administration de s'assurer que les redevances tirées de cette exploitation rémunéraient bien des services rendus en France par le contribuable, ce qui nous amène à la question ayant justifié l'admission.

La notion de prestation de services constitue en effet la clef d'entrée de l'article 155 A qui, en son I, définit les cas dans lesquels « *Les sommes perçues par une personne domiciliée ou établie hors de France en rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes domiciliées ou établies en France* » peuvent être imposées au nom de ces dernières. Trois cas de figure sont ensuite visés par le législateur : celui dans lequel le contribuable contrôle, directement ou indirectement, la personne qui perçoit la rémunération des services ; celui dans lequel il n'établit pas que cette personne exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale propre, autre que la prestation de services ; et enfin celui dans lequel cette personne serait établie dans un Etat ou territoire non coopératif. Vous noterez qu'alors qu'elles sont alternatives, la cour a en l'espèce mêlé deux des hypothèses visées au I de l'article 155 A, relevant à la fois que le contribuable contrôlait la société hollandaise ayant perçu les redevances et qu'il n'était pas établi que cette société exerçait de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

¹ Voyez B. Gouthière, Les impôts dans les affaires internationales, Editions F. Lefebvre, n° 46065.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Vous avez interprété ces dispositions comme visant uniquement l'imposition des services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France (20 mars 2013, *M. et Mme P...*, n° 346642, RJF 6/13 n° 578 ccl. F. Aladjidi BDCF 6/13 n°63 ; 4 décembre 2013, *M. E...*, n° 348136, RJF 3/14 n° 210, ccl. V. Daumas BDCF 3/14 n°26, avec notre chronique à la RJF 8-9/17 ; voyez également, s'agissant du II de l'article 155 A, 22 janvier 2018, *M. et Mme Caruso*, n° 406888, RJF 4/18 n° 342, ccl. E. Cortot-Boucher C 342), absence de contrepartie dont vous avez déduit que le texte ne méconnaissait ni la liberté d'établissement, ni la libre prestation de services protégées par le droit de l'Union (voyez les décisions *P...* et *E...*, précitées).

Il apparaît en l'espèce difficile d'identifier le service dont les redevances perçues par la société Vuarnet International BV constitueraient la rémunération. Ces redevances correspondent aux revenus retirés de l'exploitation de la notoriété personnelle de M. V..., laquelle ne résulte pas d'une intervention particulière de sa part, ni d'une activité que cette société aurait déployée.

C'est là une différence notable avec l'affaire *E...* du 4 décembre 2013, qui concernait l'imposition des revenus retirés de l'exploitation du droit à l'image et du nom d'un joueur de football, perçus par une société britannique (4 décembre 2013, n° 348136, ccl. V. Daumas BDCF 3/14 n° 26, précitée). Vous aviez alors admis de faire jouer l'article 155 A en considération de ce que cette exploitation commerciale était indissociable de la prestation de travail qu'il devait à son club, en l'occurrence l'Olympique lyonnais, qui en avait acquis les droits postérieurement à son recrutement, pour une durée correspondant à celle de son contrat de travail et avant qu'il n'accède à une renommée internationale. Votre décision relève que le requérant n'apportait « *aucun élément de nature à établir que son nom et son image auraient été exploités indépendamment de son activité au sein de ce club sportif* ».

Ces motifs ne sont pas transposables au cas de M. V..., dont l'exploitation du nom ne peut être regardée comme indexée sur une activité sportive qui avait pris fin bien des années avant la perception des redevances litigieuses. Vous vous trouvez ici dans l'hypothèse très pure dans laquelle la notoriété de l'intéressé s'est progressivement détachée de l'activité qui lui a donné naissance (voyez, pour un cas dans lequel vous avez considéré comme une entreprise autonome l'exploitation commerciale de la notoriété personnelle acquise dans le cadre d'une activité artistique ou sportive, 6 avril 2007, *Durand*, n° 271563, RJF 7/07 n° 795, ccl. C. Landais), hypothèse qui pourrait, à en croire les conclusions de votre rapporteur public appeler une solution différente de celle que vous avez retenue en 2013 (voyez les conclusions de notre collègue Vincent Daumas sur l'affaire *E...*). Nous n'ignorons pas en effet que l'article 155 A du code général des impôts est une disposition anti-abus par essence dérogatoire qui doit à ce titre faire l'objet une interprétation stricte, de sorte qu'en l'absence de prestation de services proprement dite, vous pourriez considérer que la faculté de la mettre en œuvre est fermée.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Si nous avons des réticences à nous engager dans cette voie, c'est que l'objectif poursuivi par le législateur en édictant ces dispositions était à l'évidence de faire échec aux tentatives de certains contribuables de délocaliser la perception de leurs rémunérations pour échapper à l'imposition en France, ou en tout cas de l'atténuer. Nous peinons à voir la justification qu'il y aurait à traiter différemment le contribuable qui chargerait une personne physique ou morale située à l'étranger de percevoir les revenus retirés d'une prestation artistique ou sportive (par exemple 28 mars 2008, *A...*, n° 271366, RJF 6/08 n° 629, ccl. C. Landais BDCF 6/08 n° 69 chronique J. Burguburu RJF 5/08 p. 447) et celui qui procéderait de la sorte pour la perception des revenus retirés de l'exploitation de son image ou de son nom. Exclure de tels revenus du champ de l'article 155 A du CGI nous paraîtrait d'autant moins satisfaisant qu'ils concernent au premier chef des artistes et des sportifs, et que c'est précisément cette catégorie de contribuables que cet article vise principalement.

Comme le suggérait déjà notre prédécesseur dans ses conclusions sur les premiers pourvois en cassation de *M. V...*, nous pensons qu'il vous faut procéder par assimilation². La démarche n'est pas sans précédent puisque vous avez déjà jugé, dans une affaire relative à un joueur de tennis, que les redevances perçues par une personne physique ayant concédé à une société le droit d'exploiter son nom à des fins commerciales rémunèrent une prestation de services effectuée à titre onéreux et doivent dès lors être soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (3 mars 1993, *J...*, n° 83462, RJF ccl. O. Fouquet Dr. Fisc. 1993 n° 25 comm. 1289). Du reste, la solution que nous vous proposons, qui repose sur l'objet de l'article 155 A du CGI, est dans notre esprit cantonnée à cet article. Nous ne prétendons pas vous faire juger que des redevances perçues en contrepartie du droit d'exploiter une marque devraient dans tous les cas être regardées comme une prestation de services, la particularité de l'affaire du jour étant que c'est la notoriété personnelle de *M. V...* qui est en jeu.

Nous confessons qu'on peut hésiter car une telle assimilation ne sera pas d'un maniement aisé pour l'administration au moment de mettre en œuvre les dispositions du II de l'article 155 A, qui visent le cas des contribuables domiciliés hors de France pour les services rendus en France et imposent donc de localiser la prestation de services ou assimilée (sur cette question voyez les jalons posés par votre décision *M. et Mme C...* du 22 janvier 2018, précitée, qui juge que les termes de services rendus en France s'entendent des services réalisés en France). L'objection existe et elle rendra sans doute difficile la mise en œuvre de ce II à des redevances perçues en contrepartie du droit d'exploiter l'image ou le nom d'un contribuable sauf à estimer qu'une telle exploitation par une société elle-même fiscalement domiciliée en France suffise à considérer que ce qui peut être regardé comme le service consistant pour ce dernier à mettre à disposition sa notoriété aurait été rendu en France.

Si vous nous suivez, vous écarterez le moyen d'inexacte qualification juridique des faits à avoir estimé que les sommes litigieuses devaient être regardées, pour l'application de l'article

² Le BPFIP (BOI-IR-DOMIC-30-20120912 § 150) retient lui-même une approche assez large de la nature des prestations, incluant celles qui donnent lieu au paiement de redevances, mais faisant tout de même référence à la notion d'activités exercées par le contribuable.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

155 A, comme rémunérant une prestation de services. Telle doit en effet être la nature du contrôle que vous exercez en cassation sur la qualification de prestation de services, qui constitue un élément de la définition du champ d'application de cette clause anti-abus (voyez par analogie, sur le contrôle exercez sur le point de savoir si une prestation de services a été rendue en France pour l'application du II de cet article, votre décision *M et Mme Caruso*, précitée). La critique présentée par le contribuable sous l'angle de l'erreur de droit ne nous paraît pas distincte.

Les autres moyens ne vous retiendront pas.

Il est d'abord soutenu que la cour aurait méconnu l'autorité de la chose jugée par votre décision du 22 février 2017, par laquelle vous auriez implicitement mais nécessairement estimé que l'administration fiscale n'était pas fondée à faire usage de l'article 155 A en l'espèce. Tel n'est pourtant absolument pas le cas : ainsi que nous l'avons rappelé en commençant, vous vous êtes contentés de censurer l'erreur de droit commise par la cour en jugeant, au mépris du principe d'indépendance des législations, que la cession des marques et logos Vuarnet à la société Interlicence Distribution Limited n'était pas opposable à l'administration fiscale, sans préjuger en rien la question de l'applicabilité en l'espèce des dispositions de cet article.

Comme dans les précédents pourvois, M. V... soutient que les juges d'appel auraient à tort fait peser sur eux la charge d'établir le mal-fondé des impositions litigieuses, à la fois s'agissant du contrôle qu'il détenait sur la société hollandaise Vuarnet International BV et sur le point de savoir si cette société exerçait une activité industrielle et commerciale propre, distincte de la prestation de services.

Mais la cour ne nous paraît pas avoir méconnu la dialectique de la preuve décrite par votre décision P... (20 mars 2013, n° 346642, précitée ; voyez également, en ce qui concerne la charge de la preuve d'établir que des prestations ont été rendues en France pour l'application du II de l'article 155 A du CGI, *M. et Mme C...*, précitée). Elle a simplement estimé que l'administration fiscale avait amorcé cette dialectique en apportant des éléments attestant de ce que M. V... disposait, pour les années antérieures aux années en litige, du contrôle de cette société détenue à 100%, via une société située à Curaçao, par la société Interlicence Distribution Limited située dans les Iles Vierges britanniques dont il détenait lui-même 70% du capital. Elle a ensuite constaté que le contribuable n'apportait en retour aucun élément établissant que la situation aurait été différente pour les années litigieuses ni, contrairement à ce que prescrit la lettre même de l'article 155 A, que la société Vuarnet International BV développait une activité industrielle et commerciale autre que la prestation de services.

Rien dans le dossier ne permet par ailleurs d'estimer que les juges d'appel auraient dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'intéressé disposait du contrôle de cette société, qu'il détenait via la société Interlicence Distribution Limited, et dont il disposait de la signature permettant de passer des engagements en son nom.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En ce qui concerne les pénalités, le pourvoi vous dit enfin que la cour aurait insuffisamment motivé son arrêt et inexactement qualifié les faits de l'espèce en jugeant que la mauvaise foi du contribuable était caractérisée (sur votre contrôle voyez 3 septembre 2008, *SA Jules Bechet*, n° 300998, RJF 12/08 n° 1392). Mais les motifs retenus vous mettent à même d'exercer votre contrôle de cassation, et pour les raisons que nous vous avons déjà exposées, la cession des marques et logos Vuarnet à la société Interlicence Distribution est sans incidence sur l'issue du litige, de sorte que l'argument tiré de ce que cette cession était bien réelle est impuissante à remettre en cause la solution retenue par la cour sur ce point.

PCMNC au rejet des pourvois.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.