

Question de l'opposabilité à l'administration fiscale d'une cession de marques n'ayant pas fait l'objet d'un enregistrement

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Hugo Devillers

La lutte contre l'évasion fiscale confrontée aux montages complexes

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 13LY01351 – 25 juin 2015 – C+ [↗](#)

Arrêt annulé en cassation : voir CE - 22 février 2017 N° 392959-392960 - B

Et affaire renvoyée à la CAA de Lyon sous N°17LY00951 et 17LY00952 - 11 janvier 2018 – C

Arrêts annulés en cassation : voir CE - 8 juin 2020 - N° 418962, 418963 - C

INDEX

Mots-clés

Article 155 A du code général des impôts, Cession de marques, L.714-7 du code de la propriété intellectuelle, Sommes perçues par une société étrangère, Prestations de service, Libre établissement, Double imposition

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

DECISION CE

¹ Le Conseil d'Etat juge le 22 février 2017 que la cession de marques n'ayant pas fait l'objet d'un enregistrement (art. L. 714-7 du code de la propriété intellectuelle) est opposable à l'administration fiscale : si l'article L714-7 du code de la propriété intellectuelle (CPI) subordonne l'opposabilité aux tiers de toute transmission des droits attachés à une marque à son inscription sur un registre, ces dispositions, qui ne font pas de l'inscription de l'acte une condition de la validité de la cession ou de la concession, ne concernent que les contestations nées du droit de la propriété intellectuelle. Par suite, la circonstance qu'une cession de marques et logos n'a pas fait l'objet d'un enregistrement n'a pas pour effet de rendre cette cession inopposable à l'administration fiscale.

² Après cassation de l'arrêt rendu le 25 juin 2015, le Conseil d'Etat a renvoyé à la CAA de Lyon l'affaire re-enregistrée sous les numéros 17LY00951 et 17LY00952 jugés par la CAA de Lyon les 11 janvier 2018.

³ Par un nouveau pourvoi en cassation (contre les 2 arrêts 17LY00951 ET 17LY00952) enregistré au CE sous N° 418962- 418963, le Conseil d'Etat annule, par décision du 8 juin 2020, les arrêts de la cour administrative d'appel de Lyon du 11 janvier 2018 et les jugements du tribunal administratif de Grenoble du 29 mars 2013. Le requérant est déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il avait été assujetti au titre de l'année 1998 et de l'année 1999, pour la période du 1er janvier au 30 septembre, ainsi que des pénalités correspondantes.

⁴ Le Conseil d'Etat juge également que les redevances perçues par la société X. International BV pour l'utilisation des marques et logos cédés par M.X. ne peuvent être regardées comme la rémunération d'un service rendu par ce dernier et n'étaient dès lors pas imposables sur le fondement du I de l'article 155 A du code général des impôts. Le I de l'article 155 A du code général des impôts dispose que : « 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 sont imposables au nom de ces dernières : / - soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ; / - soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale,

autre que la prestation de services ; / - soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A ». Les prestations dont la rémunération est ainsi susceptible d'être imposée 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.

ARRET CAA Lyon 13LY01351 du 25 juin 2015 : annulé

⁵ Le droit d'exploiter le nom X ainsi que les logos de la marque du même nom à des fins commerciales constitue une prestation de services.

⁶ Si M. V. soutient qu'il n'était plus propriétaire des marques qu'il a cédées à la société Interlicence Distribution Limited, il résulte des constatations opérées par l'administration fiscale auprès de l'institut national de la propriété intellectuelle et de l'office mondial de la propriété intellectuelle que M. X. était, à la date des impositions en litige, propriétaire desdites marques et logos.

⁷ En application des articles L513-3 et L714-7 du code de la propriété intellectuelle la cession invoquée, non enregistrée, n'est pas opposable à l'administration fiscale.

⁸ M.X n'est pas fondé à se prévaloir des stipulations de l'arrangement de Madrid du 14 avril 1891 révisé portant création d'un système international d'enregistrement des marques dispensant les intéressés d'avoir à effectuer autant de dépôts que de pays membres de cet Arrangement dans lesquels ils souhaitent voir leur marque protégée dès lors que les Iles vierges britanniques n'étaient pas, à la date de cession des marques, partie à l'arrangement. M. X. n'apporte aucun élément permettant d'établir que la facturation des prestations par la société X. International BX aurait trouvé une contrepartie réelle dans une intervention qui lui aurait été propre ni que le service ainsi rendu l'aurait été pour le compte de cette société contrôlée par M.X. C'est dès lors, à bon droit que l'administration a regardé l'exploitation à des fins commerciales du nom et des logos de M. X. comme constituant une prestation de services rendue par ce dernier et a imposé au nom de M.X. les sommes perçues par la société de droit hollandais en rémunération des services rendus par celui-ci sur le fondement des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts.

9

Cf. Décision du CC n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010 - CE 20 mars 2013, req. n° 346643 - CE 4 décembre 2013, n° 348136

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6210](https://doi.org/10.35562/alyoda.6210)

¹ M. X, qui fut champion olympique de ski dans l'épreuve de descente en 1960, et inventeur de la position dite de l'œuf, a cédé en 1988 un ensemble de marques et logos X, notamment les célèbres lunettes de soleil, à la société Interlicence Distribution Ltd (IDL) dont le siège était situé aux Iles Vierges Britanniques et dont il est actionnaire. A cette même date, un contrat de licence a été conclu entre cette société IDL et la société X International BV, dont le siège est situé à Amsterdam, laquelle a passé des contrats avec les exploitants de ces marques, ces derniers lui versant en contrepartie des redevances.

² M. X a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle portant sur les années 1998 et 1999, jusqu'au 30 septembre, avant son remariage, avec sa nouvelle épouse pour la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 1999. M. et Mme X ont ensuite fait l'objet d'un second examen de leur situation fiscale personnelle pour les années 2001 à 2003. A l'issue de ces contrôles, l'administration a estimé que les sommes versées à la société X International BV en rémunération de l'exploitation des marques et logos X constituaient des revenus imposables entre les mains de M. X, en application des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts, sommes imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux.

³ M. X, dans la requête n° 13LY01351, M. et Mme X dans la requête n° 13LY01349, relèvent appel des jugements du 29 mars 2013 par lesquels le Tribunal administratif de Grenoble a rejeté leurs demandes tendant à la décharge desdites impositions. Nous ferons des conclusions communes sur ces deux affaires, qui présentent à juger les mêmes questions.

⁴ Aux termes de l'article 155 A du code général des impôts (CGI) : « I. 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 sont imposables au nom de ces dernières : - soit, lorsque celles-ci contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services ;

⁵ - soit, lorsqu'elles n'établissent pas que cette personne exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;

⁶ - soit, en tout état de cause, lorsque la personne qui perçoit la rémunération des services est domiciliée ou établie dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à

un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A. »

7 Ces dispositions sont issues de la loi de finances pour 1973 et visaient à permettre à l'administration, sans recourir à la procédure de répression de l'abus de droit, à redresser les personnes, principalement artistes et sportifs, qui se livraient à un montage par lequel la rémunération correspondant à leur performance ne leur était pas directement versée mais transitait par une société généralement placée sous leur contrôle et toujours installée dans un Etat à faible taux d'imposition, société gérant leurs droits d'auteur ou leurs droits de reproduction de leur image. Dans ces montages, la société interposée n'est qu'une façade, et l'article 155 A permet ainsi de frapper le revenu du prestataire réel et non apparent.

8 La constitutionnalité de ces dispositions a été admise (Conseil Constitutionnel, 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC), le Conseil ayant estimé que le législateur avait entendu mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale en se fondant sur des critères objectifs et rationnels. Il a toutefois posé une réserve d'interprétation afin que soit écarté le risque de double imposition lorsque la personne établie à l'étranger reverse au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations.

9 Comme l'indiquait Vincent Daumas dans ses conclusions sur la décision CE, 4 décembre 2013, N° 348136, ces dispositions comportent tout d'abord une porte d'entrée, à savoir la réalisation par la personne domiciliée en France de prestations payées au profit de personnes domiciliées hors de France. Dans cette décision, fichée aux Tables notamment sur ce point, le Conseil d'Etat a précisé que « les prestations dont la rémunération est ainsi susceptible d'être imposée dans 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. »

10 Selon l'administration, à qui incombe la charge de la preuve s'agissant d'une imposition établie contradictoirement et contestée par le contribuable, la prestation effectuée par M. X consiste en la cession du droit d'exploiter les marques et logos. Elle identifie il est vrai d'autres prestations, indiquant que M. X a signé les contrats de licence conclus par la société X International BV et les divers exploitants ou qu'il a pu exercer des fonctions de représentation pour cette dernière. Mais, il s'agit à notre sens plutôt d'indices mis en avant pour établir l'existence d'un contrôle de M. X sur cette société, soit la seconde condition imposée par l'article 155 A du code général des impôts (CGI), et vous ne pourrez ainsi suivre le Tribunal qui semble avoir considéré que ces prestations avaient pu fonder les

sommes versées par les exploitants. Ces prestations éventuelles sont en effet sans lien direct avec le montant des prestations perçues par la société X International BV pour avoir autorisé l'exploitation des logos et marques et ne pourraient fonder l'imposition sur le fondement des dispositions précitées. Comme l'indiquait M. Aladjidi dans ses conclusions sur [CE, 20 mars 2013 N° 346642](#), « il appartient à l'administration d'établir que le service rendu par le contribuable constitue la composante essentielle de la prestation qui a été facturée par la personne établie ou domiciliée hors de France ».

¹¹ Pour contester l'existence de telles prestations, M. X soutient d'une part que la cession du droit d'exploiter une marque ou un logo ne constitue pas une prestation, d'autre part qu'il n'était de toutes façons plus propriétaire des marques et logos, qu'il avait cédés en 1988 à la société IDL.

¹² Le droit d'exploiter un nom patronymique à des fins commerciales constitue une prestation de service devant être soumise à taxe sur la valeur ajoutée (voir, pour un tel droit concédé par un champion de tennis, [CE, 3 mars 1993, N° 83462](#) avec les conclusions d'Olivier Fouquet au BDCF) . L'article 259 B du code général des impôts, qui liste des prestations de services dont le lieu est réputé ne pas se situer en France si certaines conditions sont remplies, mentionne les « cessions et concessions de droits d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ». Pour l'application de ces dispositions, voyez [CE, 28 mai 2014, N° 361413](#).

¹³ Nous ne voyons pas de raison de donner une acception différente en l'espèce de la notion de prestation. Dans [l'affaire N° 348136 précitée](#), le Conseil d'Etat a d'ailleurs fait application de l'article 155 A du CGI pour d'autres prestations immatérielles, à savoir en l'espèce la possibilité d'exploiter commercialement le droit à l'image d'un sportif.

¹⁴ Voyez aussi pour l'application de cet article à des redevances rémunérant la concession d'un concept, d'un savoir-faire et d'une marque en matière de conseil et d'expertise en hautes technologies, [CAA Versailles, 10 mai 2012, N° 09VE02775](#).

¹⁵ Mais, il convient alors, pour suivre l'administration, de lever la seconde objection faite par M. X, qui fait valoir qu'il n'était plus propriétaire des marques et logos objets des contrats, dès lors qu'il les a cédés en 1988 à la société IDL. Cet argument n'est pas inopérant, comme l'a laissé entendre le Tribunal administratif de Grenoble, dès lors qu'on considère que la prestation est le droit d'exploiter la marque et le logo et non des fonctions de signature ou de représentation. C'est le point le plus délicat du dossier.

16 Selon les constatations faites par les services fiscaux pendant le contrôle auprès de l'Institut National de la Propriété Intellectuelle (INPI) et de l'Office mondial de la propriété intellectuelle (OMPI), M. X était officiellement propriétaire à titre personnel des marques et logos X exploités pendant les années vérifiées. M. X indique qu'il s'agirait d'anciennes marques et logos double cercle qui ne seraient plus utilisés depuis leur remplacement par le logo simple cercle en 1991. Vous relèverez que les contrats d'exploitation passés par la société X International BV portent sans distinction sur l'ensemble des droits et logos X. Mais, M. et Mme X produisent une expertise réalisée par M. C., expert près la Cour de cassation et la cour d'appel de Paris, qui semble confirmer que seuls les logos et marques cédés à la société IDL ont fait réellement l'objet d'une exploitation commerciale.

17 Toutefois, ce rapport d'expertise permet également de vous éclairer sur la raison pour laquelle M. X reste titulaire des marques cédées dans les registres internationaux ou en tous cas de certaines d'entre elles.

18 L'arrangement de Madrid, de 1891, géré par le bureau de l'OMPI, a créé un système international d'enregistrement des marques qui dispense les intéressés d'avoir à effectuer autant de dépôts de marques que de pays dans lesquels ils souhaitent voir leurs marques protégées. Mais, aucune transmission de marque n'est possible au profit d'une personne n'ayant pas la nationalité d'un pays ayant ratifié cet arrangement. Tel est le cas de la société IDL, domiciliée aux Iles vierges Britanniques.

19 Ainsi, la cession des marques à la société IDL était inopposable aux tiers. Pour autant, les marques ayant été cédées à cette société en vertu de l'acte de cession de 1988 dont l'administration ne prétend pas qu'il aurait été fictif, M. X ne pouvait plus en disposer librement et c'est d'ailleurs cette société qui a conclu un contrat de licence avec la société X International BV, contrat de licence ne figurant pas aux registres INPI et OMPI pour les motifs exposés ci-dessus.

20 Cette particularité était d'ailleurs appréhendée dans le contrat de cession de 1988 qui prévoyait en son point 3 que « *Pour des raisons tenant aux particularités des légalisations locales et de l'arrangement de Madrid, les marques mentionnées en annexe resteront la propriété apparente du cédant. Celui-ci toutefois s'engage à signer tout document et tout contrat (et notamment toute licence d'exploitation) que pourrait lui présenter le cessionnaire. Il s'engage à reverser les redevances qu'il pourrait percevoir en application de tels contrats à la cessionnaire, propriétaire réelle de ces marques.* »

21 Autant dire que, si M. X n'a plus la libre disposition des marques en vertu de cet acte de cession, il ne se trouve pour autant pas dépossédé de tout rôle. En tant que propriétaire au moins apparent

des marques et logos, il est ainsi le seul à pouvoir agir pour assurer leur protection, et on s'étonne d'ailleurs qu'aucune clause du contrat de cession ne fasse peser sur lui une telle obligation d'action. Il est également le seul à pouvoir signer les licences d'exploitation, même si le contrat de cession qu'il a signé ne lui laisse sur ce point aucune marge de manœuvre.

²² Ces constatations, sur les particularités propres à la cession intervenue, ne nous paraissent toutefois pas, par elles seules, de nature à écarter l'argument opposé par M. X. Dans un tel montage, il joue certes un rôle actif, notamment en ce qu'il est le seul à pouvoir agir pour protéger sa marque, mais il ne paraît guère possible de considérer que c'est cette prestation, d'ailleurs potentielle, qui fait l'objet de la rémunération.

²³ Mais, au regard tant du contexte et de la portée de cette cession que de l'objet des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts, qui visent à ce que, par-delà une éventuelle société interposée, soit imposée entre les mains du prestataire réel domicilié en France la rémunération du service qu'il a effectivement rendu, l'interposition d'une seconde société, dès lors qu'elle est contrôlée par le prestataire et qu'elle ne joue aucun rôle autre que celui de société interposée, ne nous paraît pas de nature à faire obstacle à l'imposition en France.

²⁴ En l'espèce, il résulte de l'instruction que M. X disposait de 70% du capital de la société IDL et en était le dirigeant, selon les éléments recueillis par l'administration et non sérieusement contredits. Cette société ne nous paraît avoir joué aucun autre rôle que celui de céder à la société X International BV la licence d'exploitation des marques qu'elle avait acquises le jour même.

²⁵ Par-delà cette société, il nous semble donc finalement que M. X doit être regardé comme étant le véritable prestataire des services rémunérés par les exploitants des marques et logos X, à l'origine des redevances versées à la société X International BV.

²⁶ Avant de passer à l'examen de la question de savoir si est remplie une au moins des trois conditions relatives à la personne qui perçoit la rémunération posées par l'article 155 A du CGI, il convient encore de vérifier, comme nous l'avons dit, si les prestations correspondent à un service rendu pour l'essentiel par M. X 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. Autrement dit, il nous faut vérifier que la société X International BV n'a pas d'autre rôle que celui d'assurer le transit de la rémunération des services rendus par M. X.

27 Sur ce point, il semble appartenir au contribuable, seul en mesure d'amener des éléments, de justifier des contreparties qui auraient pu lui être offertes par la société X International BV (voir sur ce point le considérant utile de la décision CE, 20 mars 2013, N° 346642 et N° 346643, qui précise en l'espèce que « les requérants n'apportent aucun élément permettant d'établir que la facturation de ces prestations par cette dernière société aurait trouvé une contrepartie réelle dans une intervention qui lui aurait été propre et de regarder le service ainsi rendu comme l'ayant été pour son compte »).

28 Et, sur ce point, le dossier est des plus vide, nous ne connaissons rien de l'activité de cette société.

29 Voyez a contrario CAA Paris, 11 octobre 2012, N° 10PA04573, C+, la société percevant les rémunérations pour les prestations rendues par la contribuable disposant également d'un personnel employé à la gestion des engagements pris par l'intéressée.

30 Si vous nous suivez, vous constaterez donc que M. X doit être regardé comme ayant effectué lui-même des prestations, en rémunération desquelles des redevances ont été versées à la société X International BV.

31 Cette société n'étant pas domiciliée dans un Etat à fiscalité privilégié, il convient pour entrer dans le champ des dispositions de l'article 155 A, soit que M. X contrôle directement ou indirectement cette société, soit que celle-ci n'exerce pas, de manière prépondérante, une activité industrielle et commerciale autre que la prestation de services. Si l'administration s'est située sur les deux terrains, elle semble privilégier le premier.

32 Il résulte de l'instruction que la société IDL, dont on a vu qu'elle était détenue à 70% et contrôlée par M. X, détenait indirectement, au travers d'une société établie à Curaçao, 100% du capital de la société X International BV. L'administration a également relevé divers autres éléments pour établir l'existence d'un tel contrôle. Certes, et au regard de ce qui a été dit précédemment, le fait que M. X ait signé les contrats de licence, comme le prévoyait l'acte de cession de 1998, pourrait ne pas apparaître en lui-même déterminant pour établir l'existence d'un tel contrôle. Mais, comme le fait valoir le ministre, M. X a signé de nombreux contrats en tant que directeur et représentant de la société. Il apparaît également comme l'un des directeurs de cette société sur l'extrait de l'équivalent du Kbis obtenu par les autorités françaises auprès des autorités néerlandaises. M. X, de son côté, ne produit aucun élément probant de nature à contredire ces indications. Il se borne pour l'essentiel à indiquer que les éléments sur lesquels se fonde l'administration sont antérieurs pour la plupart aux périodes contrôlées.

33 Sur ce point, on peut regretter que l'administration n'ait pas poussé plus loin ses investigations. Mais, certains éléments recueillis, portent sur les périodes contrôlées (notamment le KBis datant de 2001) et les requérants ne produisent aucun élément tendant à démontrer que les documents saisis lors de la visite domiciliaire, en février 2004, relatifs au contrôle des sociétés du groupe, ne correspondaient plus à la réalité.

34 Dans ces conditions, les rémunérations perçues par M. X entraient dans le champ des dispositions de l'article 155 A du CGI. Les impositions étant fondées sur le contrôle par M. X de la société X International BV, l'administration n'était pas tenue d'apporter la preuve de l'appréhension de ces sommes par M. X. (CAA Paris, n° 06PA04149, 5/03/2009 ; CAA Paris, 1/12/2011, N° 09PA02693) .

35 M. X ne peut utilement faire valoir que ces sommes auraient fait l'objet d'une imposition aux Pays-Bas, entre les mains de la société de droit néerlandaise, ce qui n'est d'ailleurs pas établi, dès lors qu'il ne saurait y avoir ainsi double imposition, s'agissant de contribuables distincts (Voir décision Piazza déjà citée). Et, par ailleurs, il ne résulte pas de l'instruction qu'il aurait déjà lui-même été imposé sur ces sommes.

36 Enfin, M. X soutient que l'application des dispositions de l'article 155 A du CGI aurait été de nature à restreindre sa liberté de circulation et d'établissement, telles que protégées par l'article 38 du Traité instituant la communauté européenne.

37 Mais, M. X n'agissait pas en tant que salarié, de sorte que sa liberté de circulation n'a pu être restreinte. Et, compte tenu de l'interprétation retenue par la jurisprudence, notamment pour la première condition, à savoir lorsque la prestataire contrôle la personne percevant la rémunération, les dispositions de l'article 155 A, qui visent uniquement l'imposition des services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France, elles n'ont pu entraîner aucune entrave à la liberté de M. X de s'établir hors de France (voyez sur ce point également la décision N° 346642) .

38 Nous vous proposons donc de confirmer les impositions mises à la charge de M. X, dont le montant n'est pas contesté. En faisant valoir que M. X a cherché, ainsi qu'il a été dit, à éluder l'impôt en utilisant des sociétés interposées, basées à l'étranger, l'administration établit la mauvaise foi de l'intéressé justifiant l'application de majorations de 40% en application de l'article 1729 du code général des impôts.

39 Par ces motifs, nous concluons au rejet des deux requêtes.

Note universitaire

La lutte contre l'évasion fiscale confrontée aux montages complexes

Hugo Devillers

Doctorant à l'Université Jean Moulin Lyon 3 - Equipe de droit public de Lyon - Institut d'études administratives

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.6211](https://doi.org/10.35562/alyoda.6211)

¹ *L'article 155 A du Code général des impôts permet d'assujettir à l'impôt sur le revenu les sommes perçues par une société établie à l'étranger en rémunération de prestations de services rendus par une personne résidant en France. La Cour administrative d'appel de Lyon en précise les conditions et rappelle que l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale, reconnu tant au plan constitutionnel que communautaire, fait échec à ce que s'applique à un tel montage le principe de liberté de circulation et d'établissement issu du droit de l'Union européenne.*

² Il est des célébrités dont les talents s'exercent au-delà de l'activité sportive ou artistique qui les a fait connaître. Dans les années 1960, certaines d'entre elles, principalement de nationalité américaine, sont brillamment parvenues à éluder l'impôt en créant une société chargée de percevoir leurs diverses rémunérations dans un État à la fiscalité plus douce. A la fois simple, efficace et parfaitement légale, cette pratique a traversé l'Atlantique. Le législateur français a réagi en intégrant dans le Code général des impôts un [article 155 A](#) (article 18 de la loi n° 72-1121 du 20 décembre 1972, diverses fois modifié) autorisant l'administration fiscale française, sous certaines conditions, à imposer une personne située à l'étranger pour la rémunération de services rendus par une personne domiciliée en France.

³ C'est un tel montage que M. B. imagine pour échapper au fisc. Instituée aux Pays-Bas, la société B. Internationale BV est chargée d'exploiter les marques et logos qu'il a créés. Soumise au droit fiscal néerlandais, elle perçoit directement les rémunérations liées à cette activité. Suite à l'examen contradictoire de sa situation personnelle, l'administration découvre cet ingénieux mécanisme et décide d'assujettir ce contribuable à des suppléments d'impôt sur le revenu. Celui-ci conteste cette décision devant le Tribunal administratif de Grenoble qui rejette sa demande (TA Grenoble, 29 mars 2013, *M. B.*, n° 0705898), puis interjette appel devant la Cour administrative d'appel de Lyon par une requête du 29 mai de la même année. Il conteste avoir exercé des prestations de service dont la rémunération

aurait été perçue pour son compte par la société B. Internationale BV. En outre, il excipe de l'absence de conformité de l'article 155 A avec le principe de liberté de circulation des ressortissants des États membres de l'Union européenne et avec celui qui prohibe la double imposition. Évasion fiscale ou libre création d'une société à l'étranger ? Application du droit fiscal français ou néerlandais ? Sur la base de cet article, la Cour administrative de Lyon a été confrontée à la nécessité de déterminer la norme fiscale qu'il s'agira d'appliquer ou au contraire d'écarter, afin de juger un dossier particulièrement complexe.

⁴ Aux termes d'un raisonnement implacable, la Cour administrative d'appel de Lyon déboute M. B. de ses prétentions. Reprenant, en les adaptant, les positions établies par une jurisprudence plus ou moins récente, elle conduit un raisonnement aux termes duquel les conditions de l'application de l'article 155 A s'avèrent remplies (I), ce qui lui permet par la suite d'écarter certaines règles de droit au nom de principes supérieurs (II-).

I- Les conditions de l'application de l'article 155 A : le caractère artificiel du montage

⁵ Un « *montage[...] purement artificiel[...]* » (considérant 14) ; c'est ainsi que la Cour administrative de Lyon définit le mécanisme mis en place par M. B. Le caractère factice aussi bien de la personnalité morale de la société (A-) que de sa rémunération (B-) déclenche l'application de l'article 155 A du Code général des impôts.

A- Le caractère artificiel de la personnalité morale de la société de droit néerlandais

⁶ Pour que l'administration fiscale puisse imposer des revenus qui ne sont pas perçus par une société résidant sur le territoire national, il lui faut démontrer que celle-ci ne constitue qu'un paravent fiscal protégeant M. B. Telle est en effet la première condition alternative fixée par le code dans le cas où le pays d'accueil de la société ne bénéficie pas d'un « régime fiscal privilégié » (V. l'article 155 A, I., premier tiret : « *celles-ci [les personnes domiciliées en France] contrôlent directement ou indirectement la personne qui perçoit la rémunération des services* ») .

⁷ Ce critère du contrôle est facilement satisfait. En premier lieu, M. B. détient 70 % du capital d'Interlicence Distribution Limited, société de droit anglais basé aux Îles Vierges. Celle-ci possède une seconde société basée à Curaçao qui elle-même détient 100 % des parts de la société B. International BV, dont le siège social se situe aux Pays-Bas.

Non content d'en avoir la maîtrise capitalistique, le requérant « dispos[e] de la signature pour pouvoir engager et signer la plupart des contrats au nom de celle-ci » (considérant 8). Il est dès lors particulièrement difficile de nier que le contribuable redressé ne détient pas le contrôle direct de ces entités.

8

La notion de personnalité morale est complètement viciée par ce type de pratiques. Le droit fiscal mènerait-il la lutte contre la perversion des notions juridiques sur lesquelles repose notre système juridique ? Une telle idée est excessive car tel n'est pas son dessein. Ou, pour le dire de manière plus nuancée, l'application de l'article 155 A du Code général des impôts n'a pas pour objet mais simplement pour effet d'éliminer de la vie juridique ces créations fictives et dépourvues de substance que sont les sociétés créées dans l'unique but d'éluder l'impôt.

B- Le caractère artificiel de la rémunération de la société de droit néerlandais

9

Pour remplir l'autre condition contenue dans l'article 155 A, il faut que la société « n'exerce pas de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services » (deuxième tiret) . Bien qu'alternatif - et superfétatoire dès lors qu'il a été démontré que la société B. Internationale BV était contrôlée par le requérant -, le deuxième critère posé par l'article 155 A est lui aussi satisfait. En tout état de cause, il faut s'assurer que M. constitue, derrière sa société, le véritable auteur des prestations de service, alors même que c'est sa société qui perçoit les rémunérations y afférentes. Très pédagogique, l'arrêt détaille chaque étape du raisonnement des magistrats.

10

Le critère imposé par le code est facilement satisfait car la société n'a pour seul objet que l'exploitation des marques et logos créés par M. B (considérant 11). Reste alors pour les magistrats à souligner la déconnexion entre la prestation de service (effectuée en réalité par le contribuable français) et la rémunération (perçue par la société de droit néerlandais mais en vérité pour le compte de celui-ci). Pour ce faire, elle rappelle que la conclusion de contrats de licence (notion que l'on assimile généralement à la location de biens immatériels) peut constituer une prestation de service au sens de l'article 155 A du Code général des impôts (Cette solution ne constitue nullement une innovation : TA Nantes, 1^{ère} chambre, 26 novembre 1996, n° 092-4768, *M. Vercauteren, Dr. Fiscal*, 1997, n° 019, comm. 547, Jacquier ; considérant 8 du présent arrêt) . Néanmoins, M. B. prétend avoir cédé ses marques et logos à sa société Interlicence Distribution Limited, qui en aurait ensuite concédé les licences à la société B. Internationale BV. Dans un tel cas de figure, il est difficile de prouver que la prestation de service est effectuée concrètement par le

contribuable domicilié en France. En réalité, si le contrat de vente a bien été signé, M. B. a omis de le déclarer au registre national des dessins et modèles ; la cession devient inopposable aux tiers et donc à l'administration fiscale (L. 513-3 et L. 714-7 du Code de la propriété intellectuelle ; considérants 9 et 10) . Il devient impossible pour M. B. de démontrer qu'il n'est pas, malgré les apparences, l'auteur de ces prestations. Enfin, la Cour administrative d'appel de Lyon mobilise la présomption « *selon laquelle la société étrangère qui perçoit des sommes rémunérant un service rendu en France le fait pour le compte du prestataire* » (CAA Paris, 2^e, 1^{er} décembre 2011, n° 09PA02693, Pierre A; considérant 12 du présent arrêt) . Les conditions fixées par le texte ainsi remplies, la société constitue ce que la doctrine nomme un « *prestataire apparent* », c'est-à-dire une personne qui reçoit la rémunération en lieu et place du « *prestataire réel* » (Th. Lamulle, Répression de l'évasion fiscale internationale, *JCI Fiscal International*, fasc. 3780, n° 5).

¹¹ C'est ainsi la nature des activités et la teneur des rémunérations de la société B. Internationale BV qui sont scrutées par l'administration fiscale et par les juges afin de vérifier que sont satisfaits les critères de l'article 155 A. Fort de cette première étape, le juge peut choisir la norme fiscale appropriée en rejetant celles qui entraveraient la lutte contre l'évasion fiscale.

II- L'application de l'article 155 A : la gestion des conflits de normes guidée par l'exigence de lutte contre l'évasion fiscale

¹² L'évasion fiscale n'est rien d'autre que le choix subjectif que croit pouvoir faire un contribuable de la norme fiscale, française ou étrangère, qui lui convient le mieux. Au contraire, le juge veille au respect de la règle de droit qui s'applique objectivement à une situation donnée. S'appuyant sur des principes de haute valeur juridique, celui-ci écarte le droit à la libre circulation issu du droit de l'Union (A'-), le principe d'interdiction de la double imposition, afin d'appliquer les règles fiscales nationales (B'-).

A'- L'abandon du principe de libre circulation en vertu de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale

¹³ Le principe de liberté de circulation au sein de l'Union européenne invoqué par le requérant prohibe non seulement les limitations à la circulation intra-européenne des travailleurs, mais aussi les restrictions portées à la création de filiales, de succursales et d'agences dans un autre État-membre (Article 45 et 49 TFUE ; considérant 14) . L'issue de la confrontation entre ce principe et l'article 155 A n'aurait rien d'évident si la jurisprudence récente ne

l'avait déjà tranché. Dans un arrêt rendu en 2013, le Conseil d'État a clairement affirmé que la rédaction de l'article 155 A du Code général des impôts ne permettait pas d'imposer en France des contribuables ayant de bonne foi des liens avec une société de prestation de service à l'étranger (CE 20 mars 2013, n° 346642, *M. et Mme Piazza ; Dr. Fisc.* 2013, n° 13, act. 182). Ainsi, la lutte contre la fraude fiscale constitue une raison impérieuse d'intérêt général qui justifie les limites à la liberté d'établissement. Par ailleurs, l'arrêt rappelle expressément qu'il s'agit d'un objectif de valeur constitutionnelle (considérant 13 ; Déc. n° 89-268 DC, considérant 78) .

14

Bien qu'elle paraisse fermement argumentée, cette décision met en lumière la confrontation brutale entre les nouvelles potentialités économiques qu'offre le droit de l'Union européenne au profit des personnes souhaitant créer une activité à l'étranger, et la nécessaire lutte contre les contribuables malhonnêtes. Elle est toutefois doublement rassurante. Ainsi, le principe de libre établissement issu du droit de l'Union européenne ne peut pas être manipulé et instrumentalisé à des fins turpides, ce qui reviendrait à commettre une forme d'abus de droit. Du reste, les intérêts légitimes du Trésor des États membres peuvent, dans certains cas, primer sur l'application d'une règle de droit de l'Union.

B'- L'indifférence du droit fiscal français au droit fiscal néerlandais

15

Pour terminer, M. B. invoque le fait que l'application pure et simple de l'article 155 A du Code général des impôts le conduirait à être imposé deux fois : une première fois, en sa qualité de personne physique, en France, et une seconde fois, au titre de sa société aux Pays-Bas. Or, la double imposition est interdite par le droit constitutionnel. Sans surprise, la Cour administrative de Lyon rejette cet argument en réitérant la position adoptée par le Conseil constitutionnel dans une question prioritaire de constitutionnalité relativement récente (CC, déc. du 26 novembre 2010, n° 2010-70 QPC ; M. Moreau, Dr. Fiscal, 2011, n° 6, comm. 209, note Dieu ; Th. Lamulle, Fasc. Précité, n° 26). Il y a cela une double raison. D'une part, le requérant n'a pas prouvé que la société s'était acquittée d'un impôt quelconque aux Pays-Bas. Surtout, et c'est un argument souvent invoqué dans la jurisprudence, même si la société n'est qu'un prestataire apparent ou une personne morale paravent, il s'agit néanmoins d'un « *contribuable distinct* » (considérant 13). Ainsi, « *la circonstance, à la supposer établie, que la société B. Internationale BV aurait déclaré les sommes litigieuses au titre de l'impôt sur les sociétés au Pays-Bas n'est pas susceptible d'établir l'existence d'une double imposition* » (considérant 13). La solution adoptée par la Cour administrative d'appel de Lyon revient ainsi à autoriser l'administration fiscale à assujettir à l'impôt sur le revenu des

sommes perçues par une société néerlandaise. Autrement dit, le juge français décide que ces sommes doivent être fiscalisées conformément au droit français, compte non tenu de la teneur des règles néerlandaises en matière d'impôt sur les sociétés. Si le requérant a pensé pouvoir envenimer un conflit entre les deux ordres juridiques, les deux législations sont en réalité dans cette affaire indifférentes l'une à l'autre.

16

Ainsi, une fois satisfaits les critères posés par l'article 155 A, les étapes successives du raisonnement ont conduit progressivement à l'application du droit français, en écartant ou ignorant d'autres normes concurrentes, et en vertu de normes et principes juridiques ou moraux supérieurs. La nécessité de lutter contre l'évasion fiscale a triomphé de l'ingéniosité juridique, mais aussi de la malhonnêteté du requérant ; sa mauvaise foi ayant été constatée, l'application de l'article 1729 du Code général des impôts conduit à majorer le montant de son impôt de 40 %, démontrant, s'il le fallait encore, le caractère tant moral que dissuasif du droit fiscal.