

L'imposition à l'impôt sur le revenu de prestations de services effectuées par une personne physique au profit de sociétés installées à l'étranger

Lire les commentaires de :

Lukasz Stankiewicz

Les conditions d'application de l'article 155 A CGI

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 10LY00324 – 03 février 2011 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Société immatriculée à l'étranger, Bénéfices non commerciaux, Bénéfices industriels et commerciaux, Prestations de services, Société civile immobilière, Convention de mandat, Convention de success fees

Rubriques

Fiscalité

Résumé Note universitaire

Résumé

¹ La personne physique imposée à l'impôt sur le revenu en vertu des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts (CGI), pour des prestations de services réalisées au profit de sociétés installées à l'étranger, doit démontrer, afin d'échapper à cette imposition, qu'il agit comme un agent dépendant de ces sociétés et que les sommes versées à ces dernières n'étaient pas la contrepartie des prestations de services qu'il assurait. A la suite d'une vérification de comptabilité de la SCI X., il est apparu que M. Y., le requérant, avait déployé à compter de 1998, pour le compte de cette société, des activités de coordinateur chargé de la mise au point d'un ensemble immobilier et d'intermédiaire pour la commercialisation de ce programme immobilier.

² Grâce aux activités de M. Y., la SCI X. a passé un contrat de maîtrise d'œuvre et d'assistance technique le 15 mai 1999 avec la société C., immatriculée en Grande-Bretagne, puis, un contrat de mandat de vente le 26 janvier 2000 avec la société I., immatriculée au Luxembourg. L'administration fiscale a estimé que M. Y. avait lui-même assuré les prestations de services pour lesquelles ces deux sociétés avaient été missionnées par la SCI X. Sur le fondement de l'article 155 A du CGI, l'administration a décidé d'imposer au nom de M. Y. les sommes encaissées par la société C. de 2001 à 2004, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, ainsi que les sommes encaissées par la société I. en 2002 et 2003, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, assortis des pénalités prévues par l'article 1728 du CGI.

³ La Cour juge d'une part, qu'en ne produisant aucune convention le liant avec la société I. et en ne produisant, s'agissant de la société C., qu'une convention dite de « success fees » datée du 10 mars 1999 écrite en langue anglaise et non traduite qui ne révèle qu'un accord de principe, M. Y. n'établit pas qu'il puisse être regardé comme un agent dépendant de ces deux sociétés et ayant la capacité de les engager valablement, et, d'autre part, que les deux gérants de la SCI X. qui ont rémunéré les sociétés C. et I., ont affirmé n'avoir jamais eu, en application des contrats avec ces sociétés, d'autre interlocuteur que M. X. et qu'ils n'ont jamais rencontré d'autre représentant de ces sociétés. Divers éléments attestent en ce sens que les sommes versées à ces sociétés par la SCI X. venaient en rémunération des prestations de services effectivement assurées par M.X. et non d'activités déployées par lesdites sociétés. Dès lors, les sommes en question devaient être regardées comme rémunérant le seul travail de M. X. Enfin, la Cour confirme la légalité de l'application par

l'administration fiscale des pénalités pour activités occultes aux redressements litigieux dans les conditions prévues par l'article 1728 du CGI.

Note universitaire

Les conditions d'application de l'article 155 A CGI

Lukasz Stankiewicz

Maître de conférences de droit public à l'Université Jean Moulin Lyon 3

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5849](https://doi.org/10.35562/alyoda.5849)

¹ L'affaire tranchée par la Cour le 3 février 2011 a le mérite de rappeler que l'article 155A du CGI, l'un des dispositifs anti-abus les plus originaux du droit fiscal français, ne s'applique pas uniquement aux artistes, sportifs et autres célébrités mais vise de manière générale toute personne qui effectue de prestations de services à titre personnel, tout en percevant la rémunération à travers une personne interposée, établie hors de France.

² Rappelons que le dispositif de l'article 155A constitue une redoutable fiction fiscale. Il a pour effet d'attribuer aux fins d'imposition un flux de revenu juridiquement perçu par la personne interposée, domiciliée ou établie hors de France, au prestataire réel de services, qu'il soit ou non domicilié en France.

³ Les faits tels que déterminés par la Cour étaient relativement simples. Un retraité, M. A, avait déployé pour le compte de la SCI B « *des activités de coordinateur chargé de la mise au point d'un ensemble immobilier et d'intermédiaire pour la commercialisation de ce programme immobilier* ». Selon les termes de l'arrêt, « *suite aux activités de M. A, la SCI B a passé un contrat de maîtrise d'œuvre et d'assistance technique avec la société C, immatriculée en Grande-Bretagne, puis, un contrat de mandat de vente avec la société I, immatriculée au Luxembourg* ». Dans le cadre du contrôle fiscal, le service a estimé que les prestations de services commandées par la SCI B aux deux sociétés établies hors de France avaient été assurées personnellement par M. A. Sur cette base, le service a appliqué l'article 155 A du CGI pour imposer au nom de M. A, à l'impôt sur le revenu, les sommes encaissées par la société C, dans la catégorie des BNC, ainsi que les sommes encaissées par la société I, dans la catégorie des BIC. De plus, M. A s'est vu infliger une pénalité pour activité occulte prévue à l'article 1728 du CGI.

⁴ Il ressort de la lecture de l'arrêt que les débats se sont concentrés sur la qualification des faits au regard des conditions d'application de l'article 155 A du CGI sans soulever la question d'une éventuelle (non) conformité du dispositif aux normes supérieures, notamment au droit de l'Union Européenne.

⁵ En premier lieu, il faut rappeler que le dispositif de l'article 155 A du CGI ne s'applique que lorsque le bénéficiaire apparent du paiement est domicilié ou établi hors de France. Cependant, lorsqu'il dispose par ailleurs d'un établissement stable en France, la doctrine administrative précise que les activités rattachées à cet établissement sont, en réservant l'hypothèse où la situation « *donnerait lieu à des abus* », hors du champ de l'article 155A dès lors que les revenus correspondants sont imposables en France (Inst. 5 octobre 1982, 5 K-1-82 n° 018 ; D. adm. 5 B-641 n° 12, 1er août 2001) . En l'espèce, le contribuable, M. A, a tenté, en vain, de démontrer que, de par ses activités, il constituait un agent dépendant des sociétés C et I, caractérisant un établissement stable en France de ces sociétés au sens des conventions fiscales franco-britannique et franco-luxembourgeoise. L'argument n'était pas inintéressant, à supposer qu'il ait pu prospérer eu égard à la réserve d'abus inscrite dans la doctrine administrative, sauf à considérer que l'expression légale visant les personnes domiciliées ou établies à l'étranger exclut implicitement celles de ces personnes ayant un établissement stable en France, auquel cas l'invocation de la doctrine sur le fondement de l'article L. 80A du LPF deviendrait inutile. Cependant, notons que ce moyen aurait exposé les sociétés étrangères, sous réserve du délai de reprise, à une taxation d'office à l'impôt sur les sociétés assortie de pénalité pour activité occulte.

⁶ Il y a lieu de souligner aussi que l'invocation de conventions fiscales pour faire échec à l'application de l'article 155A n'était d'aucun secours à M. A. Le principe de subsidiarité de conventions fiscales commande d'asseoir l'imposition en droit interne avant de la confronter aux conventions fiscales. Or le droit interne, à savoir l'article 155A du CGI, a désigné M. A, résident de France, comme attributaire du revenu. La situation contributive est dès lors purement interne : la société B, résidente de France, paie un élément de revenu fiscalement attribué à M. A, également résident de France (pour aller plus loin, voir CE 28 mars 2008 n° 271366, 10e et 9e s.-s., Aznavour : RJF 6/08 n° 629, concl. C. Landais BDCF 6/08 n° 69) .

⁷ En deuxième lieu, la Cour a, par la technique du faisceau d'indices, déterminé que M. A a matériellement effectué l'intégralité de l'activité rémunérée alors que l'activité des sociétés non résidentes, contractuellement liées à la SCI B, était réduite à de simples opérations d'encaissement.

⁸ C'est alors qu'apparaît toute la rigueur de l'article 155A car, du fait de l'articulation alternative des critères d'application du dispositif, pour asseoir l'impôt du chef du prestataire, l'administration n'a même pas nécessairement besoin de prouver qu'il contrôle directement ou indirectement le bénéficiaire apparent. Il suffit que le prestataire ne démontre pas, la preuve lui incombant, que le bénéficiaire apparent « *exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou*

commerciale, autre que la prestation de services ». L'administration précise dans sa doctrine écrite qu'« à titre de règle pratique cette preuve est considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi que les recettes afférentes à l'activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services représentent plus de 50 % du chiffre d'affaires total réalisé par le bénéficiaire de la rémunération » (Inst. 5 octobre 1982, 5 K-1-82 n° 16 et 17 ; D. adm. 5 B-641 n° 10 et 11, 1er août 2001) . En l'espèce, le contribuable n'a pas pu apporter une telle preuve.

⁹ Cependant, comme le rappelle Bruno GOUTHIERE (*Les impôts dans les affaires internationales*, Ed. Francis Lefebvre, 7^e éd., n° 1621, p. 554), l'administration se rend fort bien compte du caractère rigoureux de ce dispositif (car les bénéficiaires apparents n'exercent que très rarement une activité autre que la prestation de services) et admet, à titre de tempérament, que le texte n'est pas applicable lorsque « la réalité » des services rendus par la personne morale étrangère est établie « de façon indiscutable », notamment dans le cadre d'une activité telle que celle d'expertise comptable, d'ingénieur conseil, de conseil juridique ou comptable... (Inst. 5 octobre 1982, 5 K-1-82 n° 19 ; D. adm. 5 B-641 n° 13, 1er août 2001) . Dans la présente affaire, à supposer même que le contribuable ait invoqué cette tolérance, il est fort peu probable que son argumentation ait pu prospérer à partir du moment où la Cour a déterminé que M. A a effectué matériellement l'intégralité de l'activité pour laquelle les deux sociétés étaient missionnées.

¹⁰ En troisième lieu, il semble ressortir des faits que M. A n'a perçu aucune rémunération de la part des bénéficiaires apparents, une rémunération devant lui être versée, aux termes d'un « contrat de *success fees* », en fin du contrat. Or, il faut rappeler que dans les montages classiques « rent-a-star » le prestataire touche souvent, dans le but de renforcer l'apparence de licéité du montage, un modeste salaire de la part de la société interposée. La CAA de Lyon n'avait donc pas à tenir compte de la réserve d'interprétation qu'a formulée le Conseil constitutionnel lorsqu'il a, dans le cadre d'une question prioritaire de constitutionnalité, déclaré l'article 155A du CGI conforme à la Constitution (Cons. const. 26 novembre 2010 n° 2010-70 QPC : R/JF 2/11 n° 210) . Cette réserve vise à prévenir une double imposition du chef du prestataire susceptible de survenir dans l'hypothèse où la personne domiciliée ou établie à l'étranger reverse au contribuable tout ou partie des sommes rémunérant les prestations.

¹¹ En quatrième lieu, la Cour a confirmé le bien-fondé de la majoration de 80% pour activité occulte dont a été assorti le rehaussement en base. L'application de la majoration pour activité occulte peut être logiquement justifiée au regard de la nature (fiction juridique) de l'article 155 A. Sur le fondement de cet article, les sommes sont

imposées dans le chef du prestataire dans la catégorie des revenus correspondant à la nature de l'activité exercée : traitement et salaires, bénéfices non commerciaux, bénéfices industriels et commerciaux. A partir du moment où ces éléments relèveraient d'une activité professionnelle indépendante (BIC, BNC professionnels) s'ils étaient personnellement réalisés par le contribuable, il est légitime de sanctionner les manquements aux obligations déclaratives propres à ce régime, à commencer par celle de se faire connaître du centre des formalités des entreprises.

¹² Ainsi la solution est-elle logiquement justifiée mais elle paraît rigoureuse dans la mesure où elle ressort de la nature d'un dispositif aussi dérogatoire au droit commun que celui de l'article 155A du CGI. La solution semble d'autant plus rigoureuse que la loi de finances rectificative pour 2008 (loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008, art. 52) a porté le délai de reprise en cas de découverte de l'activité occulte de 6 à 10 ans.

¹³ La doctrine administrative (D. adm. 13 L-1218 n° 08, 10 et 11) précise cependant que, l'intention du législateur étant de poursuivre les activités réellement clandestines, la prolongation du délai de reprise en cas de découverte de l'activité occulte ne s'applique pas lorsque, dans le délai légal, le contribuable a déclaré les revenus concernés, même dans une catégorie erronée, ou a souscrit une déclaration au titre d'un autre impôt.

¹⁴ Il reste à voir comment cette interprétation pourrait s'articuler avec les hypothèses couvertes par l'article 155A du CGI. Il est possible d'arguer qu'elle serait susceptible de concerner, par exemple, les prestataires qui se verraient reverser une partie de la rémunération par la personne domiciliée ou établie hors de France. Mais, il n'est pas sûr que l'administration, sous le contrôle du juge, accepte qu'un reversement partiel suffise.

¹⁵ Enfin, on constate qu'aucun moyen tiré de l'articulation de l'article 155 A du CGI avec le droit de l'Union Européenne n'a été soulevé en l'espèce. On se limitera ici, car la question mérite que lui soit consacré un commentaire approfondi, à signaler que le débat n'a pas encore été tranché ni par le Conseil d'Etat ni par la CJUE.

¹⁶ Dans une espèce tranchée le 23 novembre 2010, la cour administrative d'appel de Lyon a jugé inopérantes les libertés de circulation communautaires dès lors que les prestations de services étaient réalisées en France par un prestataire résident de France (CAA Lyon, 5e ch., 23 nov. 2010, n° 09LY01539, M. Edmilson Gomes De Moares ; Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 132, concl. P. Monnier, note Ch. de la Mardière). Dès lors, la juridiction lyonnaise aurait sans doute pris la même position dans la présente affaire, structurellement identique.

17

En revanche, la cour administrative d'appel de Douai a estimé l'article 155 A contraire aux libertés de circulation dans la configuration où le prestataire de services, résident de France, contrôle la société étrangère encaissant les rémunérations (CAA Douai, 2e ch., 14 déc. 2010, n° 08DA01103, M. et Mme Deschilder : Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 133, concl. P. Minne) . Pour la CAA de Douai, l'article 155 A a « *pour effet tant de dissuader les prestataires de services domiciliés en France d'établir ou de transférer hors de France le siège de la société qu'ils contrôlent, et par l'intermédiaire de laquelle ils se font rémunérer, que de rendre l'exercice de leurs activités sur le territoire français moins attrayant pour eux, lorsqu'ils se font rémunérer par l'intermédiaire d'une société qu'ils contrôlent, établie hors de France* ». Pour la Cour de Douai, cette entrave tant à la liberté d'établissement qu'à la libre prestation de services au sein de l'Union européenne ne saurait être justifiée par la nécessité de lutter contre « *les montages purement artificiels* » n'ayant d'autre objet que de « *contourner l'application de la loi fiscale nationale* », reconnue par la jurisprudence de la Cour de justice (CJCE, gde ch., 12 sept. 2006, aff. C-196/04, Cadbury Schweppes : *Dr. fisc. 2006, n° 39, act. 176 ; RJF 12/2006, n° 01644 ; BDCF 12/2006, n° 146, concl. Ph. Léger*) dès lors que l'article 155 A ne cible pas spécifiquement ce type de situations. Il est à noter - très prudemment, car il n'a pas été établi que M. A contrôlait les sociétés britanniques et luxembourgeoises - que la situation présentée devant la CAA de Douai dans l'arrêt *Deschilder* ne paraît pas totalement étrangère aux faits de la présente espèce...

18

En tout cas, on observera avec intérêt si le dispositif de l'article 155 A du CGI, dont on a souligné l'originalité technique, puisse sortir intact d'une confrontation finale inéluctable face au droit de l'Union Européenne.