

# IR pénalités : rémunération d'une personne étrangère pour des services rendus en France

**Lire les conclusions de :**

**Jean-Paul Vallecchia**

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 17LY03985 – 12 février 2019 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Impôts sur le revenu, Pénalités, Activité occulte, Echange d'informations, Article 1728 du code général des impôts, Article 155 A du code général des impôts, Rémunération d'une personne étrangère, Services rendus en France

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> Il résulte des dispositions de l'article 1728 [1] du code général des impôts que dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'administration doit être réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives.

<sup>2</sup> S'agissant d'un contribuable qui fait valoir qu'il a satisfait à l'ensemble de ses obligations fiscales dans un État autre que la France, la justification de l'erreur commise doit, en principe, être appréciée en tenant compte tant du niveau d'imposition dans cet autre État que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États [2].

<sup>3</sup> Toutefois, dans le cas où l'administration fiscale a fait application à bon droit des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts à un contribuable qui ne pouvait ignorer que la société étrangère contrôlée par lui ne rendait pas en propre les services qu'elle était, en apparence, supposée assurer, il n'y a pas lieu de prendre en considération le niveau d'imposition dans l'État autre que la France et les modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États [3].

## NOTES

---

[1] L'article 1728 du code général des impôts dispose que : « 1. *Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : / c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte (...)* ». [Retour au texte](#)

[2] Cf. [Conseil constitutionnel décision n° 99-424 DC du 29 décembre 1999](#) ; [CE, Plénière, 7 décembre 2015, ministre délégué, chargé du budget c/ société Frutas y Hortalizas Murcial SL, n° 368227, p. 423](#) ; [CE 18 octobre 2018, n° 405468, société Aravis Business retreats LTD, aux Tables](#). [Retour au texte](#)

[3] Pas de précédent. Arrêts du même jour [n° 18LY01788](#) et [n° 18LY01803](#) [Retour au texte](#)

# Conclusions du rapporteur public

**Jean-Paul Vallecchia**

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6519](https://doi.org/10.35562/alyoda.6519)

<sup>1</sup> C'est la vérification de la comptabilité de la SAS Mada Echafaudages, dont M. X. est le dirigeant est l'associé majoritaire à hauteur de 98,5% du capital, qui a permis de mettre au jour que M. X. avait réalisé des prestations de services dans le domaine de la consultance, prestations de service facturées à la société française Mada Echafaudage par la société de droit suisse Veryscaff que M. X. contrôle en tant qu'administrateur unique et unique actionnaire. Cette découverte a ainsi donné lieu, sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts (CGI), à l'imposition, en France, au titre des années 2009, 2010 et 2011, dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BNC) des sommes versées par la société française Mada Echafaudage à la société de droit suisse Veryscaff. Et ces sommes ont été imposées selon la procédure de taxation d'office de l'article L. 73 du livre des procédures fiscales (LPF) et les rappels d'impôts sur le revenu et de contributions sociales ont été majorés de la pénalité de 80% de l'article 1728 1-c) du CGI.

<sup>2</sup> La société de droit suisse Veryscaff avait été créée en 2006 et le 4 août 2006 la société française et la société suisse avaient, du fait du transfert de la résidence fiscale de M. X. en Suisse, conclu une convention de prestations de services pour dissocier les tâches du mandat social de M. X. auprès de la société Mada Echafaudages et ses attributions opérationnelles, en particulier commerciales, ces dernières étant exercées au travers de la société Veryscaff qui, par cette convention, s'était engagée à affecter M. X. à titre principal et exclusif à l'accomplissement de ces tâches.

<sup>3</sup> Le jugement n° 1504094 et 1504095 du 25 septembre 2017 rendu par la 7<sup>ème</sup> chambre du tribunal administratif de Grenoble, a validé la régularité de la procédure d'imposition sur l'inexistence d'une obligation de notifier au co-débiteur solidaire des impositions litigieuses – ici la société Veryscaff – les actes de procédure postérieurs à la proposition de rectification, et, sur le fond des impositions mises à la charge de M. X., a constaté que la société Veryscaff n'exerçait aucune autre activité que celle de prestataire de services, cette activité étant en réalité exclusivement exercée par M. X., salarié unique, sans contrepartie aucune pour la société Veryscaff, et cette activité étant indissociable des fonctions de direction exercées par M. X. auprès de la société française Mada Echafaudages, celle-ci ne disposant pas de chantiers hors de France, et M. X. disposant en France de résidences secondaires et s'y trouvant très régulièrement. Les premiers juges ont également écarté

l'éventualité d'une double imposition sur le fondement de la réserve d'interprétation émise par le Conseil Constitutionnel dans sa décision n° 02010-70 QPC du 26 novembre 2010. Et, pour l'application de la convention fiscale franco-suisse qui, comme vous le savez, doit être envisagée après l'application du droit interne, les premiers juges ont considéré, sur le fondement de l'article 16 de cette convention, que M. X., qui se trouvait au siège social de la société française, à Epargny, en moyenne une à deux journées par semaine, ainsi que dans la région parisienne, où la société Mada Echafaudages dispose d'une agence, en moyenne une fois par semaine, que M. X. disposait donc au sens de l'article 16 de la convention d'une base fixe en France pour l'exercice de ses activités rémunérées ; pour l'application des dispositions de l'article 25 de la convention destinées à éviter les doubles impositions les premiers juges ont estimé qu'elles étaient inapplicables à la situation de M. et Mme X., ceux-ci n'étant pas résidents de France ; et les premiers juges ont également écarté toute atteinte, par l'article 155 A du CGI, au principe de la liberté d'établissement énoncé à l'article 49 du traité de fonctionnement de l'Union européenne. Enfin, sur la majoration de 80% pour activité occulte de l'article 1728 1-c) du CGI, les premiers juges ont considéré que M. X., dont il est constant qu'il n'avait ni déclaré les résultats de son activité de consultance, ni fait connaître cette activité à un centre de formalité des entreprises ou au greffe du Tribunal de commerce, et qui n'ignorait pas que la société Veryscaff ne rendait pas en propre les services qu'elle était censée assurer, que M. X. ne pouvait en conséquence être regardé comme étant de bonne foi lorsqu'il affirmait avoir commis une simple erreur.

<sup>4</sup> Devant la Cour M. et Mme X. reviennent sur l'irrégularité de la procédure.

<sup>5</sup> Ils voudraient transposer la jurisprudence civile de la Cour de Cassation en matière de droits d'enregistrement à la procédure diligentée par l'administration fiscale, alors qu'effectivement aucun texte ni aucune disposition du CGI ne fait obligation à l'administration d'adresser une proposition de rectification ou tout autre acte de procédure au débiteur solidaire d'une imposition. Les règles tirées par les requérants de la jurisprudence de la Cour de Cassation n'ont pas vocation à s'appliquer, contrairement à ce qu'ils soutiennent, dans toutes les hypothèses où un mécanisme de solidarité a été institué.

<sup>6</sup> Voyez sur ce point la décision du [Conseil d'Etat n° 367310 du 9 décembre 2015](#), rendue dans le cadre d'un litige relatif au débiteur solidaire d'une pénalité fiscale.

<sup>7</sup> Les requérants rangent aussi au titre de l'irrégularité de la procédure ce qu'ils pensent être une erreur de qualification des sommes perçues par M. X., lesquelles ne seraient pas selon eux des bénéfices non

commerciaux (BNC) mais des bénéfiques industriels et commerciaux (BIC), alors que c'est bien au titre d'une activité de consultant et de conseil - activité que ne conteste pas les requérants - que les rémunérations litigieuses ont été imposées. M. et Mme X. soutiennent que cette activité serait de nature commerciale mais sans expliciter cette dimension commerciale.

<sup>8</sup> Sur cette classification de BNC voyez les arrêts de la [CAA de Nancy 15NC02546 du 20 avril 2017](#) et de la [CAA de Versailles 16VE00931 du 23 mai 2017](#)

<sup>9</sup> Sur le fond, et pour l'application de l'article 155 A du CGI et de la convention fiscale franco-suisse, M. et Mme X. soutiennent qu'il ne serait nullement démontré par l'administration fiscale que l'activité de consultance de M. X. aurait été exercée à partir d'une base fixe en France ; selon eux, l'administration fiscale aurait commis sur ce point une erreur de faits, confirmée par l'abandon de la résidence fiscale française qui était à l'origine retenue par l'administration fiscale.

<sup>10</sup> Sur ce point, les requérants affirment à tort que les premiers juges n'auraient pas retenu l'existence d'une base fixe en France : nous l'avons vu, les juges de première instance ont bien affirmé que M. X. devait être regardé comme disposant d'une base fixe en France pour l'exercice d'activités rémunérées (voir le considérant 14 du jugement du TA de Grenoble).

<sup>11</sup> Les dispositions de l'article 155 A II du CGI prévoient que les règles du I sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France « *pour les services rendus en France* ». M. et Mme X. voudraient faire application de ces dispositions en les combinant à celles de l'article 16 de la convention fiscale franco-suisse, qui, elles, développent la notion de base fixe, ces dispositions primant, selon eux, sur le droit national. Toutefois, comme nous l'avons dit, une telle convention bilatérale ne pouvant constituer la base légale d'une imposition, c'est de l'application du droit interne que vous traiterez dans un premier temps, pour déterminer si les impositions contestées ont été, sur ce plan, valablement établies, avant de déterminer si la convention internationale bilatérale pourrait vous conduire à écarter l'application de la loi fiscale nationale. C'est le principe de subsidiarité des conventions fiscales : [Conseil d'Etat n° 386579 du 7 juin 2017 ministre des finances et des comptes publics c./ société LVMH Moët Henessy Louis Vuitton.](#)

<sup>12</sup> Pour l'application de l'article 155 A II du CGI, lorsque l'administration apporte, dans l'hypothèse où le contribuable est domicilié hors de France et relève, à ce titre, du II de l'article 155 A du CGI, des éléments suffisants permettant de penser que la prestation a été rendue, c'est-à-dire réalisée, en France, il appartient alors au contribuable d'apporter, le cas échéant, toutes justifications utiles sur le lieu d'exercice de ses activités professionnelles. Nous nous

trouvons en conséquence dans une dialectique de preuve objective : voyez sur ce point [Conseil d'Etat n° 406888 du 22 janvier 2018 classé en B](#), à rapprocher, pour ce qui concerne l'application du I de l'article 155 A du CGI de la décision du [Conseil d'Etat n° 346642 du 20 mars 2013](#)

13

Pour M. et Mme X. cette preuve n'aurait pas été rapportée par l'administration fiscale, laquelle se serait contentée de relever la présence régulière de M. X. sur le territoire français, alors que cette présence serait seulement justifiée selon les requérants, par le mandat social de M. X. auprès de la société Mada Echafaudages, cette présence régulière ne pouvant à elle seule prouver l'existence d'une base fixe, et cette base fixe n'étant par ailleurs pas précisément localisée selon M. et Mme X., l'administration fiscale se référant au siège de la société Mada Echafaudage, à Epagny, aux résidences secondaires de M. X. en France, ainsi qu'à l'agence parisienne de la société Mada Echafaudage. De plus, selon M. et Mme X., les activités exercées par M. X. sur le territoire français et relevées par l'administration seraient seulement en lien avec son mandat social et non avec sa qualité de salarié de la société Veryscaff, cette activité de consultant étant exercée, en dehors des visites de chantier et des visites des clients dont les problèmes n'auraient pas pu être réglés par téléphone, depuis son domicile suisse ; il fournit à cet égard les justificatifs de l'existence de tout le matériel informatique nécessaire.

14

Toutefois, comme l'administration fiscale l'a mis en évidence, la société Veryscaff, créée en 2006 quand M. X. est devenu résident fiscal suisse, n'exerce aucune autre activité que celle exercée par M. X. au profit de la SAS Mada Echafaudages qu'il contrôle entièrement. Il n'existe donc, pour la société Veryscaff, aucune contrepartie réelle. Les prestations de consultant réalisées par M. X. sont facturées par la société Veryscaff à la société Mada Echafaudages mais ces prestations ne concernent que des chantiers établis en France et liés à la société Mada Echafaudages. Pour l'activité de consultant de M. X. la domiciliation suisse de celui-ci au travers de la société Veryscaff est une fiction. Sur ce point de la facturation par une société établie hors de France et ne bénéficiant d'aucune contrepartie voyez la décision déjà citée du [Conseil d'Etat n° 406888 du 22 janvier 2018 classé en B](#), à rapprocher, pour ce qui concerne l'application du I de l'article 155 A du CGI de la décision du [Conseil d'Etat n° 348136 du 4 décembre 2013](#).

15

Les services rendus par M. X. l'ont donc bien été en France au sens de l'article 155 A II du CGI et M. X. disposait bien, au sens de l'article 16 de la convention fiscale franco-suisse d'une base fixe en France.

<sup>16</sup> Sur l'éventualité d'une double imposition, en France et en Suisse, hypothèse traitée par l'article 25 de la convention fiscale franco-suisse, et qui a fait l'objet de la réserve d'interprétation du Conseil Constitutionnel au travers de sa décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, une réserve d'interprétation que les requérants estiment être également applicable lorsque le contribuable est établi à l'étranger à la condition que ce dernier établisse que les sommes ont déjà été imposées, sur ce point, bien que les requérants affirment que les sommes perçues par la société de droit suisse Veryscaff correspondant aux prestations de M. X. ont été taxées en Suisse, à la fois à l'impôt sur les sociétés pour ce qui concerne la société Veryscaff et à l'impôt sur les revenus suisses de M. X., les derniers écrits des requérants démontrent toutefois que la procédure amiable engagée par eux devant l'administration fiscale suisse sur le fondement de l'article 27 de la convention franco-suisse a donné lieu à des échanges de l'administration fiscale suisse avec l'administration fiscale française, échanges qui n'ont cependant abouti à aucun accord. En conséquence, la double imposition revendiquée n'est, à ce jour, pas établie.

<sup>17</sup> Faute d'une telle démonstration la société Veryscaff, dont il n'est nullement justifié qu'elle n'aurait pas été exclusivement créée pour les prestations de M. X. auprès de la société Mada Echafaudages, apparaît, contrairement à ce qui est soutenu, comme un montage artificiel.

<sup>18</sup> Les sommes perçues par la société Veryscaff de la société Mada Echafaudages en rémunération des prestations de consultant de M. X. sont celles qui ont été, à juste titre, prises en compte par l'administration fiscale en application des dispositions de l'article 155 A du CGI ; les sommes effectivement perçues par M. X. ne sont pas celles dont l'article L.155 A prévoient la prise en compte pour l'assiette de l'impôt.

<sup>19</sup> Enfin, l'absence de déclaration en France de l'activité de M. X. et le caractère artificiel du montage réalisé avec la société Veryscaff ne permettent pas de remettre en cause les pénalités de 80% qui ont été infligées à M. et Mme X. quand bien même M. X. a déclaré des rémunérations en Suisse : voyez sur ce point l'arrêt de la CAA de Versailles 16VE02004 du 20 juillet 2017.

<sup>20</sup> Par ces motifs nous concluons, au rejet, dans toutes ses conclusions, de la requête d'appel présentée par M. et Mme X..