

PROCÉDURES FISCALES

6 Services rendus en France par une « *rent a star company* » : définition et dévolution de la preuve



CLARA COUDERT

*doctorante (université Paris 2)
chercheur associé (université d'East London)
Juan Carlos LEÓN AGUIRRE*



*diplômé du master droit fiscal (université Paris 1)
élève avocat*

Le Conseil d'État vient de préciser la substance et la dialectique de la preuve dans le cadre de l'article 155 A, II, du CGI. Il soumet, à cette occasion, l'application de ce dispositif anti-abus au respect minutieux des règles probatoires par chacune des parties. La décision commentée complète utilement les principes consacrés en 2013 (CE, 20 mars 2013, n° 346642 : *JurisData* n° 2013-005593) par la Haute Assemblée qui n'avait pu se prononcer qu'à propos du I de cet article.

CE, 3^e et 8^e ch. réunies, 22 janv. 2018, n° 406888 : *JurisData* n° 2018-000482

L'article 155 A du CGI issu des lois de finances pour 1973 et 1980 est un dispositif de lutte contre la délocalisation abusive à l'étranger de bénéfices imposables en France (N. Melot, *Territorialité et mondialité de l'impôt*: *Dalloz* 2004, n° 1451). Le fonctionnement du montage visé par cet article est le suivant. La rémunération due en contrepartie de la prestation de service est versée à une société située à l'étranger. Généralement, celle-ci est placée sous le contrôle du prestataire et se situe dans un État où le taux d'imposition est inférieur à celui qui aurait normalement dû être supporté par le prestataire. Pour lutter contre cette délocalisation, l'article 155 A du CGI permet d'ignorer l'existence de la société

interposée à l'étranger en vue d'imposer les sommes qu'il a perçues dans le chef du prestataire réel, même si ce dernier ne les a pas effectivement perçues. Cependant, l'absence de débats parlementaires, la concision du texte et des travaux préparatoires quant au régime de preuve applicable dans le cadre de cet article ne facilitent pas toujours son application. Dès lors, en définissant la notion de « service rendu en France » et en établissant la dialectique de la preuve, le Conseil d'État met fin aux incertitudes qui entouraient jusqu'ici le régime probatoire de l'article 155 A du CGI.

En l'espèce, deux époux exercent une activité de consultant au bénéfice d'un groupe de sociétés, pour laquelle ils sont rémunérés par une holding de droit français qu'ils dirigent et détiennent à 100 %. En 2007, ils s'exilent en Suisse et y constituent une société, devenue le prestataire de la holding peu de temps après. À l'occasion

d'une vérification de comptabilité, l'Administration relève cependant que les services conclus entre la holding française et la société de droit suisse correspondent à ceux qui étaient rendus autrefois en France par le couple en leur qualité de dirigeants. Les rémunérations versées à la société helvétique sont alors réintégrées dans le revenu imposable du foyer en application de l'article 155 A, II, du CGI. Après avoir vainement réclamé auprès de l'Administration et des juges du fond, les époux se pourvoient en cassation. À l'appui de leur requête, ceux-ci font valoir que la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit et, à tout le moins, une erreur de qualification en jugeant que les prestations en litige avaient été effectuées en France. Pour trancher en ce sens, la cour s'était fondée sur l'identité des prestations rendues en France, puis en Suisse, l'absence de filiale ou de succursale en Suisse et sur l'absence de précisions des requérants quant aux moyens mis en œuvre pour assumer leurs fonctions depuis l'étranger. Les époux contestent la capacité de ces éléments à localiser la prestation en France, amenant le Conseil d'État à trancher deux questions : celle de savoir en quoi consiste un service rendu en France et celle de savoir qui supporte la charge de la preuve en cette matière.

1. Contrôle exercé par le Conseil d'État sur la notion de service rendu en France

● Hypothèse du contrôle : l'application du II de l'article 155 A.

Tout d'abord, on notera que le problème soulevé est circonscrit au cadre du II de l'article 155 A du CGI, c'est-à-dire aux cas où les prestataires effectif et apparent se situent à l'étranger. Dans cette première hypothèse, en effet, le critère de rattachement à la compétence fiscale française est réel : le dispositif anti-abus s'applique uniquement si la prestation a été rendue dans l'Hexagone. Le I de l'article 155 A du CGI se réfère, quant à lui, au cas où le prestataire effectif est établi en France, alors que l'entité percevant la rémunération est située à l'étranger. Dans cette seconde hypothèse, le lieu de réalisation de la prestation importe peu, puisque l'application du dispositif est fondée sur un critère personnel. Ainsi, quelle que soit la localisation de l'activité, il faut prouver la domiciliation ou l'établissement en France de la personne considérée comme prestataire effective.

Dans tous les cas de figure, l'Administration doit démontrer que le prestataire apparent est contrôlé par le prestataire effectif, ou bien qu'il n'exerce pas de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services, ou encore qu'il se situe dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée (ETFP) au sens de l'article 238 A du CGI. Si tel est le cas, l'article 155 A du CGI est, en principe, applicable. Cependant, le contribuable peut s'y opposer en réfutant le fait que les prestations « *correspond[raie]nt à un service rendu pour l'essentiel par [lui]* » et « *pour lequel la facturation par une personne* » hors de France « *ne trouve[raie] aucune contrepartie réelle dans [son] intervention* ». Cette possibilité de s'opposer à l'application de l'article 155 A du CGI est formulée par le Conseil d'État dans sa décision du 20 mars 2013 dans le cadre du paragraphe I (CE, 20 mars 2013, n° 346642 : *JurisData* n° 2013-005593 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 20, *comm.* 282. – CE, 12 mai 2017, n° 398300 : *JurisData* n° 2017-009981). La décision commentée reprend cette formulation, étenant ainsi son application au paragraphe II du même article.

● Étendue du contrôle : l'erreur de qualification.

En second lieu, le Conseil d'État accepte implicitement mais nécessairement de contrôler la qualification de « prestation rendue en France ».

Dans d'autres domaines, il est vrai que le Conseil d'État a pu laisser à l'appréciation des juges du fond la question de la localisation d'une activité, réservant le contrôle de qualification aux éléments qui commandent la définition du champ de l'impôt (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 4 juill. 1997, n° 146930 : *JurisData* n° 1997-044537).

Cependant, la Haute Assemblée admet d'exercer un tel contrôle à propos des éléments qui déterminent l'application d'un dispositif anti-abus. Tel est le cas par exemple en matière d'abus de droit (CE, 9^e et 8^e ss-sect., 8 janv. 1997, n° 128595 : *Dr. fisc.* 1997, n° 10, *comm.* 280, *concl.* G. Goulard, pour la notion d'abus), de prix de transfert (CE, 15 avr. 2016, n° 372097 : *JurisData* n° 2016-007579 ; *RJF* 2016, n° 603 pour l'existence d'un lien de dépendance entre sociétés) ou encore dans le cadre de l'article 119 ter du CGI (CE, 23 nov. 2016, n° 383838 : *JurisData* n° 2016-025434 ; *RJF* 2/17, n° 130).

Or, comme cela a été mentionné, la notion de prestation rendue en France commande précisément l'application du II de l'article 155 A.

2. Caractérisation par le Conseil d'État de la notion de service rendu en France

L'intérêt de l'arrêt commenté réside dans la réponse que la Haute Assemblée apporte à la question de savoir comment une « prestation rendue » en France est caractérisée. Cette question était jusqu'ici inédite. Il est vrai que le Conseil d'État a eu l'occasion par le passé de faire application du II de l'article 155 A du CGI (CE, 28 mars 2008, n° 271366 : *JurisData* n° 2008-081297 ; *RJF* 2008, n° 629. – CE, 4 déc. 2013, n° 348136 : *JurisData* n° 2013-029523 ; *RJF* 2014, n° 21). Cependant, ces deux affaires mettaient en cause des prestations matérielles dont la localisation ne soulevait aucune difficulté, si bien que les parties n'avaient pas même tenté de débattre cette question. Au contraire, l'affaire du 22 janvier dernier mettait en cause une prestation immatérielle dont la localisation pouvait donner lieu à discussion : devait-on retenir le lieu de consommation, comme parfois en matière de TVA, ou le lieu de réalisation de la prestation ? Qui devait supporter la charge de cette preuve ?

● Définition de la notion de service rendu en France.

À la première question, le Conseil d'État répond que la prestation rendue en France est celle qui y est matériellement réalisée. Plusieurs éléments justifient la position de la Haute Assemblée. D'abord, la circonstance que la notion de prestation « rendue » en France est très proche, d'un point de vue sémantique, de celle de service « fourni » en France, employée par le modèle de convention fiscale de l'OCDE (art. 15 et 17) et divers articles du CGI, tels que le 164 B. L'objet de ces dispositions est, par ailleurs, très proche de celui de la notion utilisée par l'article 155 A, II, du CGI : les articles 15 et 17 du modèle OCDE permettent de désigner la compétence fiscale d'un État pour imposer les revenus de salariés, d'artistes et de sportifs ; l'article 164 B du CGI définit les revenus de source française. Or, l'objet du II de l'article 155 A est justement de rétablir la compétence française dans le but d'imposer des revenus qui sont, en réalité, de source française.

Des arguments supplémentaires corroborent cette analyse. En effet, même si dans l'affaire soumise au Conseil d'État l'intention frauduleuse des requérants faisait peu de doutes, il ne reste pas moins que la réalité de l'exil et des services rendus par les époux n'a jamais été remise en cause. Le choix de gestion des époux consistant à externaliser et délocaliser leurs services ne cachait en effet aucun artifice. Ainsi, ces derniers pouvaient se prévaloir de leur liberté d'établissement, sans que l'Administration ne soit en mesure de leur opposer une présomption de fraude, même réfragable, à moins de méconnaître le droit communautaire. Ainsi, la liberté d'établisse-

ment s'opposait à ce que le lieu de la consommation des services soit retenu en tant que lieu de référence.

● Établissement dialectique de la preuve.

Cette précision étant faite, le Conseil d'État répond au problème de la répartition de la preuve entre les parties. Ainsi, il exige de l'Administration qu'elle apporte « des éléments suffisants permettant de penser que la prestation a été [...] réalisée en France », puis du contribuable, dans le cas où son contradicteur satisfait à ses obligations, qu'il apporte « toutes justifications utiles sur le lieu d'exercice de ses activités professionnelles ».

Cette dialectique est classique en droit administratif et fiscal (*H. de Gaudemar, La preuve devant le juge administratif : Dr. adm. 2009, étude 12*). Au cas présent, ce choix était d'autant plus prévisible qu'il avait déjà été retenu dans la décision du 20 mars 2013 (*CE, 20 mars 2013, n° 346642, préc.*) sur le terrain du I de l'article 155 A du CGI. En effet, il avait été jugé que l'Administration devait prouver que la personne imposée était le prestataire effectif et qu'elle contrôlait le prestataire apparent. Ensuite, il revenait au contribuable de prouver que le versement des rémunérations en cause à une société étrangère trouvait une justification.

En termes d'exigence, la solution semble équilibrée. D'une part, la preuve requise de la part de l'Administration est loin d'être impossible à apporter, même dans le cas de prestations immatérielles. Ainsi, il ne lui est pas demandé de prouver de manière incontestable que le contribuable se trouvait en France au moment de la réalisation du service : l'Administration doit seulement apporter des éléments qui le « laissent à penser ».

Quels sont ces éléments ? L'Administration pourrait, par exemple, avancer que le contribuable s'est rendu en France pour des raisons professionnelles et que les activités qu'il y a menées sont en lien avec les rémunérations qu'elle entend imposer au titre de l'article 155 A, II.

Elle pourrait encore justifier de ce que le contribuable déploie en France des moyens matériels afin de mener à bien une activité intellectuelle imposable.

Il y a fort à parier que l'Administration s'inspirera dans les deux cas des moyens de preuve qu'elle utilise habituellement en vue de caractériser l'exercice d'une activité en France : factures, courriers, bureaux au nom de l'intéressé (*CE, 12 déc. 2014, n° 356871 : JurisData n° 2014-031006, rendu en matière d'établissement stable*)... En effet, l'Administration dispose de larges pouvoirs d'investigation afin d'accéder à de telles preuves. À cet égard, la lettre de l'arrêt laisse entrevoir un reproche envers les services administratifs, qui se sont

« borné[s] » à un simple contrôle sur pièces alors qu'ils auraient pu mettre en œuvre d'autres moyens d'investigations plus efficaces : les services de l'État ne manqueront pas de le relever. D'autre part, le Conseil d'État évite l'écueil qui consiste à faire peser sur le contribuable une présomption de fraude irréfragable, ce dernier pouvant prouver en tout état de cause qu'il exerce effectivement ses activités professionnelles à l'étranger. Il importera alors que le contribuable soit prévoyant et se préconstitue des preuves attestant de ce qu'il possède et qu'il met en œuvre des moyens à l'étranger afin de mener à bien son activité. La cour avait d'ailleurs fait référence à cet élément : si elle a été censurée c'est qu'elle n'avait pas, au préalable, réussi à justifier de ce que la prestation avait effectivement été réalisée en France, si bien que la charge de la preuve n'incombait pas au contribuable.

3. Conclusion

Cette décision complète utilement les principes de l'arrêt du 20 mars 2013 (*CE, 20 mars 2013, n° 346642, préc.*) dans la mesure où leur combinaison offre une vision claire du régime probatoire de l'article 155 A du CGI. Pour autant, elle n'épuise pas les questions de principe qui pourront se poser à propos du dispositif anti-abus. Ainsi, à l'heure où le bitcoin se popularise, on peut se demander si la notion de « sommes » employées par l'article 155 A du CGI permet de lutter contre les délocalisations fictives de rémunérations faites en valeurs non monétaires. On peut en douter en raison de la volonté affichée par le Conseil d'État de ne pas élargir le dispositif au-delà de ses limites naturelles. Cela démontre, si besoin est, que l'article 155 A du CGI ne permettra pas de lutter contre les montages qui se dessinent au gré du développement des nouvelles technologies. Certains artistes, par exemple, ont eu l'occasion de proposer des prestations sous la forme d'hologramme, rendues dans un pays A et entièrement consommées dans un pays B. Bien qu'à l'origine, ce montage ait été utilisé par un artiste en vue de contourner une interdiction d'entrée sur le territoire canadien, il n'est pas impossible que celui-ci soit un jour mis en place à des fins purement fiscales, sans que l'article 155 A du CGI ne puisse rien y changer.

Pour reprendre le mot du professeur de la Mardière, ce dispositif est aujourd'hui un « dinosaure », qui en tant que tel est peut-être voué à disparaître (*CE, 3^e et 8^e ch., 12 mai 2017, n° 398300 : JurisData n° 2017-009981 ; Dr. fisc. 2017, n° 40, comm. 491, concl. V. Daumas, note Ch. de la Mardière*)... Mais il s'agit là d'une vision à long terme et on ne doute pas que l'article 155 A du CGI soit encore capable d'ici là d'attraper quelques proies.

CE, 3^e et 8^e ch. réunies, 22 janv. 2018, n° 406888 : JurisData n° 2018-000482

LE CONSEIL D'ÉTAT –

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et M^{me} C., qui sont associés et dirigeants d'un groupe de sociétés françaises, ont été rémunérés au titre de leur mandat social jusqu'en juillet 2007 par la société mère, la holding C., dont M. C. détient 100 % du capital et qui est située à Bethonvilliers dans le territoire de Belfort. Ils ont, à l'été 2007, transféré leur domicile personnel en Suisse après y avoir créé une société dénommée S. dont ils étaient les seuls associés, dirigeants et salariés. Cette société a conclu, le 1^{er} septembre 2007, avec la société C., un contrat de prestations de services au titre duquel cette dernière a versé à la société suisse des honoraires s'élevant à 256 830 euros pour l'année 2008 et 168 300 euros pour l'année 2009. A l'issue de la vérification de comptabilité de la société C. et du contrôle sur pièces des déclarations déposées par les requérants auprès du centre des impôts des non-résidents,

l'administration a estimé que la société S., dont les prestations correspondaient à celles au titre desquelles M. et M^{me} C. étaient auparavant rémunérés en qualité de dirigeants de la société C. n'avait été créée que pour leur permettre de continuer à percevoir cette rémunération en franchise d'impôt. En application du II de l'article 155 A du code général des impôts, l'administration a, par une proposition de rectification du 5 août 2011, rapporté au revenu imposable du foyer fiscal des années 2008 et 2009 les sommes versées par la société C. à la société S. et a assorti les impositions correspondantes de la majoration de 40 % pour manquement délibéré. Par un jugement du 1^{er} décembre 2014, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté la demande de M. et M^{me} C. tendant à la décharge de ces impositions supplémentaires ainsi que des pénalités correspondantes. Ils se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 15 septembre 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement. 2. Aux termes de l'article 155 A du code général des impôts : « 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 ; / - 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 hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A. / II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France (...). 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 autre 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.

3. Lorsque l'administration apporte, dans l'hypothèse où le contribuable est domicilié ou établie hors de France et relève, à ce titre, des dispositions du II de l'article précité, 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.

4. Après avoir estimé, ce qui n'est pas contesté en cassation, que les services n'étaient pas rendus à la société C. par la société suisse mais par M. et M^{me} A..., la cour a jugé que ces services devaient être regardés comme effectués en France, aux seuls motifs, d'une part, qu'ils recouvraient les tâches de direction de cette société rémunérées jusqu'en juillet 2007 par les salaires versés à M. et M^{me} A..., et, d'autre part, qu'il n'était pas allégué que la société S. avait une filiale ou un établissement en Suisse, alors que les sociétés du groupe C. étaient situées en France. En statuant ainsi, la cour a inexactement qualifié les faits dès lors que les éléments qu'elle a relevés n'étaient pas pertinents au regard de la charge de la preuve qui incombe à l'administration pour permettre de penser que les requérants avaient continué à exercer, à compter de leur installation en Suisse, leurs activités professionnelles en France.

5. Dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, M. et M^{me} C. sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent.

6. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du

code de justice administrative.

7. Il résulte de l'instruction que la société S., dont le siège social correspond à l'adresse d'un domaine viticole en Suisse et le numéro de téléphone fixe figurant sur les factures est celui d'un cabinet fiduciaire, a pour unique client la société française C. et pour seuls salariés les requérants. Le contrat conclu le 1^{er} septembre 2007 entre ces deux sociétés prévoit la fourniture de prestations d'assistance par la société S. dans les domaines de la prospection et de la représentation commerciale, du management, de la stratégie d'entreprise, du conseil en étude de marché ou de gestion. La seule circonstance que ces prestations correspondaient à une activité qui était jusqu'alors assumée par les requérants au sein de la société française n'est pas de nature à établir qu'elles continuaient à être rendues en France. Par ailleurs, il ne résulte pas des éléments recueillis par l'administration fiscale, qui s'est bornée à un contrôle sur pièces de la situation des requérants, que M. et M^{me} C. se rendaient pour des raisons professionnelles en France et y effectuaient les prestations pour lesquelles la société S. était rémunérée. Par suite, l'administration n'apportant pas d'éléments suffisants de nature à permettre de penser que les services ont été rendus en France, les rémunérations facturées par la société S. ne peuvent être regardées comme relevant du II de l'article 155 A du code général des impôts.

8. Il résulte de ce qui précède que, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, les requérants sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montreuil a rejeté leur demande.

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros à verser à M. et M^{me} C. au titre des frais exposés par eux tant en appel qu'en cassation et non compris dans les dépens.

Décide :

Art. 1^{er}. – L'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 15 septembre 2016 et le jugement du tribunal administratif de Montreuil du 1^{er} décembre 2014 sont annulés.

Article 2. – M. et M^{me} C. sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2008 et 2009 et des pénalités correspondantes.

Art. 3. – L'Etat versera à M. et M^{me} C. une somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Art. 4. – La présente décision sera notifiée à M. et M^{me} B... C. et au ministre de l'action et des comptes publics.