

Tribunal administratif de Cergy-Pontoise
Audience du 6 octobre 2020
N° 1801070
M. et Mme K... c/ DDFIP 95

IR – ESFP innommé - Preuves illicites - Art. L. 76 B – Convention franco-libanaise – Art. 155 A.

Conclusions de Mme Dano, rapporteure publique

Merci Madame la présidente, Madame et Monsieur les premiers conseillers.

M. K... est dirigeant et associé majoritaire de la SAS Thunnus Overseas Group (TOG), holding d'un groupe industriel spécialisé dans le commerce des produits à base de thon. A l'issue d'un contrôle sur pièces, selon la procédure de rectification contradictoire, l'administration fiscale a estimé qu'il avait perçu des rémunérations imposables sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts (ci-après « CGI »), à raison des prestations facturées par la société libanaise Seafood Management Services (SMS) à la société TOG. Ainsi qu'il vient d'être indiqué par M. le rapporteur, il vous demande la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujetti au titre des années 2013 à 2015, ainsi que des pénalités correspondantes.

1) a. Concernant, tout d'abord, la **régularité de la procédure d'imposition**, le requérant soutient en premier lieu que l'administration fiscale a engagé un examen de sa situation fiscale personnelle innommé (ci-après « ESFP »), sans avoir ainsi respecté les garanties attachées à cette procédure et définies à l'article L. 47 du livre des procédures fiscales (ci-après « LPF »).

Les écritures contenant d'importants développements sur ce moyen, il convient de s'y attarder quelque peu.

Le raisonnement de M. K... part de l'idée que l'administration fiscale ne pouvait réunir toutes les informations permettant de mettre en œuvre l'article 155 A du CGI et, notamment d'identifier sa résidence fiscale, uniquement en consultant son dossier fiscal ainsi que celui de la société Seafood Management Services. Il en veut pour preuve deux séries de « détournements » auxquels se serait livrée l'administration fiscale, procédant ainsi à un ESFP inconnu.

Elle aurait, d'une part, procédé à un détournement de la vérification de comptabilité dont a fait l'objet la société TOG et portant sur la période du 1^{er} janvier 2012 au 31 décembre 2014. Selon M. K..., dans le cadre de ses investigations sur cette société, le vérificateur a récolté toute une série d'informations concernant sa situation personnelle, en particulier son train de vie¹. Pour justifier ses dires, il se fonde sur plusieurs indices tels que le contenu de la proposition de rectification qui lui a été notifiée le 8 juillet 2016, la teneur des propos échangés lors de l'entretien avec le directeur financier de TOG, ainsi que le résultat de la vérification de comptabilité contenant un « unique redressement » fondé sur le 3^o du 1 de l'article 39 du CGI².

D'autre part, l'administration aurait également détourné la procédure d'assistance administrative internationale, prévue par la convention fiscale franco-libanaise du 24 juillet 1962, afin de recueillir un maximum d'informations concernant sa situation fiscale personnelle.

¹ Le vérificateur a ainsi constaté que la société TOG mettait à la disposition de son dirigeant un appartement situé à Levallois-Perret ainsi qu'un véhicule automobile.

² La société TOG avait déduit de son résultat imposable des exercices clos en 2013 et 2014 l'intégralité des intérêts dus à raison de sa dette obligatoire convertible souscrite par ses associés minoritaires, alors qu'en application du 3^o du 1 de l'article 39, les

Comme vous le savez, pour savoir si des opérations de contrôle constituent un « ESFP innommé », la jurisprudence s'attache à vérifier, conformément à l'article L. 12 du livre des procédures fiscales, si les opérations comportent la recherche d'une cohérence entre, d'une part, les revenus déclarés par le contribuable et, d'autre part, sa situation patrimoniale, les éléments de son train de vie et la situation de sa trésorerie : voir sur ce point les conclusions Austray sur CE SSR 18 octobre 2002 M. et Mme Lacorre, n°232350, inédit au rec.

Certes, le Conseil d'Etat juge que constitue un ESFP une vérification de comptabilité qui porte également sur les autres revenus du contribuable : CE SSR 5 juin 1985 Bigo, n° 43253, au Rec. Cependant, il admet tout à fait que des éléments recueillis à l'occasion d'une vérification de comptabilité puissent être exploités par la suite, notamment pour fonder une imposition personnelle, sans que cela ne caractérise un ESFP. Voyez en ce sens parmi de nombreux exemples, CE SSR 3 juin 1992 Hazera, n°89567, inédit au rec. ou encore CAA de Marseille 29 novembre 2013 Soldani, 11MA02557 pour un cas d'imposition sur le fondement de l'article 155 A du CGI.

De même, le recueil de renseignements, dans le cadre de l'assistance administrative internationale peut, eu égard aux informations recueillies, ne pas constituer un ESFP : voir CE SSR 15 février 2002 M. Schmitt n°217394, au Rec.

En l'espèce, il est constant que dans le cadre du contrôle sur pièces de M. K..., le service a exploité certaines informations et documents découverts au cours de la vérification de comptabilité de la SAS TOG, en particulier le contrat de prestations de services datant du 24 décembre 2008 prévoyant le versement forfaitaire de 700 000 euros annuels à la société de droit libanais SMS, dont le requérant est l'associé majoritaire. De même, une demande d'assistance administrative a été envoyée aux autorités libanaises le 22 décembre 2015 afin de recueillir des renseignements

concernant uniquement la situation administrative de la société SMS : numéro d'immatriculation, adresse au Liban, nature de l'activité, associés, revenus déclarés et taux d'imposition. Ces renseignements n'étaient pas d'une ampleur telle qu'il suffisent à caractériser un ESFP : voir sur ce point les conclusions H. Mitjaville sur l'arrêt Schmitt précité³.

Ainsi qu'il a été exposé, l'administration pouvait tout à fait recueillir ces informations, sans que ces démarches ne soient de nature à constituer un contrôle de la cohérence du revenu global déclaré par M. K... en France, en l'occurrence nul, avec l'ensemble des revenus dont il a effectivement disposé, et qui peuvent être évalués à partir de son patrimoine, de la situation de trésorerie ou du train de vie. Dès lors l'administration n'a pas procédé à un « ESFP inconnu » et le requérant n'a pas été privé des garanties attachées à cette procédure.

b. M. K... soutient, en deuxième lieu, que les informations utilisées par l'administration fiscale pour motiver la proposition de rectification qui lui a été notifiée le 8 juillet 2016 ont une origine illicite. En effet, dans le cadre du contrôle de la SAS TOG, le vérificateur aurait collecté irrégulièrement des éléments se rapportant à l'année 2015 alors que la vérification de comptabilité ne portait que sur les exercices clos en 2012, 2013 et 2014. Ces informations se rattachaient notamment aux sommes réglées par la société TOG à la SARL SMS en exécution de la convention de prestations de services du 24 décembre 2008.

³ Selon Mme Mitjaville : « (...) Le raisonnement dégagé dans les arrêts précités et notamment l'arrêt Koch, nous semble directement transposable au déclenchement d'une demande d'assistance internationale, qui ne sera constitutive du déclenchement d'une VASFE que si le nombre, et l'ampleur des renseignements demandés vise effectivement un contrôle de cohérence des revenus déclarés et de la situation réelle de l'intéressé. L'administration peut évidemment s'adresser à ses homologues étrangers, sans que les renseignements qu'elle demande soient nécessairement d'une ampleur telle qu'ils suffisent à caractériser une VASFE. (...) ».

Il ressort en effet de la proposition de rectification⁴ que l'administration fiscale a considéré que le total des sommes versées par la SAS TOG à la société SMS pouvait être estimé à 4 375 k€ : ces constatations du service étaient issues de la vérification de comptabilité de la société TOG ainsi que des déclarations des honoraires, vacations et commissions (DAS-2) souscrites par cette société au titre des années 2009 à 2015.

Le moyen est-il cependant opérant au regard du principe d'indépendance des procédures que vous connaissez bien ? Vous pourriez en effet, à première vue, le balayer en application de ce principe, dans la mesure où ce qui s'est passé pendant la vérification de comptabilité de la SAS TOG est sans influence sur l'imposition personnelle de son dirigeant à l'impôt sur le revenu. Toutefois, le moyen nous semble avoir été présenté de manière plus subtile dans la mesure où il fait le détour par la proposition de rectification notifiée à M. K.... En outre, il fait surtout référence à l'origine illicite de la preuve, sujet sur lequel la jurisprudence administrative a récemment évolué, contrainte et forcée notamment par la décision du Conseil constitutionnel sa décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013⁵.

La question de la possibilité d'utiliser des pièces d'origine illicite, qui est à l'origine de nombreux contentieux, a fait - et fait encore - couler beaucoup d'encre.

Afin de régler les divergences existant entre les juridictions administratives et judiciaires, et dans le contexte des « listings HSBC », le législateur a introduit l'article L. 10-0 AA du LPF⁶, disposant que ne peuvent être écartés « *au seul motif de leur origine* » les documents, pièces ou informations que l'administration utilise et qui lui sont communiqués dans le cadre de son droit de communication. Ce texte a

⁴ Page 3.

⁵ Voir sur cette évolution jurisprudentielle, la chronique d'Anne Iljic, « L'administration peut-elle encore utiliser des preuves illicites ? », *RJE*, n°01/17 (janvier 2017), pp.7 à 11.

⁶ Dispositions, issues de l'article 37 de la loi du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière.

fait l'objet d'une réserve d'interprétation « de taille » par la décision précitée du conseil des sages, qui a considéré que, pour assurer le respect des exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, il ne saurait être permis « *aux services fiscaux (...) de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge* ». Le CE a dû tirer les conséquences de cette décision par un arrêt CE SSR 15 avril 2015 Sté Car Diffusion 78, n°373269 au Rec, puis a étendu cette solution au cas où la perquisition ayant amené la saisie des documents a été conduite à l'égard, non du contribuable lui-même, mais d'un tiers : CE CHR 23 novembre 2016 Chassignon, n°387485, aux T⁷.

Toutefois, en l'espèce, nous ne trouvons pas dans les hypothèses concernées par ces décisions. En effet, il ne nous paraît pas franchement démontré que les éléments sur lesquels l'administration s'est fondée pour établir les impositions litigieuses auraient été irrégulièrement recueillis par celle-ci. En particulier, nous ne sommes pas certains que la déclaration des honoraires souscrite par la SAS TOG au titre de l'année 2015 aurait été collectée lors de la vérification de comptabilité de cette société. L'administration fiscale pouvait en effet y avoir tout à fait accès lors de ses recherches effectuées dans le cadre du contrôle sur place. Toutefois, force est de reconnaître que le dossier est assez flou sur ce point⁸.

Mais, à supposer même que le service ait collecté de manière illicite cette déclaration des honoraires souscrite au titre de l'année 2015 dans le cadre de la vérification de comptabilité, il est constant que la vérification de comptabilité dont

⁷ Le principe d'indépendance trouvait également à s'appliquer entre procédures visant un même contribuable. Les juges du Palais-Royal jugeaient en effet que l'irrégularité d'une visite domiciliaire menée à l'égard d'un contribuable ne faisait pas obstacle, hors retournement de procédure, à l'utilisation des éléments recueillis lors de cette visite pour l'imposition du même contribuable dans le cadre d'une procédure distincte : CE SSR 24 novembre 1997, min. c/ Sté Amibu Inc, n° 171929, au Rec. Toutefois, selon A. Iljic dans son article précité, la logique dégagée par le CE dans son arrêt Chassignon devrait le conduire à abandonner sa jurisprudence permettant de faire jouer le principe d'indépendance entre procédures d'imposition distinctes visant un même contribuable.

⁸ Voir en particulier la note de bas de page n° 2, figurant page 3 de la proposition de rectification : « *Constatations issues de la vérification de comptabilité de la société TOG **et** de ses déclarations des honoraires, vacations et commissions (DAS-2) souscrites au titre des années 2009 à 2015.* ».

cette pièce est issue n'a pas été déclarée irrégulière par le juge : voir en ce sens par exemple CAA de Paris 20 décembre 2018 Sté Primo Technologies, 18PA01553 ou l'ordonnance de la CAA de Lyon 14 septembre 2020 20LY01473 Atallah. Son utilisation par l'administration fiscale n'est donc pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition.

c. Vous êtes amenés, en troisième lieu, à vous prononcer sur le respect par l'administration fiscale du droit de communication issu de l'article L. 76 B du LPF ainsi que des droits de la défense et de son devoir de loyauté. M. K... conteste en effet que celle-ci ait refusé de lui transmettre, malgré ses demandes renouvelées⁹, une copie des demandes d'assistance administrative adressées aux autorités fiscales libanaises et des éléments de réponse qui s'en sont suivis. Il met en outre en avant le fait que l'administration fiscale ne pouvait lui opposer la clause de secret prévue par l'article 37 de la convention fiscale franco-libanaise du 24 juillet 1962 à partir du moment où les renseignements échangés ont été reproduits dans la proposition de rectification du 7 juillet 2016.

Vous le savez, les obligations d'information et de communication, d'origine prétorienne¹⁰, ont été codifiées en 2005 à l'article L. 76 B du LPF. Ainsi, lorsqu'il utilise effectivement les renseignements obtenus de tiers, le service est tenu à une double obligation : une obligation d'information et une obligation de communication, dont il est exclusivement question en l'espèce. Si le CE est relativement souple concernant l'information sur la teneur et l'origine des renseignements obtenus de tiers, il est en revanche particulièrement sévère concernant l'obligation de communication des documents par l'administration :

⁹ Demandes effectuées les 4 août et 26 septembre par M. Khachab et respectivement refusées par le service, les 31 août et 9 novembre 2016.

¹⁰ Voir par exemple CE, 14 mai 1986, n° 59590, *Petitdémange*, aux T, ou en matière d'imposition d'office CE SSR 3/12/1990 SA *Antipolia*, n° 103101, au Rec.

voir en ce sens conclusions Crepey sur CE SSR 30 décembre 2015 Société Lovie Style n°374816, B. La raison de cette rigueur étant que le contribuable doit avoir accès à la « matière brute » utilisée par le service, c'est-à-dire aux documents mêmes qui lui sont opposés par celui-ci : conclusions E. Glaser sur CE SSR 31 juillet 2009 Société Financière François 1^{er}, n°297308, aux T. L'omission de cette obligation entache dans tous les cas la procédure d'irrégularité : voir par ex. CE 7 novembre 2008 Monsieur, n°300662.

Le champ d'application de cette obligation de communication est particulièrement large puisqu'elle joue même si le contribuable a eu nécessairement connaissance du contenu des documents : CE 15 février 2012 Trouvain n° 325737. Elle vaut même pour les documents dont le contribuable est l'auteur, le destinataire ou qu'il connaît : en ce sens CE Société Financière François 1^{er} précité et CE SSR 2 février 2015 Levy-Cerf n° 371929.

Sont toutefois situés hors du champ de la garantie prévue par l'article L. 76 B : les documents librement accessibles au public – voir en ce sens CE SSR 30 mai 2012 Société Aficom n° 345418, au Rec., les informations transmises à l'administration fiscale par des tiers en vertu d'une obligation légale – CE Plénière fiscale 9 mars 2016, Marteau, n° 364586, au Rec - et celles ayant été utilisées pour nourrir des comparables CE SSR 20 juillet 2007, Desille, n° 288145, au Rec.

Le CE a récemment apporté un tempérament à l'obligation de communication, qui ne s'applique pas lorsque les renseignements ou les documents sont, à la date de la demande de communication, directement et effectivement accessibles au contribuable dans les mêmes conditions qu'à l'administration : CE CHR 27 juin 2019 Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. et Mme Lafonta, n°421373, aux T.

En l'espèce, il est constant que le service a informé M. K... que les rectifications envisagées résultaient notamment de la réponse des autorités fiscales libanaises en date du 7 mars 2016 concernant la société SMS, à la suite de la mise en œuvre de la procédure d'assistance administrative prévue par la convention fiscale franco-libanaise. Toutefois, l'administration fiscale a refusé de lui communiquer les documents échangés avec les autorités libanaises, en application de la règle de secret contenue à l'article 37 de ladite convention. Celui-ci prévoit en effet que les renseignements que les autorités françaises et libanaises se communiquent dans le cadre de la procédure amiable prévue par la convention sont couverts par le secret, celui-ci ne pouvant être levé au bénéfice d'autres personnes que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts auxquels se rapporte la convention, au nombre desquels compte l'impôt sur le revenu.

Il vous appartient donc en l'espèce de concilier, d'une part, la règle du secret posée par la convention fiscale franco-libanaise et, d'autre part, le droit de M. K... à avoir communication, au cours de la procédure d'imposition, des documents sur lesquels l'administration a fondé son imposition.

Précisons que, dans la présente instance, le tribunal a demandé à l'administration fiscale de lui produire la réponse des autorités libanaise du 7 mars 2016 à la demande d'assistance administrative française, comme l'y autorise l'arrêt CE SSR 26 janvier 2011 Weissenburger, n°311808, au Rec. rendu à propos des conventions fiscales franco-britannique et franco-danoises, rédigées dans des termes similaires à notre convention. La pièce produite par l'administration a ensuite été versée au contradictoire.

La jurisprudence s'est déjà prononcée sur les conséquences des règles de secret, prévues en droit interne, sur le procédure d'imposition. Voyez en particulier l'arrêt CE SSR 21 décembre 2006 Mme Duguay, n° 293749, aux T. qui juge que les

dispositions législatives protégeant le secret professionnel peuvent faire obstacle à la communication par l'administration à un contribuable de renseignements concernant un tiers sans le consentement de ce dernier. Concernant le secret institué par le droit international, et plus particulièrement les conventions fiscales bilatérales, il nous semble que vous trouverez la réponse dans l'arrêt Weissenburger précité qui, bien que rendu avant l'adoption de l'article L. 76 B, juge que l'administration a pu ne pas révéler au contribuable les informations obtenues des autorités fiscales britanniques et danoises lesquelles ne pouvaient être communiquées à un tiers. Voyez aussi sur ce point les conclusions de N. Escaut rendues sur cette décision¹¹. Cette position a été également adoptée, en creux, par la CAA de Lyon dans un arrêt particulièrement intéressant du 18 juin 2020 Rademakers, n°18LY02024, se prononçant notamment sur la conciliation de la directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 modifiée, instrument multilatéral concurrent, avec une convention fiscale bilatérale conclue entre deux pays de l'Union européenne. La CAA de Lyon rappelle notamment que l'obligation de communication de l'article 76 B s'étend aux documents obtenus au titre de l'assistance fiscale internationale sauf stipulations contraires d'une convention internationale.

Vous pourrez donc faire application de ces deux arrêts et considérer que l'administration fiscale était fondée à refuser de faire droit à la demande de communication de M. K..., en application de l'article 37 de la convention fiscale franco-libanaise.

Vous pourrez également écarter l'argument du requérant selon lequel la clause de secret prévue par la convention ne pouvait pas lui être opposée dès lors que les renseignements échangés ont été reproduits dans la proposition de rectification du 7 juillet 2016. Certes, on peut s'interroger sur l'intérêt pour l'administration

¹¹ Ainsi que la chronique de V. Daumas sur cet arrêt, « Clauses de secret des conventions fiscales internationales : des implications à géométrie variable », *RJF* 2011, n°4/11, pp.355 à 360.

d'opposer le secret concernant des informations qui auraient été communiquées par un biais indirect. Mais à l'inverse, on peut aussi se demander quel est l'intérêt pour M. K... de se voir communiquer l'ensemble des échanges entre les autorités française et libanaises, puisqu'il aurait eu finalement, via la proposition de rectification, accès à la matière brute dont s'est servi le service pour l'imposer ? Quoiqu'il en soit, que la convention fiscale franco-libanaise ne prévoit en aucun cas la levée du secret, notamment en cas de divulgation de certaines informations. Et il ne paraît pas établi que l'administration fiscale ait divulgué dans la proposition de rectification l'ensemble du contenu de la réponse des autorités libanaises.

Les garanties prévues par l'article L. 76 B n'ont donc pas été méconnus. Et vous pourrez, pour les mêmes motifs, estimer que l'intéressé n'a pas davantage été privé des garanties encadrant les droits de la défense et que le service aurait méconnu à son endroit son devoir de loyauté.

2) Après ce long voyage dans l'univers de la procédure d'imposition, nous arrivons maintenant au **bien-fondé de l'imposition**, à propos duquel M. K..., de nationalité libanaise, conteste uniquement l'application qui lui a été faite des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts.

Adopté dans un objectif de lutte contre l'évasion fiscale, cet article¹² vise à réprimer le montage par lequel le professionnel en cause, domicilié ou établi en France, crée dans un Etat où la pression fiscale est moins forte, une société dont il va s'assurer le contrôle et qu'il va charger de percevoir les sommes correspondant à la rémunération de ses services. Dans ce type de schéma, le prestataire réel n'est alors

¹² Ces dispositions sont issues de la loi de finances pour 1973 et de la loi de finances pour 1980. Elles ont été jugées conformes à la Constitution par une décision DC n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010, avec toutefois une réserve d'interprétation : elles ne sauraient conduire à ce qu'un contribuable soit soumis en France à une double imposition au titre d'un même impôt.

imposé, en France, que sur la part en général faible de ces sommes qui lui est, le cas échéant, reversée par la société établie à l'étranger. Les sommes versées à cette dernière en rémunération de la prestation de services effectuée sont par hypothèse imposées à un taux inférieur à celui auquel elles auraient été imposées en France. Ainsi, la majeure partie des sommes reçues échappent ainsi à l'impôt français.

Ce procédé, connu aux Etats-Unis depuis les années 1960 sous les termes de « *Rent a star company* », était initialement l'apanage des artistes et des sportifs¹³. Toutefois, des schémas artificiels de rémunération de dirigeants de sociétés sont de plus en plus mis en œuvre¹⁴, comme nous allons bientôt le voir.

Afin de contrecarrer de tels montages, l'article 155 A crée une fiction juridique permettant au fisc de taxer les sommes en cause entre les mains du professionnel concerné, comme si elles avaient été perçues par lui. La société interposée est dès lors réputée ne pas avoir ne pas avoir d'existence et les sommes qu'elle a perçues avoir été appréhendées directement par le professionnel intéressé¹⁵.

Pour ce faire, au moins une des trois conditions posées par le I de l'article 155 A doit être remplie :

- le professionnel concerné contrôle directement ou indirectement la société qui perçoit la rémunération des services qu'il a rendus ; la preuve en incombe à l'administration ;

¹³ Est créée à l'étranger, de préférence dans un État à régime fiscal privilégié, une société qui va percevoir l'intégralité des cachets de l'artiste ou des droits à l'image du sportif et lui en reverser une faible partie sous forme de salaires (ou, par exemple, sous forme de versements au club qui verse un salaire au sportif).

¹⁴ En effet, dans un colloque organisé en juin dernier par le centre d'études sur la fiscalité des entreprises de Paris, et dont les actes ont été publiés à la revue *Droit fiscal*, Bruno Gouthière indiquait ainsi, à propos de l'article 155 A : « *L'exemple type est celui de l'artiste ou du sportif, mais ces dispositions sont de plus en plus utilisées pour remettre en cause des schémas artificiels de rémunération de prestations de services diverses et des rémunérations de dirigeants de sociétés* » (*Droit fiscal* n° 39, 28 septembre 2017, n° 471).

¹⁵ Ces dispositions instituent en effet un régime de présomption d'appréhension effective des rémunérations par le prestataire réel des services rendus en France, présomption qui présente un caractère irréfragable : voir par exemple les conclusions de J. Boucher sur CE, 24 septembre 2010, M. Moreau, n°341573.

- le professionnel n'établit pas que cette société exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;
- cette société est domiciliée ou établie dans un État étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié, tel que défini par l'article 238 A du CGI.

La dialectique de la preuve a été définie dans un arrêt CE SSR 20 mars 2013 n°346642, Piazza, aux T., fiché sur ce point :

- Il appartient à l'administration d'enclencher cette dialectique en produisant des éléments attestant que les sommes perçues par le tiers interposé rémunèrent des prestations de services réalisées par le contribuable ;
- Il appartient ensuite à ce dernier d'apporter des éléments en sens contraire afin d'établir que la facturation des prestations par le tiers interposé trouve une contrepartie réelle dans une intervention propre de ce dernier, permettant de regarder le service rendu comme l'ayant été pour son compte¹⁶.

A la disposition d'origine, l'article 71 de la loi du 18 janvier 1980 a apporté une extension. Il a prévu, en effet, que les règles prévues au paragraphe I de l'article 155 A, applicables aux personnes domiciliées ou établies en France, soient également applicables « *aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France* ».

En l'espèce, le 24 décembre 2008, la SAS Tog a conclu avec la société de droit libanais Seafood Management Services un contrat de prestation de services prévoyait la fourniture de services d'assistance et de conseils dans les domaines financier, comptable, technique, administratif, juridique, fiscal, du personnel ainsi

¹⁶ D'après Anne Iljic, pour faire échec à l'application des dispositions de l'article 155 A du CGI, il ne suffit donc pas que le contribuable établisse que le tiers interposé n'est pas dénué de substance, encore faut-il qu'il démontre que les rémunérations perçues par ce dernier constituent la contrepartie d'une intervention réelle de sa part.

que de la stratégie commerciale, marketing et communication. La société TOG a ainsi versé à son prestataire, au titre des trois années en litige, une somme totale de 1 925 k€. L'administration fiscale a considéré que ces sommes rémunéraient en réalité M. K... pour les services rendus en France au titre de son activité de dirigeant de la société TOG.

Une grande partie du débat entre les parties tourne autour de la question de savoir si ce dernier pouvait être regardé comme une personne domiciliée ou établie en France au sens du I de l'article 155 A. Nous vous proposons toutefois de le contourner en jugeant que le requérant, domicilié au Liban, pouvait être imposé en vertu du II de cet article.

En l'espèce, l'administration établit tout d'abord que les sommes perçues par SARL SMS rémunéraient des prestations de services réalisées en réalité par M. K.... Le service a en effet relevé que les justificatifs présentés pour établir la réalité des prestations de la société SMS étaient constitués d'actes signés par M. K..., de courriers et courriels concernant son activité professionnelle, de procès-verbaux et de comptes rendus attestant de sa présence régulière lors des conseils d'administration et des assemblées des sociétés du groupe TOG. En outre, le directeur administratif et financier de la SAS TOG, lui-même, a indiqué au service vérificateur que les prestations de services de la société SMS correspondaient à l'activité personnelle du requérant au sein du groupe, qui n'était au demeurant pas rémunéré au titre de ses mandats.

Vous pourrez en outre considérer que l'une des conditions du I était remplie puisqu'il résulte de l'instruction, notamment de la consultation de la base de données Orbis, information confirmée par les autorités libanaises, que M. K... contrôlait directement la SARL SMS puisqu'il en détenait 95 % des parts.

Enfin, se pose la question de savoir si les prestations de l'intéressé constituent « *des services rendus en France* », au sens du II de l'article 155 A, c'est-à-dire si elles ont été matériellement exécutées sur le territoire français. Sur ce point, le CE a considéré que la charge de la preuve pesait sur l'administration, qui doit apporter des éléments suffisants permettant de penser que la prestation a été rendue, c'est-à-dire réalisée, en France. Si elle s'applique de cette obligation, il appartient alors au contribuable d'apporter toutes justifications utiles sur le lieu d'exercice de ses activités professionnelles. Voyez en ce sens CE CHR 22 janvier 2018 M. et Mme Caruso, n°406888, aux T. ainsi que les conclusions E. Corto-Boucher.

Nous pensons que l'administration fiscale a valablement enclenché la dialectique de la preuve dans la présente affaire en pointant du doigt les moyens mis à la disposition de M. K... par la SAS TOG, confirmant qu'il exerce les prestations en cause en France. Le service a en effet relevé que la société TOG prend en charge les loyers d'un appartement d'habitation situé à Levallois-Perret (Hauts-de-Seine), dont la ligne téléphonique est au nom du requérant, lequel bénéficie en outre d'un véhicule automobile mis à sa disposition par ladite société. Sur ce point, M. K... soutient que seul son nom pouvait être utilisé pour la souscrire un abonnement auprès d'un opérateur téléphonique, cet élément est insuffisant pour établir que cet appartement était à la disposition de l'ensemble collaborateurs du groupe.

C'est dès lors à bon droit que l'administration fiscale a imposé entre les mains de M. K..., sur le fondement du II de l'article 155 A du code général des impôts, les sommes que la SAS TOG a versées à la société de droit libanais SMS.

PCMNC :

- Au rejet de la requête.

