

N° 348136

M. B...

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 13 novembre 2013

Lecture du 4 décembre 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

La présente affaire vous conduira à prendre position sur le traitement fiscal de revenus retirés par un sportif de l'exploitation commerciale des droits attachés à son nom et à son image, au travers d'un montage contractuel assez classique et qui a dû, depuis lors, être supplanté par d'autres beaucoup plus raffinés¹... Vous avez déjà rencontré ces « droits de la personnalité », aussi bien en contentieux général (CE 27 avril 2011, M. F..., n° 314577, au Recueil) qu'en contentieux fiscal (CE 20 mars 2013, min. c/ société Zidane Diffusion, n° 351495, aux tables du Recueil et à la RJF 6/13 n° 591). Emmanuelle Cortot-Boucher, dans ses conclusions sur cette dernière affaire, avait bien mis en évidence le caractère incertain du régime juridique de ces droits : droits en principe inhérents à la personnalité, ils font cependant l'objet d'une exploitation économique qu'aucun texte n'encadre, par le biais de conventions plus ou moins directement inspirées des règles applicables au droit d'auteur ; la Cour de cassation, sans remettre en cause la possibilité d'une telle exploitation, n'a guère précisé les conditions dans lesquelles celle-ci pouvait intervenir. C'est pourquoi demeurent encore ouvertes, et très vivement débattues par la doctrine judiciaire, des questions aussi fondamentales que la possibilité de céder – au sens strict – les droits d'exploitation des attributs de la personnalité ou celle de la transmissibilité de ces droits en cas de décès de la personne à laquelle ces attributs sont attachés. Ce n'est certainement pas à vous de trancher de telles questions² et le présent litige ne les pose pas ou du moins, pas directement. Mais il est certain que l'indétermination du régime juridique des « droits de la personnalité » pèse, en arrière-plan, sur sa résolution. Dans ce contexte, nous faisons nôtre la conclusion à laquelle aboutissait Emmanuelle Cortot-Boucher : c'est dans une perspective strictement fiscale que vous devrez aborder les questions posées par ce litige et même, dans une perspective strictement orientée vers l'application des textes invoqués.

Venons-en aux faits. M. B... est un joueur international de football, de nationalité brésilienne. Il a été champion du monde avec l'équipe nationale du Brésil en 2002, champion de France en 2002, 2003 et 2004 avec l'Olympique Lyonnais, champion d'Espagne en 2005 et 2006 et vainqueur de la ligue des champions en 2006 avec le FC Barcelone. En 1997, alors

¹ Voir notamment Fabrice Rizzo, « L'optimisation juridique de l'exploitation commerciale de l'image des sportifs », *in* Revue Lamy droit des affaires 2004/74 p. 41.

² Sans prétendre à l'exhaustivité, on pourra se reporter, sur ces questions, aux articles suivants : Théo Hassler, « Quelle patrimonialisation pour le droit à l'image des personnes ? », *in* Légipresse n° 245, octobre 2007 ; Grégoire Loiseau, « La crise existentielle du droit patrimonial à l'image », *in* Recueil Dalloz 2010 p. 450 ; Jean Hauser, « Le double visage du droit à l'image : une dualité qui n'en est pas une ? », *in* Revue trimestrielle de droit civil 2010 p. 229 ; et la stimulante étude de Jérémy Antipas, « Propos dissidents sur les droits dits 'patrimoniaux' de la personnalité », *in* Revue trimestrielle de droit commercial 2012 p. 35.

qu'il évoluait dans un club de Sao Paulo et n'avait encore inscrit aucun de ces titres à son palmarès, M. B... a « cédé » - selon les termes du contrat - pour une durée de 10 ans à la société de droit irlandais Chaterella Holdings Limited le droit à l'utilisation de son nom, de son image et de sa personnalité à des fins promotionnelles et commerciales, pour un prix global de 30 000 dollars américains. Relevons que cette convention prévoyait une possibilité de résiliation, moyennant le paiement à l'autre partie d'une somme égale à 60 % de 30 000 dollars. Puis, par contrat du 30 décembre 2000, la société Chaterella Holdings Ltd a « cédé » à sa filiale, la société de droit britannique Chaterella Investors Ltd, les droits à l'image de plusieurs joueurs dont elle était titulaire, dont M. B....

Entretemps, celui-ci avait été recruté par l'Olympique Lyonnais, qui l'a employé du 30 août 2000 au 30 juin 2004. Durant toute cette période, il est constant que M. B... a été fiscalement domicilié en France. Le 17 août 2001, la société Chaterella Investors Ltd (ci-après : Chaterella) a conclu avec l'OL un contrat par lequel elle « cédait » à ce club le droit à l'image de M. B..., pour une durée de cinq ans. Le prix convenu n'avait plus rien à voir avec celui accepté par M. B... en 1997 : l'OL s'est engagé à verser une redevance annuelle de 420 000 dollars en 2001, 440 000 dollars pour les années suivantes, ce versement étant subordonné à la poursuite du contrat de travail signé entre le joueur et l'OL.

A la suite d'une vérification de comptabilité de l'OL, l'administration fiscale a considéré que ces sommes rémunéraient des services rendus par M. B..., au sens de l'article 155 A du code général des impôts. Dès lors qu'il n'était pas démontré que la société Chaterella exerçait une activité autre que la prestation de services, l'administration en a déduit que les sommes en question devaient être imposées entre les mains de M. B... sur le fondement de ces dispositions. Ne sont plus en litige devant vous que les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu établies en conséquence au titre des années 2001 et 2002.

Saisi du litige, le tribunal administratif de Lyon a jugé notamment, en des termes très généraux, que l'image et la notoriété d'un sportif professionnel sont indissociables de l'exercice de son activité sportive. Il en a déduit que M. B... devait être regardé comme ayant exécuté une prestation de service au profit de l'Olympique Lyonnais, alors même qu'il avait antérieurement cédé les droits d'exploitation de son image à un tiers. Ce jugement publié et commenté³ a été déféré à la cour administrative d'appel de Lyon. Celle-ci, après avoir constaté un non-lieu partiel, a confirmé le bien-fondé de l'imposition mais en partant d'une prémisse différente que lui suggérait l'administration fiscale : elle n'a pas, comme le tribunal, affirmé l'indissociabilité par nature de l'image et de l'activité du sportif professionnel ; mais elle a déduit cette indissociabilité des stipulations de la convention collective nationale des métiers du football. Cet arrêt, lui aussi publié et commenté⁴, vous est déféré.

1. Nous croyons qu'il vous faudra annuler l'arrêt attaqué.

³ TA Lyon 4e ch., 3 mars 2009, n° 06-05699 : RJF 7/09 n° 610 ; Dr. fisc. 2009, n° 27, comm. 397, avec concl. I. Bourion et note Ch. de la Mardière. Voir aussi Laurent Vallée, « Article 155 A, droit communautaire et conventions fiscales », in Feuillettes rapides Francis Lefebvre 25/09 inf. 7 p. 9.

⁴ CAA Lyon 5e ch., 23 novembre 2010, n° 09LY01539 : RJF 3/11 n° 266 ; Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 132, avec concl. P. Monnier et note Ch. de la Mardière. Voir aussi Bruno Gouthière, « Article 155 A du CGI : Compatibilité avec les normes juridiques supérieures ? », in Bulletin fiscal Francis Lefebvre 6/11.

Pour asseoir sa solution, la cour administrative d'appel a cité les stipulations de l'article 280 de la « Charte du football professionnel », dont la Cour de cassation juge qu'elle a valeur de convention collective (Cass. soc., 12 décembre 2012, n° 11-14.823, Bull. 2012 V n° 335). Relevons en passant que personne ne conteste, dans ce litige, que cette convention s'applique bien à la relation de travail nouée entre M. B... et l'OL. La cour administrative d'appel a ensuite déduit des stipulations de l'article 280 que « l'image et la notoriété acquises par un joueur professionnel font partie intégrante de la prestation de travail qu'il doit à son club et [que] les droits versés par celui-ci à l'occasion de l'exploitation du nom et de l'image du joueur le sont 'en contrepartie ou à l'occasion du travail' ». Pour notre part, nous ne tirons pas de telles conséquences de ces stipulations.

Celles-ci prévoient que le joueur donne à son club l'autorisation d'utiliser son image et son nom, sous réserve que ceux de cinq joueurs au moins de l'équipe soient exploités d'une manière rigoureusement identique. Nous comprenons que ces stipulations sont destinées à prendre en considération la situation dans laquelle un club choisit de construire l'identité de son équipe à partir des personnalités des joueurs qui la composent. Il ne s'agit pas forcément de tous les joueurs – en pratique, le club misera sur un nombre limité d'entre eux, souvent ceux qui disposent déjà d'une certaine notoriété. Pour permettre la mise en œuvre de cette démarche, l'article 280 prévoit que les joueurs consentent à leur club le droit d'utiliser leur image et leur nom, dès lors que – c'est le critère utilisé pour caractériser la démarche que nous venons de décrire – cinq joueurs au moins de l'équipe font l'objet du même traitement. En-deçà de cette limite, ainsi d'ailleurs que ces stipulations le précisent expressément, chaque utilisation par le club de l'image ou du nom du joueur à titre individuel continue d'être soumise à l'autorisation de ce dernier. L'obligation faite au joueur de laisser son club utiliser son image et son nom en vertu des stipulations de l'article 280 de la « Charte du football professionnel » est donc contingente. De surcroît, il nous semble qu'elle n'exclut nullement que le joueur concède à d'autres personnes qu'à son club le droit d'utiliser les attributs de sa personnalité. Nulle part en effet dans cet article il n'est prévu que l'autorisation donnée au club l'est à titre exclusif. Il nous paraît donc clair que ces stipulations ne font pas obstacle à ce que le joueur organise l'exploitation commerciale de son image ou de son nom indépendamment de l'activité qu'il déploie en tant que salarié du club.

Nous vous invitons donc à accueillir le moyen du pourvoi tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit dans sa lecture des stipulations de l'article 280 de la convention collective nationale des métiers du football. Compte tenu de leur nature contractuelle, il faut d'ailleurs sans doute requalifier ce moyen en une dénaturation (puisque telle est la portée de votre contrôle en cassation sur l'interprétation donnée par les juges du fond de stipulations contractuelles : CE section, 5 janvier 1945, sieur Erb, n° 64463, au Recueil p. 7 ; CE section, 10 avril 1992, SNCF c/ ville de Paris, n° 112682, au Recueil p. 168). Nous croyons que vous pourriez aussi faire droit au pourvoi en accueillant le moyen d'insuffisance de motivation qu'il soulève sur le même point. En réponse à l'argumentation de l'administration qui invoquait les stipulations de l'article 280 de la convention collective, M. B... faisait valoir en effet, d'une part, qu'elles ne pouvaient s'appliquer aux joueurs dans sa situation qui ont, avant leur recrutement, cédé à un tiers l'exploitation commerciale de leur image et de leur nom ; il faisait valoir, d'autre part, que l'exploitation de l'image et du nom d'un sportif n'implique de sa part aucune prestation particulière et constitue donc une entreprise autonome distincte de son activité sportive. Certes, les juges du fond ne sont pas tenus de répondre à tous les arguments soulevés par les parties. Mais il s'agissait là d'objections fortes à la solution retenue par la cour, auxquelles elle n'a apporté aucune réponse. Il nous semble qu'en s'en

abstenant, elle n'a pas suffisamment répondu à l'argumentation qui lui était soumise (CE 25 novembre 1994, ville de Nanterre, n° 119553, aux tables du Recueil).

2. Après cassation, vous pourrez choisir de régler l'affaire au fond compte tenu de l'intérêt des questions posées – et aussi de la relative ancienneté de l'affaire.

Le règlement au fond pose principalement la question de savoir si les redevances litigieuses entrent dans le champ d'application de l'article 155 A du CGI. M. B... invoque aussi, dans l'affirmative, l'incompatibilité de ces dispositions avec le principe de libre prestation de services protégé par le droit de l'Union européenne. Mais il le fait par une voie détournée, en se prévalant des stipulations de la clause de non-discrimination à raison de la nationalité que comporte la convention fiscale franco-brésilienne du 10 septembre 1971. Nous allons revenir sur le raisonnement qu'il développe. Disons simplement, à ce stade, qu'il consiste à soutenir que la convention fiscale fait obstacle à l'imposition litigieuse. Il y a donc lieu d'examiner en premier lieu le bien-fondé de l'imposition sur le terrain du droit interne, avant de vous pencher sur cette argumentation (sur cette démarche voir CE assemblée, 28 juin 2002, min. c/ société Schneider Electric, n° 232276, au Recueil et à la RJF 10/02 n° 1080).

2.1. Les dispositions de l'article 155 A du CGI s'appliquent, selon les termes de son I, à des 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 ». Une fois franchie cette « porte d'entrée » de l'article 155 A, celui-ci prévoit trois hypothèses. Seule la deuxième nous intéresse ici, c'est celle qui a été appliquée par l'administration : le texte prévoit que les sommes sont imposées entre les mains de la personne qui a rendu les services sauf si celle-ci établit que la personne qui a perçu leur rémunération exerce de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services.

Il faut encore ajouter deux précisions à cette description de la teneur de l'article 155 A du CGI. D'une part, il a fait l'objet d'une réserve d'interprétation du Conseil constitutionnel à l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité que vous lui avez renvoyée (décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010). Mais cette réserve a trait seulement, si l'on en croit le commentaire de la décision aux Cahiers du Conseil constitutionnel, à la prévention d'une éventuelle double imposition dans le chef du même contribuable. Elle n'a aucune incidence sur le litige dont vous êtes saisi. D'autre part – deuxième précision, qui elle a son importance, vous avez interprété les dispositions de l'article 155 A conformément au principe de liberté d'établissement consacré par le droit de l'Union européenne. Vous avez jugé que les prestations dont la rémunération peut être imposée, sur le fondement de cet article, 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 » (CE 20 mars 2013, M. et Mme P..., n° 346642, aux tables du Recueil et à la RJF 6/13 n° 578, concl. F. Aladjidi au BDCF 6/13 n° 63).

Ceci précisé, aucune des parties ne mentionne cette jurisprudence récente. L'argumentation développée par M. B... se concentre sur la « clef d'entrée » dans le dispositif de l'article 155 A, telle qu'elle ressort de ses termes mêmes. C'est-à-dire la question de savoir

s'il peut être regardé comme ayant « rendu un service » à son club dont la rémunération aurait été constituée par les redevances imposées entre ses mains. Cette argumentation peut être résumée brièvement : le requérant fait valoir, d'une part, qu'il avait « cédé » les droits d'exploitation de son image et de son nom à un tiers avant d'être recruté par l'OL ; d'autre part, que leur exploitation n'impliquait aucune intervention de sa part, de sorte qu'il ne pouvait être regardé comme ayant rendu des services au sens de l'article 155 A.

Nous pensons, à la suite du tribunal administratif et de la cour administrative d'appel, que cette argumentation doit être écartée car le droit conféré à son club d'utiliser l'image et le nom de M. B... ne nous paraît pas dissociable de l'activité qu'il a déployée au sein de ce club. Nous ne déduisons pas cette indissociabilité de la nature même de l'activité d'un sportif professionnel comme le tribunal. Nous ne la déduisons pas des stipulations de la convention collective applicable comme la cour. Nous croyons qu'il s'agit d'une question d'espèce.

Nous avons déjà dit pourquoi nous nous séparons du raisonnement de la cour. Si nous n'adhérons pas non plus à celui du tribunal, c'est qu'il nous semble que, dans certaines hypothèses au moins, l'exploitation du nom et de l'image d'un sportif – ou d'une autre célébrité – peut être dissociée de son activité. C'est le cas, à notre avis, dès lors qu'il a acquis une certaine notoriété. La valeur d'exploitation de son image et de son nom se détache alors, dans une certaine mesure au moins et pour un certain temps, de son activité. Si l'on parle d'un sportif, cette valeur cesse de dépendre étroitement de ses performances. Cela apparaît avec netteté dans le cas des personnes qui cessent leur activité sportive tout en continuant, pendant un temps plus ou moins long, d'utiliser la notoriété acquise dans le cadre de cette activité par l'exploitation de leur image ou de leur nom. Mais cette dissociation est envisageable aussi lorsque le sportif continue d'exercer son activité. Votre jurisprudence l'a admis, même si c'est pour l'application d'autres textes que l'article 155 A du CGI. Vous avez ainsi jugé que devaient être soumises à la TVA les redevances perçues par un champion de tennis en contrepartie de la concession, à un fabricant de raquettes qui l'employait par ailleurs comme directeur commercial, du droit d'exploiter son nom et son image (CE 3 mars 1993, M. J..., n° 83462, aux tables du Recueil et à la RJF 1993 n° 512, concl. O. Fouquet à Dr. fisc. 1993, n° 25, comm. 1289). Vous avez également jugé, pour l'application de l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue par l'article 44 sexies du CGI en faveur des activités nouvelles, que l'exploitation commerciale de la notoriété personnelle acquise dans une activité sportive ou culturelle doit être regardée comme une entreprise autonome et non comme une émanation de cette activité préexistante – il s'agissait en l'espèce de la notoriété acquise par un champion olympique de sport équestre (CE 6 avril 2007, M. D..., n° 271563, aux tables du Recueil et à la RJF 7/07 n° 795). Et vous avez encore admis vous trouver face à une entreprise autonome exploitant l'image d'un sportif dans le précédent *Min. c/ société Zidane Diffusion* dont nous avons déjà parlé. Vous avez même jugé, dans ce précédent, que les produits tirés de l'exploitation commerciale de droits attachés au nom et à l'image d'une personnalité par une société ayant obtenu la concession de l'exploitation de ces droits devaient être regardés comme tirés de l'exploitation de droits de la propriété industrielle et commerciale au sens de l'article 44 octies du CGI – il s'agit des dispositions prévoyant l'exonération des bénéfices des activités implantées dans les zones franches urbaines.

Quels sont les éléments qui nous portent à croire que dans le cas d'espèce, au contraire, l'exploitation de l'image et du nom de M. B... n'était pas dissociable de son activité au sein de l'OL ? Il y a, en premier lieu, la circonstance que le palmarès sportif de M. B... a été constitué, pour l'essentiel, postérieurement à son recrutement par l'OL. Il y a, en

deuxième lieu, la circonstance que c'est l'OL lui-même, son club, qui a acquis les droits à l'exploitation de son image et de son nom, peu de temps après son recrutement. Cette concomitance apparaît de manière particulièrement nette, en troisième lieu, à la lecture des termes du contrat entre Chaterella et l'OL puisqu'il en ressort que sa durée était liée à celle du contrat de travail conclu entre le club et le joueur. M. B... pourrait produire des éléments de nature à combattre ce faisceau d'indices. Il pourrait notamment établir que son image et son nom ont fait effectivement l'objet d'une exploitation commerciale avant que les droits correspondants fussent concédés à son club – cela tendrait à démontrer qu'il disposait déjà, dès avant son recrutement par l'OL, d'une certaine notoriété de nature à permettre une exploitation de son nom et de son image indépendamment de l'activité sportive ensuite déployée au sein de ce club. M. B... pourrait également établir que l'OL, après avoir acquis ces droits, les a utilisés pour exploiter son image ou son nom dans un autre cadre que l'activité du club – cela tendrait à démontrer qu'il disposait alors d'une notoriété permettant d'exploiter son image et son nom au-delà de son activité sportive. Mais rien de tout cela n'est établi ni même soutenu. Nous sommes donc d'avis, au vu des résultats de l'instruction, que la mise à la disposition de l'OL des droits d'exploitation de l'image et du nom de M. B... durant la période litigieuse ne se dissocie pas de l'exercice de son activité salariée au sein du club. Ou pour le dire autrement, que l'OL a acquis le droit d'exploiter une image et un nom dont la valeur commerciale s'est construite, pour l'essentiel, au travers de l'activité déployée par le joueur sous la direction du club.

Nous en déduisons que M. B... a bien « rendu un service » à son club, au sens des dispositions de l'article 155 A du CGI. Ce service, c'est l'activité déployée pour accroître la valeur commerciale de son image et de son nom, dont le club détenait les droits d'exploitation, activité qui s'est confondue, pour l'essentiel, avec l'activité salariée exercée au sein de ce club.

Il y aurait encore une possibilité pour M. B... d'échapper au champ d'application de l'article 155 A du CGI : ce serait de démontrer que les sommes imposées entre ses mains n'ont pas eu pour objet de rémunérer le service que nous venons d'identifier mais une autre prestation – une prestation rendue par la société Chaterella. Toutefois, d'une part, il ne soutient pas que la société aurait assuré une prestation particulière en termes d'entretien, de valorisation ou de commercialisation de son image et de son nom. Rien n'est dit sur les moyens mis en œuvre par la société Chaterella ou sur ses activités. D'autre part, M. B... se borne à soutenir que les sommes litigieuses rémunèrent la mise à disposition des droits d'exploitation de son image et de son nom. Mais au regard de leur montant – la redevance annuelle s'élève à plus de 400 000 dollars, alors qu'il avait concédé ces droits à Chaterella pour dix ans contre le versement d'une somme globale de 30 000 dollars (le prix a donc été plus que multiplié par cent) – et en l'absence de tout indice, nous l'avons dit, que l'image et le nom de M. B... étaient susceptibles d'une exploitation commerciale indépendamment de l'activité déployée au sein de son club, nous pensons que ces sommes rémunèrent autre chose que la seule mise à disposition des droits d'exploitation de son image et de son nom.

Il nous semble donc que M. B... entrait dans le champ d'application de l'article 155 A du CGI. Il y entrait aussi eu égard à l'interprétation que vous avez faite de ce champ d'application au regard de la liberté d'établissement dans votre décision du 20 mars 2013. Si vous avez suivi notre analyse jusqu'ici, vous admettez que les sommes litigieuses correspondent à un service rendu pour l'essentiel par M. B... et pour lequel la facturation par

la société Chaterella ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte.

Et une fois dans ce champ d'application, vous constaterez que M. B... ne renverse pas la présomption instituée par l'article 155 A. Pour faire échec à l'imposition entre ses mains des redevances versées par l'OL à Chaterella, il lui incombe d'établir que cette dernière exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services. Mais il n'apporte aucun élément en ce sens, alors que l'administration produit les statuts de cette société, dont il ressort qu'elle a essentiellement pour objet la prestation de services financiers.

Nous croyons, par conséquent, qu'il y a lieu de confirmer le bien-fondé de l'imposition litigieuse sur le terrain du droit interne.

2.2. Reste l'invocation par M. B... des conventions fiscales internationales.

2.2.1. Il y a tout d'abord la convention franco-brésilienne.

Nous avons déjà dit un mot de l'argumentation que M. B... développe en prenant appui sur les stipulations de son article 22. Selon ces stipulations, « les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition (...) qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation ». M. B... utilise cette clause de non-discrimination pour se prévaloir, indirectement, de la libre prestation de services protégée par le droit de l'Union européenne – laquelle n'est en principe invocable que par les ressortissants d'un Etat membre de l'Union (CJCE 3 octobre 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH, aff C-290/04, RJF 1/07 n° 115). La prémisse de ce raisonnement original est que les dispositions de l'article 155 A du CGI ne sont pas compatibles avec la liberté de prestation de services au sein de l'Union. Partant de ce constat, M. B... soutient qu'un Français se trouvant dans la même situation que lui pourrait se prévaloir de cette liberté pour faire échec à l'application de l'article 155 A du CGI et donc échapper à une imposition sur ce fondement. Il en déduit que les stipulations de l'article 22 de la convention fiscale franco-brésilienne font obstacle à l'imposition litigieuse.

Ce raisonnement, aussi baroque qu'il apparaisse au premier abord, nous semble tout à fait opérant. Le droit de l'Union constitue un ordre juridique intégré à celui de chaque Etat membre et dès lors que la France a décidé, par une clause de non-discrimination introduite dans une convention fiscale bilatérale, de ne pas imposer les ressortissants d'un Etat tiers plus lourdement que ses propres ressortissants, nous ne voyons pas comment leur refuser la possibilité d'invoquer l'incompatibilité de la loi nationale fondant une imposition avec le droit de l'Union – à condition, bien sûr, qu'un ressortissant français dans la même situation puisse lui-même s'en prévaloir, donc qu'il entre dans son champ d'application.

Si vous hésitez à nous suivre, vous pourriez toutefois réserver la question du caractère opérant de l'argumentation qui vous est présentée en répondant qu'en tout état de cause, l'article 155 A n'est pas incompatible avec la libre prestation de services. Tel qu'interprété par votre décision du 20 mars 2013, ses dispositions permettent en effet seulement d'imposer les services essentiellement rendus par une personne établie ou domiciliée en France et ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou

domiciliée hors de France. En l'absence d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière personne, vous avez jugé que sa liberté de s'établir hors de France ne pouvait être entravée du fait des dispositions de l'article 155 A du CGI. C'est vrai aussi s'agissant de sa liberté de fournir des services depuis un autre Etat membre que la France.

Signalons qu'au fil de ses écritures d'appel, M. B... invoque aussi, aux côtés de la libre prestation de services, la libre circulation des capitaux. Mais cette invocation n'est pas argumentée, de sorte que nous peinons à y voir un moyen. Quoiqu'il en soit, compte tenu de l'analyse que nous proposons des sommes litigieuses, cette invocation ne nous paraît pas pertinente, dès lors que c'est bien une prestation de service qui est en cause.

2.2.2. Enfin M. B... invoque une autre convention fiscale, celle conclue entre la France et le Royaume-Uni le 22 mai 1968. Il soutient que les sommes litigieuses constituaient des bénéfices de la société Chaterella et qu'en vertu des stipulations de l'article 6 de cette convention, relatives à l'imposition des bénéfices des entreprises, le pouvoir de les imposer appartenait au Royaume-Uni, en l'absence d'établissement stable en France de cette société. Mais vous avez déjà écarté une argumentation tout à fait similaire (CE 28 mars 2008, M. A..., n° 271366, au Recueil et à la RJF 2008 n° 629). Vous faites jouer jusqu'au bout, lorsque s'applique l'article 155 A, la fiction consistant à regarder les sommes imposées entre les mains de la personne qui a rendu les services comme des revenus de cette personne. Dans ce cas, la convention liant la France à l'Etat de la société qui a reçu les sommes en question ne s'applique pas – elle concerne un autre contribuable.

Au final, nous vous proposons de rejeter la requête d'appel de M. B.... Notons que, ce faisant, vous confirmerez implicitement la catégorie dans laquelle l'administration a assujéti les sommes litigieuses à l'impôt sur le revenu, celle des traitements et salaires. Ce point n'est nullement débattu mais la question est d'ordre public (CE plénière, 4 novembre 1974, n° 91396, au Recueil et à la RJF 1/75 n° 20). Nous ne pensons pas que l'imposition dans cette catégorie soit erronée, compte tenu de l'analyse que nous avons faite de l'objet des redevances imposées entre les mains de M. B.... Dès lors qu'elles rémunèrent un service qui ne nous paraît pas dissociable de l'activité salariée déployée au sein de son club, elles doivent être regardées comme perçues en contrepartie ou à l'occasion de son travail. Vous voyez que dans cette affaire, tout se tient...

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué ;
- et au rejet de la requête d'appel et du surplus des conclusions du pourvoi de M. B....