

N° 423698

Société anonyme d'économie mixte de gestion du Port Vauban

8^e et 3^e chambres réunies

Séance du 8 novembre 2019

Lecture du 22 novembre 2019

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

Cette affaire vous permettra de préciser la portée du a du I de l'article 182 B du CGI et d'examiner la conformité de cet article au droit de l'Union européenne.

1. La société anonyme d'économie mixte (SAEM) de gestion du Port Vauban, dont le siège est situé à Antibes, assure l'exploitation et la gestion du Port Vauban, en vertu d'un contrat de concession conclu avec la commune d'Antibes en 1987. A l'intérieur du port, la commune a en outre consenti à la société anonyme International Yacht Club (IYCA), en contrepartie de l'étude et de la réalisation d'ouvrages dans le port, financés par ses capitaux propres, un droit de jouissance portant sur dix-neuf postes à quai, conçus pour recevoir de très grands yachts privés. La société IYCA, qui est une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 *ter* du CGI, a attribué ces postes aux dix-neuf sociétés qui sont ses associés.

Comme l'indiquait le ministre dans son premier mémoire en défense, la société de gestion du Port Vauban a conclu avec la société IYCA une convention, aux termes de laquelle elle procède, pour le compte des associés de cette société, à la location des postes à quai, lorsque ceux-ci sont libres d'occupation. Elle reverse les loyers directement aux associés, minorés de ses frais de gestion. Si le ministre décrit un schéma différent dans un mémoire produit avant-hier, vous en resterez à ce qu'il indiquait lui-même dans son premier mémoire devant vous, qui correspond par ailleurs à ce qui ressort du dossier soumis à la cour.

La société de gestion du Port Vauban a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur l'impôt sur les sociétés et la TVA. Parallèlement, l'administration fiscale a procédé à un contrôle sur pièces de cette société en matière de retenue à la source au titre des années 2009, 2010 et 2011. A la suite de ce contrôle, l'administration a soumis à la retenue à la source prévue au a du I de l'article 182 B du CGI les redevances reversées aux douze associés de la société IYCA qui n'avaient pas en France d'installation professionnelle permanente (pour des montants en droits de 930 150 euros en 2009, 1 146 440 euros en 2010 et 1 501 400 euros en 2011).

Rappelons que le a du I de l'article 182 B du CGI prévoit que : « *Donnent lieu à l'application d'une retenue à la source lorsqu'ils sont payés par un débiteur qui exerce une activité en France à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, qui n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle*

permanente : / a. Les sommes versées en rémunération d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des professions mentionnées à l'article 92 ».

L'administration fiscale a considéré que l'activité déployée en France correspondait à la sous-amodiation, par les associés de la société IYCA, du poste à quai dont chacun avait la jouissance. La rémunération de cette activité étant versée aux associés par la société de gestion du Port Vauban, l'administration a regardé cette dernière comme le « débiteur », au sens des dispositions précitées et l'a donc assujettie à la retenue à la source au titre des sommes versées aux sociétés se trouvant dans le champ de l'article 182 B.

La société de gestion du Port Vauban a contesté sans succès ce redressement et se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 26 juin 2018 de la cour administrative d'appel de Marseille.

2. Vous pourrez d'abord écarter sans difficulté deux moyens relatifs à la procédure d'imposition.

La société requérante soutient d'abord que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale n'avait pas à informer la société IYCA et ses associés du redressement mis à sa charge. Les principes de loyauté et des droits de la défense auraient été ainsi méconnus.

Dans le cadre des dispositions de l'article 182 B, c'est le débiteur qui a la charge de procéder au versement de la retenue à la source et il est le redevable légal de l'impôt (cf. TA Paris, 11 juin 1996, n° 93-9063, *Sté Promogolf*¹ ; CAA Paris, 30 novembre 2000, n° 96-2035, *The Performing Right Society Limited*² ; et, pour le prélèvement à la source prévu à l'article 125 A du CGI, votre décision du 18 juin 1980, n° 20094³), même si, comme vous l'avez jugé à propos de la retenue à la source prévue à l'article 119 bis du CGI (Plén., 19 décembre 1975, n° 84774 et 91895⁴), le bénéficiaire des sommes nous paraît recevable à contester la retenue à la source (jugé par l'arrêt *The Performing Right Society Limited* précité).

Au cas présent, les opérations de contrôle devaient donc être menées à l'égard de la société de gestion du Port Vauban et l'administration fiscale n'avait aucune obligation d'informer la société IYCA ou ses associés, alors même qu'elle connaissait leur existence et les avait également contrôlés. Dès lors que les règles découlant du LPF n'ont pas été méconnues, la société ne peut utilement invoquer un principe de loyauté en matière de procédure fiscale que vous n'avez pas reconnu de manière autonome, et le moyen tiré de la violation des droits de la défense ne peut lui aussi qu'être écarté.

Le second moyen critique les motifs, adoptés des premiers juges, par lesquels la cour a jugé que la proposition de rectification était suffisamment motivée. Mais le tribunal n'a en rien dénaturé ce document⁵ : la proposition de rectification mentionnait notamment l'activité à l'origine des sommes soumises à la retenue à la source et les dispositions légales applicables ; elle expliquait également le mode de calcul de l'assiette de la retenue, même si la référence

¹ RJF 12/96 n° 1378.

² RJF 3/02 n° 324.

³ Aux T. et à la RJF 10/80 n° 791.

⁴ Au Recueil p. 651 et à la RJF 2/76 n° 77.

⁵ Telle est la nature de votre contrôle de cassation (26 janvier 1994, n° 118900, RJF 3/94 n° 259 ; 11 février 2011, n° 317170, *Sté Dalkia France*, RJF 5/11 n° 625, cl. E. Cortot-Boucher au BDCF 5/11 n° 63).

jurisprudentielle correspondante n'était pas précisée. Enfin, l'argumentation selon laquelle elle n'aurait pas précisé la façon dont l'administration s'était procuré divers documents est nouvelle en cassation et, par suite, inopérante.

3. Nous pouvons passer aux moyens de fond, en commençant par celui par lequel la société soutient que l'activité déployée par les associés de la société IYCA n'entraîne pas dans le champ du a du I de l'article 182 B du CGI.

Ces dispositions ne mentionnent que le cas d'une activité déployée en France dans l'exercice de l'une des « professions » mentionnées à l'article 92. Or, vous savez que le 1 de cet article prévoit que sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéficiaires non commerciaux, d'une part, les bénéficiaires de certaines professions (professions libérales, charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants) et, d'autre part, les bénéficiaires de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéficiaires ou de revenus. Le premier terme correspond à des professions bien identifiées, alors que le second est souvent qualifié de catégorie « balai ».

Lorsque le texte y incite, vous distinguez entre les revenus de ces deux catégories (voir, pour l'imputation des déficits en application du 2 du I de l'article 156 du CGI, votre décision du 29 juillet 1998, n° 165343, **Chassagnon**⁶).

Par ailleurs, vous jugez que l'activité de sous-location d'immeubles nus ne requiert pas la mise en œuvre d'un art ou de savoir-faire particuliers de nature à la faire regarder comme l'exercice d'une profession libérale (8 juillet 2009, n° 304815, **Mlle Cazenave**⁷) et cette solution est applicable à l'activité de sous-amodiation de postes à quai.

On peut donc se demander si, en visant seulement, au a du I de l'article 182 B, les « professions » mentionnées à l'article 92 du CGI, le législateur a entendu exclure la seconde catégorie de revenus mentionnée à l'article 92. Le texte semble clair, mais on peut être troublé par l'interprétation qui résulterait de sa lecture littérale, dès lors qu'on comprend mal la logique qu'il y aurait à exclure du champ de l'article 182 B la catégorie des revenus assimilés aux BNC. D'autant qu'avant la création de l'article 182 B, l'article 182, par renvoi au 1° de l'article 4 bis, prévoyait une retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu des personnes physiques dont étaient passibles les personnes et sociétés à raison des sommes qui leur étaient payées en rémunération de l'activité déployée en France dans l'exercice d'une des professions visées à l'article 92, ainsi que des bénéficiaires, revenus, produits et redevances énumérés audit article qu'elles réalisaient en France.

Il nous semble souhaitable, dans un tel contexte, de recourir aux travaux préparatoires de l'article 182 B du CGI, qui est issu de l'article 10 de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français à l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France. Il en ressort :

- premièrement, que l'expression « professions visées à l'article 92 du CGI » est parfois employée pour désigner en réalité les deux catégories de bénéficiaires non commerciaux visées à cet article⁸ ;

⁶ Aux T. et à la RJF 10/98 n° 1065.

⁷ Aux T. et à la RJF 11/09 n° 906

⁸ Voir en particulier le Rapport de M. Edmond Sauvageot, au nom de la commission des finances du Sénat, p. 31 : « La réglementation en vigueur dispose que s'effectue par voie de retenue à la source la perception de

- secondement, que le législateur n'a aucunement eu l'intention d'exclure du champ de la retenue à la source les revenus assimilés aux BNC.

Nous vous proposons donc de juger que le a du I de l'article 182 B du CGI doit être lu comme renvoyant, non seulement aux bénéfices des professions, au sens strict, mentionnées à l'article 92, mais aussi aux revenus assimilés.

4. Les moyens suivants portent sur la mise en œuvre des dispositions de l'article 182 B.

4.1. Sont d'abord articulés quatre moyens fondés sur le droit interne.

En premier lieu, il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que, pour le calcul de la base imposable à la retenue à la source, les charges exposées à raison de l'exercice en France de l'activité considérée ne pouvaient être déduites. Il s'agissait en particulier, en l'espèce, des frais de gestion facturés par la société de gestion du Port Vauban.

Vous avez validé la position de la cour en refusant de transmettre au Conseil constitutionnel une QPC portant sur le c du I de l'article 182 B du CGI, qui vise « *Les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France* » (17 juillet 2017, n° 407269, *Sté Easyvista*⁹). Saisi d'une argumentation plus étoffée, vous avez ultérieurement transmis au Conseil constitutionnel une QPC portant sur ces mêmes dispositions¹⁰. Par une décision n° 2019-784 *QPC* du 24 mai 2019¹¹, celui-ci a jugé la disposition conforme à la Constitution. Au regard du principe d'égalité devant la loi, il a estimé qu'en imposant les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France sur les sommes qu'elles reçoivent en rémunération de leurs prestations fournies ou utilisées en France, les dispositions contestées instaurent une différence de traitement avec les personnes qui, disposant en France d'une telle installation, étaient admises à déduire les charges engagées pour leur activité et n'étaient donc imposables que sur leur seul bénéficiaire ; mais il a jugé que cette différence de traitement était fondée sur un critère objectif et rationnel, dès lors qu'en instituant la retenue à la source, le législateur avait entendu garantir le montant et le recouvrement de l'imposition due, à raison de leurs revenus de source française, par des personnes à l'égard desquelles l'administration fiscale française ne dispose pas du pouvoir de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles qu'elles ont éventuellement engagées. Au regard du principe d'égalité devant les charges publiques, il a jugé qu'en retenant une assiette brute constituée du montant de la rémunération perçue par les personnes qui ne disposent pas d'installation professionnelle permanente en France, les dispositions contestées ne faisaient pas peser sur ces personnes, compte tenu du taux de 33,1/3 % applicable, une imposition confiscatoire.

Contrairement à ce que soutient la société, les règles dégagées dans le cadre du c du I de l'article 182 B sont transposables dans le cadre du a et la cour s'est donc inscrite dans le sillage de votre jurisprudence, validée par le Conseil constitutionnel. Vous pourriez toutefois

l'impôt sur le revenu dont sont passibles les personnes et sociétés n'ayant pas d'installation professionnelle en France à raison des sommes qui leur sont payées en rémunération de l'activité déployée dans notre pays dans l'exercice d'une des professions visées à l'article 92 du code général des impôts (professions libérales, charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus) ».

⁹ A la RJF 11/17 n° 1093, cl. E. Cortot-Boucher au C 1093.

¹⁰ Décision du 25 février 2019, n° 412497, *Sté Cosfibel Premium* (RJF 5/19 n° 468, cl. E. Bokdam-Tognetti au C 468).

¹¹ RJF 8-9/19 n° 828.

avoir une hésitation, dès lors que la justification de l'assiette brute est principalement liée à l'absence d'information du débiteur français sur les charges subies par la personne n'ayant pas d'installation professionnelle permanente en France à laquelle les sommes sont versées et à l'impossibilité pour l'administration fiscale de vérifier et de contrôler la réalité des charges déductibles effectivement engagées. La société fait en effet valoir qu'au cas présent, les frais de gestion qu'elle facturait aux associés de la société IYCA étaient parfaitement connus et vérifiables. Nous ne vous invitons pas, toutefois, à entrer dans un mode de raisonnement qui consisterait, au cas par cas, à s'interroger sur le caractère vérifiable ou non des charges. Si le Conseil constitutionnel avait souhaité aller dans ce sens, il aurait sans doute prononcé une réserve d'interprétation.

Vous pourrez également écarter les moyens tirés de ce que, si l'interprétation de l'article 182 B du CGI retenue par l'arrêt était validée, cet article serait contraire au principe d'égalité devant les charges publiques et à l'article 16 de la Déclaration de 1789. Ces moyens n'auraient pu être soulevés qu'à l'appui d'une QPC présentée par mémoire distinct.

Le moyen suivant reproche à la cour d'avoir commis une erreur de droit et insuffisamment motivé son arrêt en jugeant que le « débiteur », au sens de l'article 182 B du CGI, était le bénéficiaire de la prestation fournie, alors que ce bénéficiaire est, en l'espèce, l'utilisateur auquel un poste à quai est sous-amodié. La cour a malencontreusement repris de votre décision précitée *Sté Easyvista* un motif, au surplus fondé sur le c du I de l'article 182 B, qui n'est pas adapté à la configuration du présent litige, dans laquelle le « débiteur » n'est pas le bénéficiaire de la prestation fournie. Précisons à cet égard qu'il nous semble que la notion de « débiteur », au sens de l'article 182 B, doit être comprise comme renvoyant à la personne qui, concrètement, paye les sommes, quand bien même, comme en l'espèce, elle ne sert que d'intermédiaire et n'est pas le débiteur, au sens juridique, de ces sommes. L'erreur commise par la cour est toutefois restée sans incidence sur le raisonnement qu'elle a tenu et vous pourrez donc écarter ce moyen.

Enfin, il est soutenu que la cour a commis une erreur de droit en ce qui concerne le taux de la retenue à la source. La cour a jugé que la prise en charge par le débiteur du montant de la retenue à la source, sans qu'il en demande le remboursement au bénéficiaire des sommes versées, constituait un supplément de rémunération qui devait être intégré dans le calcul de cette même retenue. Compte tenu du taux de 33,1/3 % de la retenue, la somme brute que le débiteur a versée au bénéficiaire correspond dès lors aux deux tiers du montant sur lequel la retenue à la source doit être calculée, de sorte que l'application du taux de 33,1/3 % à l'assiette ainsi déterminée conduit finalement à imposer la somme brute versée par le débiteur au taux de 50 %. Ces motifs sont parfaitement conformes à votre jurisprudence (cf. *13 mars 1996, n° 148038, min. c/ Clappier*¹²). Ce mode de calcul a en outre été validé par la décision du Conseil constitutionnel du 24 mai 2019. Si la société soutient que la société IYCA avait décidé de la garantir du montant de la retenue à la source mise à sa charge, cette circonstance est sans incidence sur la règle de droit applicable pour le calcul de cette retenue.

4.2. Il reste enfin à examiner le moyen fondé sur le droit de l'Union européenne. Il est reproché à la cour d'avoir commis une erreur de droit en écartant le moyen tiré de l'atteinte au principe de libre prestation de services garanti par les articles 56 et 57 du traité sur le

¹² Aux T. et à la RJF 5/96 n° 586, cl. J. Arrighi de Casanova au BDCF 3/96 p. 46. Cette décision concernait l'amende alors prévue à l'article 1768 du CGI, applicable aux personnes s'abstenant d'opérer la retenue à la source. Mais elle est parfaitement transposable, dès lors que l'amende était égale au montant de la retenue.

fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), alors que le calcul de la retenue à la source sur une assiette brute, sans déduction de frais professionnels, méconnaît ce principe.

Des doutes sur la conformité de l'article 182 B du CGI au principe de libre prestation de services, en raison de la prise en compte d'une assiette brute, ont déjà été exprimés à plusieurs reprises¹³, y compris par notre collègue Emmanuelle Cortot-Boucher dans les conclusions sur la décision du 17 juillet 2017, *Sté Easyvista*. Au niveau des cours administratives d'appel, deux arrêts, qui n'ont pas été frappés de pourvoi, ont jugé que la prise en compte d'une assiette brute dans le cadre de l'article 182 B, alors qu'un résident serait imposé sur un montant net des frais directement liés à l'activité en cause, méconnaissait le principe de libre prestation de services (CAA Versailles, 15 novembre 2016, n° 15VE01251, *Sté Vétoquinol SA*¹⁴ ; 9 juillet 2019, n° 16VE02825, *SAS Damolin Etrechy*). Dans les deux cas toutefois, il a été jugé que l'existence de charges directement liées à l'activité concernée n'était pas suffisamment justifiée.

Il ne nous paraît pas faire de doute que l'activité de sous-location de postes à quai constitue une prestation de services, au sens de l'article 57 du TFUE, qui définit comme services les prestations fournies normalement contre rémunération qui ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes.

Il ne nous paraît pas non plus y avoir de doute sérieux sur le fait que l'interprétation de l'article 182 B qui est contestée n'est pas conforme au principe de la libre prestation de services. La CJUE considère que le prélèvement d'une retenue à la source pour des prestataires de services non-résidents de l'Etat membre dans lequel les services sont fournis, alors que la rémunération versée aux prestataires résidents de cet Etat membre n'est pas soumise à une telle retenue, n'est pas, en tant que tel, contraire au droit de l'Union (3 octobre 2006, *Gr. ch., aff. C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH*¹⁵). Mais elle a jugé, à propos d'une retenue à la source prélevée sur la rémunération perçue par un artiste dans un Etat dont il n'était pas résident, que l'impossibilité de déduire de l'assiette de cette taxe les frais professionnels, alors que les résidents étaient imposés sur leurs revenus nets, après déduction de ces frais, constituait une atteinte à la libre prestation de services (12 juin 2003, *aff. C-234/01, Arnoud Gerritse*¹⁶). Elle a précisé cette jurisprudence dans l'arrêt *Scorpio* précité, en jugeant qu'elle concernait les frais professionnels directement liés aux activités du non-résident dans l'Etat membre où est effectuée la prestation. Par l'arrêt du 15 février 2007, *aff. C-345/04, Centro Equestre da Lezíria Grande Lda*, elle a jugé, d'une part, que les frais professionnels directement liés à l'activité étaient « les frais qui sont indissociables de cette activité, quels que soient le lieu ou le moment où ces frais ont été exposés » et d'autre part que, comme elle l'avait jugé dans l'arrêt *Scorpio*, le droit communautaire ne faisait pas obstacle à ce qu'un Etat membre « aille plus loin » en permettant la prise en compte de frais ne présentant pas un tel lien direct avec l'activité. On peut enfin mentionner un arrêt du 13 juillet 2016, *aff. C-18/15, Brisal-Auto Estradas do Litoral SA, KBC Finance Ireland*¹⁷, qui confirme la ligne jurisprudentielle de la Cour.

¹³ Voir, notamment : D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, 2e éd., Montchrestien, 2011, n° 939 ; B. Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*, 3e éd., PUF, 2010, n° 184 ; S. Austray, avocat associé, CMS Francis Lefebvre, FR 39/08 n° 16, « Retenues à la source et droit communautaire. Jusqu'à quand les articles 182 A et 182 B du CGI resteront-ils encore indemnes de l'épreuve du droit communautaire ? ».

¹⁴ RJF 2/17 n° 102, cl. B. Coudert au C 102, BF 2/17 n° 101.

¹⁵ RJF 1/07 n° 115.

¹⁶ RJF 10/03 n° 1189.

¹⁷ RJF 11/16 n° 1032.

Le ministre élude la question en faisant valoir qu'en tout état de cause, la réalité des charges et leur lien direct avec l'activité de sous-amodiation des postes à quai n'ont pas été établis. Mais la cour ne s'est pas située sur ce terrain.

Sans qu'il nous semble nécessaire de saisir la CJUE d'une question préjudicielle, nous pensons donc que vous devrez annuler l'arrêt attaqué, en tant qu'il a statué sur les conclusions de la société relatives aux retenues à la source concernant les prestations de services situées dans le champ du droit de l'Union, c'est-à-dire celles effectuées par un associé de la société IYCA ressortissant d'un Etat membre et établi dans un tel Etat (cf. le 1^{er} alinéa de l'article 56 du TFUE, confirmé par l'arrêt *Scorpio*, § 67 et 68).

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il a statué sur les conclusions de la société de gestion du Port Vauban relatives aux retenues à la source appliquées sur les sommes versées à des sociétés ressortissantes d'un Etat membre de l'Union européenne et établies dans un tel Etat ;

- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour de Marseille ;

- à l'octroi à la société requérante d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;

- au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.