

N° 0605699

M. José EDMILSON GOMES DE MOARES

Mme Courbon
Rapporteur

Mme Bourion
Rapporteur public

Audience du 10 février 2009
Lecture du 3 mars 2009

B/CP

LE LITIGE

- Par une ordonnance du 4 septembre 2006, enregistrée au greffe le 7 septembre 2006 sous le n° 0605699, le président de la 1ère section du Tribunal administratif de Paris a transmis au Tribunal administratif de Lyon le dossier de la requête présentée pour **M. José EDMILSON GOMES DE MOARES**, demeurant 14, Calle Pins, 08960 San Just Desvem à Barcelone (Espagne), par le Cabinet Shearman and Sterling, avocats, enregistrée le 25 juillet 2006.

M. EDMILSON GOMES DE MOARES demande au tribunal :

. la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujetti au titre des années 2001 à 2003, ainsi que des intérêts de retard dont elles ont été assorties,

. de mettre à la charge de l'Etat une somme de 10 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

.....

- Par un nouveau mémoire, enregistré au greffe le 11 avril 2007, **M. EDMILSON GOMES DE MOARES** conclut aux mêmes fins que la requête.

.....

- Par un mémoire en défense, enregistré au greffe le 13 avril 2007, le **directeur de contrôle fiscal de Rhône-Alpes-Bourgogne** conclut au rejet de la requête.

.....

*Objet : 19-01-03-02-02-01
19-04-01-02-01
19-04-01-02-02
19-01-01-05
B*

- Par un nouveau mémoire, enregistré au greffe le 11 juin 2007, [M. EDMILSON GOMES DE MOARES](#) conclut aux mêmes fins que précédemment.

.....

L'INSTRUCTION DE L'AFFAIRE

En application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative, la clôture de l'instruction a été fixée au 20 octobre 2008 à 16 heures 30, par ordonnance en date du 18 septembre 2008.

L'AUDIENCE

Les parties ont été régulièrement averties de l'audience publique qui a eu lieu le 10 février 2009.

A cette audience, le tribunal, assisté de Mme Matheron, greffier, a entendu :

- le rapport de [Mme Courbon](#), conseiller,
- les conclusions de Mme Bourion, rapporteur public.

LA DÉCISION

Après avoir examiné la requête, le rejet de la réclamation préalable adressée au [directeur de contrôle fiscal de Rhône-Alpes-Bourgogne](#), ainsi que les mémoires et les pièces produits par les parties, et vu :

- le traité instituant la Communauté européenne,
- la convention du 22 mai 1968 entre la République française et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur les revenus,
- la convention du 10 septembre 1971 entre la République française et la République fédérative du Brésil tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu,
- le code général des impôts,
- le livre des procédures fiscales,
- le code de justice administrative ;

Considérant que M. EDMILSON GOMES DE MOARES dit « Edmilson » a exercé la profession de footballeur au club de football professionnel « Olympique Lyonnais » du 30 août 2000 au 30 juin 2004 ; que la société britannique Chatarella Investors Limited (CIL), titulaire des droits relatifs à l'utilisation de son nom et de son image les a cédés par contrat du 17 août 2001 à l'Olympique Lyonnais pour une durée de 5 ans, moyennant une redevance annuelle de 440 000 dollars ; que suite à l'exercice de son droit de communication auprès de l'Urssaf de Lyon, l'administration fiscale a, par proposition de rectification du 20 décembre 2004, réintégré les sommes versées par le club à la société Chatarella Investors Limited aux revenus de M. EDMILSON GOMES DE MOARES des années 2001 à 2003, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur le fondement

du c de l'article 111 du code général des impôts ; que les impositions supplémentaires en résultant ont été mises en recouvrement le 31 mars 2005, pour un montant total de 835 037 euros ; que M. EDMILSON GOMES DE MOARES a formé une réclamation le 14 juin 2005, qui a été rejetée par décision du 9 juin 2006, par laquelle l'administration fiscale a procédé à une substitution de base légale, fondant désormais les redressements sur l'article 155 A du code général des impôts, dans la catégorie des traitements et salaires ; que le requérant demande la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2001 à 2003, ainsi que des intérêts de retard dont elles ont été assorties ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...)* » ;

Considérant, d'une part, que dans la proposition de rectification du 21 décembre 2004, l'administration fiscale indique avoir fait usage de son droit de communication auprès de l'URSSAF, mentionne l'existence d'un contrat de cession du droit à l'image entre l'Olympique Lyonnais et la société CIL concernant M. EDMILSON GOMES DE MOARES, reprend les principaux éléments de fait relevés par l'Urssaf, ainsi que les conclusions de cet organisme quant à la qualification de rémunérations des sommes versées en exécution de ce contrat, en tire les conséquences fiscales en qualifiant les sommes en cause d'avantages occultes au sens du c de l'article 111 du code général des impôts et indique, enfin, les montants des redressements en base ainsi que celui des impositions en résultant ; que, d'autre part, la modification, du fait d'une substitution de base légale, de la qualification catégorielle des revenus redressés n'a pas pour effet d'entacher d'insuffisance de motivation la notification de redressement adressée au contribuable ; que, par suite, le moyen tiré de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification adressée à M. EDMILSON GOMES DE MOARES doit être écarté ;

Considérant, en deuxième lieu, que si M. EDMILSON GOMES DE MOARES soutient que l'administration fiscale se serait bornée à reprendre les conclusions du contrôle opéré par l'Urssaf de Lyon sans procéder à un examen réel et complet de sa situation au regard de la loi fiscale, ce moyen manque en fait ;

Considérant, en troisième lieu, que l'insuffisance de motivation, à la supposer établie, de la décision du 9 juin 2006 par laquelle l'administration fiscale a rejeté la réclamation de M. EDMILSON GOMES DE MOARES, est sans influence sur la régularité de la procédure ou le bien-fondé de l'imposition en litige ;

Considérant, enfin, que l'administration est en droit d'invoquer, à un moment quelconque de la procédure contentieuse, et sans être tenue d'adresser une nouvelle proposition de rectification au contribuable, tout moyen nouveau propre à donner un fondement légal à une imposition contestée devant le juge de l'impôt, sous réserve de ne pas priver le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi ; que la substitution des traitements et salaires aux revenus de capitaux mobiliers n'a privé d'aucune garantie M. EDMILSON GOMES DE MOARES, qui ne saurait, dès lors, utilement invoquer l'insuffisante motivation du nouveau fondement légal retenu par l'administration fiscale ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :**En ce qui concerne l'application de l'article 155 A du code général des impôts :**

Considérant qu'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 dans un Etat étranger ou un territoire situé hors de France où elle est soumise à un régime fiscal privilégié au sens mentionné à l'article 238 A.* » ;

Considérant que, d'une part, M. EDMILSON GOMES DE MOARES soutient que dans la mesure où il a préalablement cédé les droits d'exploitation de son image de sportif professionnel à un tiers, l'exploitation de celle-ci ne requiert aucune intervention de sa part et qu'il n'a, en conséquence, rendu en France aucun service au sens des dispositions précitées de l'article 155 A du code général des impôts ; qu'il fait également valoir que l'administration fiscale ne démontre pas qu'il aurait appréhendé des sommes en provenance de l'Olympique Lyonnais ou de la société CIL ; que, toutefois, les dispositions de l'article 155 A permettent l'imposition de sommes entre les mains du prestataire, alors même qu'il ne les aurait pas appréhendées ; qu'à cet égard, la circonstance que la société CIL soit ou non, une société-écran est sans incidence sur les conditions d'application de cet article ; qu'enfin, l'image et la notoriété d'un sportif professionnel étant indissociables de l'exercice de son activité sportive, M. EDMILSON GOMES DE MOARES doit être regardé comme exécutant une prestation de service au profit de son employeur, l'Olympique Lyonnais, alors même qu'il a antérieurement cédé les droits d'exploitation de son image à un tiers ; que, d'autre part, il ressort des statuts de la société de droit britannique CIL, produits par l'administration fiscale, qu'elle a essentiellement pour objet la prestation de services dans le domaine financier ; que le requérant n'apporte aucun élément de nature à démontrer, ainsi que cela lui incombe, qu'elle exercerait de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ; que, par suite, les sommes versées par l'Olympique Lyonnais à la société de droit britannique CIL en contrepartie du droit d'utiliser le nom et l'image de ce sportif sont imposables à l'impôt sur le revenu, au nom de M. EDMILSON GOMES DE MOARES, en application des dispositions précitées de l'article 155 A du code général des impôts ;

En ce qui concerne la compatibilité de l'article 155 A du code général des impôts avec le traité instituant la Communauté européenne :

Considérant qu'aux termes de l'article 49 du traité instituant la Communauté européenne : « *Dans le cadre des dispositions visées ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de la Communauté sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un pays de la Communauté autre que celui du destinataire de la prestation. (...)* » ; qu'aux termes de l'article 56 du même traité : « *1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.* » ; qu'aux termes de l'article 24 de la convention franco-brésilienne en matière fiscale du 10 septembre 1971 : « *1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre*

Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, 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. (...) » ;

Considérant que M. EDMILSON GOMES DE MOARES fait valoir que l'application qui lui est faite de l'article 155 A du code général des impôts est contraire à la clause de non-discrimination prévue à l'article 24 de la convention franco-brésilienne en matière fiscale, dans la mesure où ce même article ne pourrait être appliqué à un ressortissant français en raison de sa contrariété avec les principes de libre prestation de services et de libre circulation des capitaux édictés aux articles 49 et 56 précités du traité instituant la Communauté européenne, dès lors que le mécanisme qu'il instaure dissuade « les résidents français de contracter avec des sociétés établies dans d'autres pays de l'Union européenne lorsque ces sociétés détiennent les droits d'exploitation de l'image de sportifs exerçant leur activité en France » ;

Considérant, toutefois, que par l'effet des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts, M. EDMILSON GOMES DE MOARES est imposé en France en contrepartie d'une prestation de service elle-même réalisée en France ; que, dès lors, cette seule circonstance, qui vise à éviter certaines formes d'évasion fiscale, n'a, en tant que telle, ni pour objet, ni pour effet de restreindre les libertés de prestation de services et de circulation des capitaux à l'intérieur de la Communauté européenne ; que les dispositions sus-rappelées de la loi française ne peuvent, par suite, être regardées comme incompatibles avec les stipulations des articles 49 et 56 du traité de Rome instituant la Communauté européenne ; que le moyen tiré de ce que ces dernières stipulations s'opposeraient à la mise en œuvre de la loi française au cas de M. EDMILSON GOMES DE MOARES doit donc être écarté ;

En ce qui concerne l'application de la convention franco-britannique en matière fiscale du 22 mai 1968 :

Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la convention franco-britannique en matière fiscale : « 1. *Les bénéficiaires industriels et commerciaux d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. (...) » ; qu'aux termes de l'article 12 de la même convention : « 1. *Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans cet autre Etat si ce résident en est le bénéficiaire effectif. (...) » ; qu'aux termes de l'article 22 de ladite convention : « 1. *Les éléments du revenu bénéficiant effectivement à un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet Etat. (...) » ;***

Considérant que la rémunération que M. EDMILSON GOMES DE MOARES retire de la prestation de service qu'il assure personnellement en France n'entre pas, dès lors, dans le champ d'application des stipulations précitées de la convention franco-britannique en matière fiscale du 22 mai 1968, dont l'intéressé ne peut, par suite, utilement se prévaloir ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que **M. EDMILSON GOMES DE MOARES** n'est pas fondé à demander la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 2001 à 2003, ainsi que des intérêts de retard dont elles ont été assorties ; que ses conclusions tendant à cette fin doivent, dès lors, être rejetées, de même, par voie de conséquence, que ses conclusions tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

le tribunal décide :

Article 1^{er} : La requête n° 0605699 de M. EDMILSON GOMES DE MOARES est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. José EDMILSON GOMES DE MOARES et au [directeur de contrôle fiscal de Rhône-Alpes-Bourgogne](#).

Délibéré à l'issue de l'audience du 10 février 2009, où siégeaient :

- M. Clot, président,
- M. Bodin-Hullin et Mme Courbon, assesseurs,

Prononcé en audience publique le trois mars deux mille neuf.

Le président,

Le rapporteur,

Le greffier,

J-P. Clot

[A. Courbon](#)

[C. Matheron](#)

La République mande et ordonne au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

Pour expédition,
Un greffier,