

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE LYON**

N° 17LY00952

M. V

M. Philippe Seillet
Président, rapporteur

Mme Isabelle Bourion
Rapporteur public

Audience du 21 décembre 2017
Lecture du 11 janvier 2018

19-04-01-01
C

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

La cour administrative d'appel de Lyon
5^{ème} chambre

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure

M. Va demandé au tribunal administratif de Grenoble de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 1998 et l'année 1999 pour la période du 1^{er} janvier au 30 septembre.

Par un jugement n° 0705898 du 29 mars 2013, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande.

Par un arrêt n° 13LY01351 du 25 juin 2015, la cour administrative d'appel de Lyon a confirmé le jugement du tribunal administratif de Grenoble.

Par une décision nos 392959, 392960 du 22 février 2017, le Conseil d'Etat a annulé cet arrêt et a renvoyé à la cour le jugement de l'affaire, désormais enregistrée sous le n° 17LY00952.

Procédure devant la cour

Par un mémoire en défense, enregistré le 7 avril 2017, le ministre de l'économie et des finances conclut au rejet de la requête.

Il soutient que, s'il ressort de la décision du Conseil d'Etat que les dispositions de l'article L. 714-7 du code de la propriété intellectuelle ne peuvent être invoquées que dans le cadre de contestations nées du droit de la propriété intellectuelle et qu'elles ne pouvaient en tout état de cause servir de fondement à la résolution d'un litige en matière fiscale, et s'il apparaît que M. Va fait valoir que les conditions d'application de l'article 155 A du code général des impôts n'étaient pas remplies, notamment en l'absence de la propriété par ce dernier, au moment du litige, des marques et logos « Vuarnet », il apparaît, sans aucune ambiguïté, à la lecture des propositions de rectification que le service n'a pas fondé sa démonstration de l'application de cet article sur ce critère ; en effet, l'administration s'est attachée à démontrer que les conditions permettant l'application de l'article 155 A du code général des impôts étaient réalisées au cas particulier et, contrairement à ce qu'affirme l'appelant, elle a fondé ses rehaussements sur le contrôle indirect par M. Vde la société Vuarnet International BV ainsi que sur l'absence, pour cette société, d'une activité industrielle et commerciale prépondérante.

Par un mémoire, enregistré le 14 décembre 2017, présenté pour M. Alain Vuarnet, il informe la cour qu'à la suite du décès de M. Vqu'il entend reprendre l'instance, en sa qualité d'héritier et de légataire universel acceptant à concurrence de l'actif net de la succession, et maintient les conclusions de la requête par les mêmes moyens.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le traité instituant la Communauté européenne et le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Seillet, président,
- et les conclusions de Mme Bourion, rapporteur public ;

1. Considérant que M. Va a cédé, le 15 décembre 1988, un ensemble de marques et logos «Vuarnet» à la société Interlicence Distribution Limited, installée dans les Iles vierges britanniques ; que cette dernière a conclu, le lendemain, un contrat de licence avec la société de droit hollandais Vuarnet International BV ; qu'à la suite d'examen contradictoires de situation fiscale personnelle portant sur les années 1998 à 2003, M. Vuarnet, d'abord seul, puis avec son épouse, ont été imposés, sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts, à raison des redevances perçues par la société Vuarnet International BV pour l'exploitation des marques et logos « Vuarnet » ; que M. Va a saisi le tribunal administratif de Grenoble d'une demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes auxquelles il a été assujéti à

raison de ce redressement au titre de l'année 1998 et l'année 1999 pour la période du 1^{er} janvier au 30 septembre ; que le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande par un jugement du 29 mars 2013, confirmé par un arrêt de la cour du 25 juin 2015 ; que, par une décision du 22 février 2017, le Conseil d'Etat, statuant au contentieux, a annulé l'arrêt du 25 juin 2015, au motif de l'erreur de droit commise par la cour en jugeant que la cession des marques et logos « Vuarnet » à la société Interlicence Distribution Limited était, en l'absence de son enregistrement, inopposable à l'administration fiscale, qui entendait faire application des dispositions de l'article 155 A du code général des impôts pour imposer entre les mains des contribuables les redevances perçues du fait de l'exploitation de ces marques ; que, par la même décision, le Conseil d'Etat a renvoyé l'affaire devant la cour ; qu'à la suite du décès de M. Vuarnet, M. Alain Vuarnet, en sa qualité d'héritier et de légataire universel acceptant à concurrence de l'actif net de la succession, a indiqué à la cour qu'il entendait reprendre l'instance ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

2. Considérant qu'aux termes du I de l'article 155 A du code général des impôts : *« 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 »* ; que les prestations dont la rémunération est ainsi susceptible d'être imposée entre les mains de la personne qui les a effectuées correspondent à un service rendu pour l'essentiel par elle et pour lequel la facturation par une personne domiciliée ou établie hors de France ne trouve aucune contrepartie réelle dans une intervention propre de cette dernière, permettant de regarder ce service comme ayant été rendu pour son compte ;

3. Considérant, en premier lieu, qu'il résulte de l'instruction qu'ainsi qu'il a été dit, M. Va cédé, le 15 décembre 1988, un ensemble de marques et logos « Vuarnet » à la société Interlicence Distribution Limited, installée dans les Iles vierges britanniques, laquelle a conclu, le lendemain, un contrat de licence avec la société de droit hollandais Vuarnet International BV dont M. Vétait le dirigeant ; que la société Vuarnet International BV a conclu, à partir de 1995, des contrats avec diverses sociétés françaises et étrangères les autorisant à exploiter ces logos et marques moyennant le versement de redevances ; que, dès lors, les redevances perçues par cette société en rémunération du droit d'exploiter au cours de la période en litige ces logos et marques doivent être regardées comme rémunérant une prestation de services ;

4. Considérant, en deuxième lieu, qu'il résulte de l'instruction que, contrairement à ce qu'il soutient, M. Vdétenait directement, au cours des années d'imposition en cause, 70 % du capital de la société Interlicence Distribution Limited qui elle-même détenait indirectement au travers d'une société établie à Curaçao 100% du capital de la société Vuarnet International BV ; qu'en effet, si le requérant soutient que les éléments sur lesquels se fonde l'administration sont, pour la plupart, antérieurs aux années contrôlées, il ne fait état d'aucun élément tendant à démontrer que les documents saisis lors de la visite domiciliaire intervenue au mois de février 2004, relatifs au contrôle des sociétés du groupe, ne correspondraient plus à la réalité ; qu'il en résulte également que

M. Vdisposait de la signature pour pouvoir engager cette dernière société et signer la plupart des contrats au nom de celle-ci ; que le requérant n'apporte aucun élément de nature à démontrer, ainsi que cela lui incombe, que la société de droit hollandais Vuarnet International BV exercerait de manière prépondérante une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services ; que, par suite, les redevances versées, en exécution des contrats de licence, par des entreprises au titre de l'utilisation des marques et logos exploités par la société Vuarnet International BV à la suite de leur cession, par un contrat en date du 15 décembre 1988, par M. V à la société Interlicence Distribution Limited, doivent être regardées comme des rémunérations d'une prestation liées au service rendu essentiellement par ce dernier et imposables à l'impôt sur le revenu, à son nom, en application des dispositions précitées de l'article 155 A du code général des impôts, en dépit de la cession des marques et logos « Vuarnet » à la société Interlicence Distribution Limited ;

5. Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes de l'article 39 du Traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 45 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « 1. La libre circulation des travailleurs est assurée à l'intérieur de la Communauté. / 2. Elle implique l'abolition de toute discrimination, fondée sur la nationalité, entre les travailleurs des États membres, en ce qui concerne l'emploi, la rémunération et les autres conditions de travail. / 3. Elle comporte le droit, sous réserve des limitations justifiées par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique : / a) de répondre à des emplois effectivement offerts ; / b) de se déplacer à cet effet librement sur le territoire des États membres ; / c) de séjourner dans un des États membres afin d'y exercer un emploi conformément aux dispositions législatives, réglementaires et administratives régissant l'emploi des travailleurs nationaux ; / d) de demeurer, dans des conditions qui feront l'objet de règlements d'application établis par la Commission, sur le territoire d'un État membre, après y avoir occupé un emploi » ; qu'aux termes du premier alinéa de l'article 43 du traité instituant la Communauté européenne, repris à l'article 49 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre » ; qu'aux termes de l'article 49 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 56 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne : « Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation. (...) » ; qu'il résulte de ces stipulations, telles qu'elles ont été interprétées par la Cour de justice de l'Union européenne, en premier lieu, qu'une restriction à la liberté de circulation des travailleurs, à la liberté de prestation de services ou à la liberté d'établissement ne saurait être admise que si elle poursuit un objectif légitime compatible avec le Traité et est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général, en deuxième lieu, que la lutte contre l'évasion fiscale est au nombre de ces objectifs légitimes compatibles avec le Traité que les États membres peuvent poursuivre et répond à une raison impérieuse d'intérêt général et, en dernier lieu, que, pour ce qui concerne la justification tirée de l'objectif de prévenir l'évasion fiscale, ne peuvent être admises que les restrictions répondant à la nécessité de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels dans le but d'éviter l'impôt dû sur les bénéfices générés par des activités réalisées sur le territoire national ; que, par suite, les dispositions précitées de l'article 155 A du code général des impôts, lorsqu'elles restreignent la liberté de circulation des travailleurs ou la liberté de prestation de services, ne sont compatibles avec les stipulations du Traité instituant la Communauté européenne qu'en tant qu'elles font obstacle à de tels comportements ;

6. Considérant d'une part, que l'application à l'égard de M. Vdes dispositions de l'article 155 A n'est pas de nature à restreindre sa liberté de circulation dont le requérant se prévaut sur le fondement de l'article 39 du Traité instituant la Communauté européenne dès lors qu'il n'était pas salarié de la société Vuarnet International BV ; que, d'autre part, les dispositions précitées visent uniquement l'imposition des services rendus en France ne trouvant aucune contrepartie réelle dans une intervention propre d'une personne établie ou domiciliée hors de France ; qu'en l'absence, en l'espèce, ainsi qu'il a été dit, d'une telle contrepartie permettant de regarder les services concernés comme rendus pour le compte de cette dernière personne, les dispositions de l'article 155 A du code général des impôts ne sauraient porter atteinte ni à la liberté de prestation de services à l'intérieur de la Communauté européenne, ni à la liberté d'établissement ;

Sur les pénalités :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts, dans sa rédaction alors en vigueur : « 1. Lorsque la déclaration ou l'acte mentionnés à l'article 1728 font apparaître une base d'imposition ou des éléments servant à la liquidation de l'impôt insuffisants, inexacts ou incomplets, le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et d'une majoration de 40 % si la mauvaise foi de l'intéressé est établie (...) » ;

8. Considérant qu'ainsi qu'il a été dit, des marques et logos dont était propriétaire M. Vont été cédés, le 15 décembre 1988, à la société Interlicence Distribution Limited, dont il détenait 70 % du capital et installée dans les Iles vierges britanniques, disposant d'un régime fiscal privilégié ; que cette dernière a conclu, le lendemain, un contrat de licence avec la société de droit hollandais Vuarnet International BV, dont la société Interlicence Distribution Limited détenait, indirectement au travers d'une société établie à Curaçao, 100% du capital, et que dirigeait M. V qui disposait de la signature pour pouvoir engager cette dernière société et signer la plupart des contrats au nom de celle-ci ; qu'ainsi l'administration, qui fait valoir que M. V ne pouvait ignorer le caractère imposable des sommes litigieuses imposées entre ses mains et qu'il a cherché à éluder l'impôt en utilisant une société interposée, basée dans un pays à l'étranger, doit être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe de l'intention délibérée de M. V de se soustraire à l'impôt sur le revenu et, par suite, du bien-fondé des pénalités correspondantes ;

9. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. V n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande ; que doivent être rejetées, par voie de conséquence, ses conclusions tendant au bénéfice des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1^{er} : La requête de M. V est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. Alain Vuarnet et au ministre de l'action et des comptes publics.

Délibéré après l'audience du 21 décembre 2017 à laquelle siégeaient :
M. Seillet, président,
Mme Dèche, premier conseiller,
M. Savouré, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 11 janvier 2018.

Le président, rapporteur,

Le premier conseiller, assesseur le plus ancien,

Ph. Seillet

P. Dèche

Le greffier,

F. Prouteau

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne ou 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,
Le greffier,