

N° 436367
Mme Aubert

8^e et 3^e chambres réunies

Séance du 21 octobre 2020
Lecture du 4 novembre 2020

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

1. En 2009, M. Pierre Aubert a perçu des revenus de la société Ofsets (Jersey) Ltd, établie à Jersey et avec laquelle il était lié par un contrat de travail, à raison de prestations de pilote d'hélicoptère qu'il a effectuées pour le compte de la société Heli-Union, établie en France. M. Aubert a considéré que son employeur était en réalité la société Heli-Union et qu'en conséquence, les revenus qu'il avait perçus étaient exonérés d'impôt sur le revenu en application des dispositions de l'article 81 A du code général des impôts (CGI). A la suite d'un contrôle sur pièces de la déclaration de revenus de M. et Mme Aubert au titre de l'année 2009, faisant suite à une vérification de comptabilité de la société Heli-Union, l'administration fiscale a toutefois estimé que les sommes litigieuses étaient imposables et a notifié le redressement correspondant à M. et Mme Aubert. Après rejet de sa réclamation, M. Aubert a saisi le tribunal administratif de Grenoble qui a prononcé la décharge des cotisations de CRDS en litige mais a rejeté le surplus de la demande. L'appel de Mme Aubert, qui a poursuivi le contentieux à la suite du décès de son mari, a été rejeté par un arrêt du 1^{er} octobre 2019 de la cour administrative d'appel de Lyon, contre lequel elle se pourvoit en cassation.

2. Vous devrez d'abord statuer sur la recevabilité de l'intervention du Syndicat national des pilotes de ligne (SNPL) au soutien du pourvoi. Ce syndicat a en particulier pour but de défendre les intérêts moraux et matériels et de sauvegarder les droits collectifs et individuels de ses membres. En plein contentieux fiscal, vous appliquez la règle fixée en dernier lieu par la décision de Section du 25 juillet 2013, n° 350661, **OFPRA** (au Recueil p. 224), selon laquelle est recevable à former une intervention, devant le juge du fond comme devant le juge de cassation, toute personne qui justifie d'un intérêt suffisant eu égard à la nature et à l'objet du litige (CE, 23 novembre 2015, n° 377390, **Min. c/ SAS Sara résidences de tourisme**, aux T.). Nous ne pensons pas que la nature et l'objet du présent litige justifient d'admettre l'intervention du syndicat professionnel SNPL. Comme nous allons le voir, le litige ne nous paraît pas soulever de question d'ordre général susceptible d'intéresser l'ensemble des adhérents du SNPL. Il ne vous conduira pas non plus à donner de la loi fiscale une interprétation générale pouvant concerner l'ensemble de ces adhérents. Ajoutons que le SNPL se borne à reprendre les moyens du pourvoi, sans expliquer en rien en quoi il aurait intérêt à intervenir dans l'instance et sans apporter aucun élément d'éclairage supplémentaire. Nous vous proposons donc de ne pas admettre cette intervention.

3. Si l'on en vient au pourvoi, il est d'abord soutenu que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé le cadre du litige, les faits de l'espèce et les pièces du dossier, en jugeant que l'administration fiscale s'était fondée sur les dispositions de l'article 155 A du CGI pour imposer entre les mains de M. Aubert les sommes facturées par la société Ofsets (Jersey) Ltd à la société Heli-Union.

Le I de l'article 155 A permet de faire échec à des montages par lesquels, pour limiter l'imposition de certains revenus en France, une société située dans un Etat où la pression fiscale est moins forte perçoit des revenus qui correspondent en réalité à la rémunération des services rendus par une personne domiciliée en France. Le I de l'article 155 A permet d'imposer la personne domiciliée ou établie en France dans trois cas :

- Lorsque cette personne contrôle, directement ou indirectement, la personne qui perçoit la rémunération des services ;
- Lorsque cette personne n'établit pas que la personne qui perçoit la rémunération des services exerce, de manière prépondérante, une activité industrielle ou commerciale, autre que la prestation de services ;
- 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 de l'article 238 A.

Le II de l'article 155 A prévoit que les mêmes règles s'appliquent aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France.

Selon la cour, l'administration fiscale, relevant que les prestations effectuées par M. Aubert avaient été facturées à la société française Heli-Union par la société Ofsets (Jersey) Ltd et que cette dernière société était établie dans un Etat à fiscalité privilégiée, a, sur le fondement de l'article 155 A du CGI, imposé les sommes correspondantes entre les mains de M. Aubert. Mme Aubert soutient au contraire que le redressement résulterait de l'imposition au nom de M. Aubert, en application des dispositions « de droit commun » (articles 4 A et 4 B du CGI), des sommes qu'il a directement perçues de la société Ofsets (Jersey) Ltd.

Le pourvoi s'appuie sur la motivation de la proposition de rectification. Il est vrai que celle-ci se fonde d'abord sur les articles 4 A et 4 B du CGI pour juger que les revenus versés à M. Aubert par la société établie à Jersey sont imposables en France ; mais elle ajoute qu'au surplus, les sommes versées à la société Ofsets (Jersey) Ltd par la société Heli-Union en rémunération de services rendus par M. Aubert, qui est domicilié en France, sont imposables entre les mains de ce dernier conformément aux dispositions de l'article 155 A du CGI. Le redressement est en réalité, dès l'origine, fondé sur deux bases légales alternatives, ce qui est tout à fait possible, l'article 155 A ne pouvant être regardé comme subsidiaire par rapport aux dispositions dites « de droit commun » (cf. sur ce point, CE, 12 mai 2017, n° 398300, *M. Repelowicz*¹). La seule contrainte est de ne pas faire un usage cumulé des dispositions de l'article 155 A et des dispositions « de droit commun », conduisant à une double taxation, qu'il s'agisse d'ailleurs de la taxation du même contribuable au titre du même impôt (cf. la réserve émise par le Conseil constitutionnel dans la décision n° 2010-70 QPC du 26 novembre 2010) ou de la taxation du même flux de richesse entre les mains de deux contribuables différents, la personne qui a facturé la prestation et celle qui a, pour l'essentiel, rendu le service (cf. décision n° 398300 précitée).

¹ Aux T. et à la RJF 8-9/17 n° 771, cl. V. Daumas au C 771.

La cour n'a donc commis ni dénaturation, ni erreur de droit en relevant que l'administration s'était fondée sur les dispositions de l'article 155 A du CGI et en traitant le litige sur ce terrain.

3. Le deuxième moyen permettra d'apporter une précision sur le maniement de l'article 155 A du CGI. La cour a jugé que l'administration avait à bon droit estimé que les sommes litigieuses entraient dans les prévisions de l'article 155 A du CGI et les avait, en conséquence, imposées dans la catégorie des traitements et salaires sur ce fondement. La mention dans l'arrêt de la catégorie d'imposition résulte davantage d'une constatation que d'une démonstration, cette question n'étant nullement en débat devant la cour. Mais il ressort de l'ensemble des motifs de l'arrêt que la cour n'a mentionné qu'une relation salariale, celle de M. Aubert avec la société Ofsets (Jersey) Ltd, matérialisée par un contrat de travail. La rédaction de l'arrêt donne donc prise au moyen de la requérante, sur une question qui est en tout état de cause d'ordre public², selon lequel, pour rechercher la catégorie d'imposition des sommes imposables dans le chef de M. Aubert, la cour n'aurait pas dû tenir compte des apparences créées par l'interposition de la société Ofsets (Jersey) Ltd, mais aurait dû s'intéresser à la situation de M. Aubert vis-à-vis de la société Heli-Union.

3.1. L'examen du moyen suppose d'abord de confirmer que, lorsque l'administration fait usage de l'article 155 A du CGI, elle doit rechercher la catégorie d'imposition à laquelle se rattachent les sommes qu'elle entend taxer à l'impôt sur le revenu.

On pourrait en effet estimer que l'article 155 A fonctionne de manière totalement autonome et que les sommes appréhendées dans ce cadre sont directement ajoutées au revenu global du contribuable, sans qu'il soit nécessaire de les rattacher au préalable à une catégorie d'imposition.

Mais ce n'est pas la position de l'administration fiscale dans sa doctrine³ et ce n'est pas non plus l'orientation qui se dégage de la jurisprudence existante. Celle-ci semble plutôt considérer que les dispositions de l'article 155 A permettent seulement de diriger la « flèche fiscale » vers le contribuable qui rend effectivement le service, les dispositions « de droit commun » prenant ensuite le relais pour définir les règles de taxation applicables, en fonction de la catégorie de revenus.

Vos décisions n'ont certes pas pris explicitement position sur la question, qui est rarement celle en débat, les contestations se concentrant le plus souvent sur la possibilité même de faire usage de l'article 155 A. Vous vous êtes néanmoins à plusieurs reprises implicitement situés dans le mode de raisonnement combinant usage de l'article 155 A et rattachement à une catégorie d'imposition (voir : CE, 25 janvier 1989, n° 44787, Mlle Mireille Mathieu⁴ ; CE, 18 octobre 2002, n° 224459, M. Cambay⁵). Sans paraître hésiter sur l'opérance du moyen, vous avez, plus récemment, écarté un moyen de dénaturation sur l'appréciation de l'existence d'un lien de subordination permettant de regarder les sommes en litige comme imposables dans la catégorie des traitements et salaires (CE, 12 mai 2017, n° 398300, *Repelowicz* (précitée), avec les conclusions de V. Daumas). La question était

² CE, Plén., 4 novembre 1974, n° 91396, au Recueil p. 528, à la RJF 1/75 n° 20.

³ Commentaires administratifs référencés BOI-IR-DOMIC-30, § n° 210 ; antérieurement : Instr. 5 octobre 1982, 5 K-1-82 n° 26, D. adm. 5 B-642 n° 1, 1^{er} août 2001.

⁴ RJF 3/89 n° 253.

⁵ Aux T. et à la RJF 1/03 n° 10, cl. S. Austry au BDCF 1/03 n° 2.

également explicitement mentionnée dans les conclusions de Vincent Daumas sur votre décision du 4 décembre 2013, n° 348136, *M. Edmilson Gomes de Moares*⁶.

De manière nette, plusieurs arrêts de cour administrative d'appel ont estimé nécessaire, dans le cadre de l'application de l'article 155 A, que les sommes taxées soient imposées dans la catégorie d'imposition dont elles relèvent effectivement (CAA Versailles, 29 septembre 2015, n° 13VE02261⁷ ; CAA Lyon, 20 octobre 2015, n° 14LY02068⁸). Par un arrêt qui inspire le moyen du pourvoi, la cour administrative d'appel de Nantes a jugé que, « dans le cas où les rémunérations imposées en France entre les mains de leur bénéficiaire ont été versées à celui-ci par une société établie hors de France fournissant des prestations de portage salarial, l'existence d'un lien de subordination permettant de regarder ces rémunérations comme constituant des salaires versés dans le cadre d'un contrat de travail et imposables, en tant que tels, sur le fondement de l'article 79 du code général des impôts, est appréciée au regard, non pas des relations du bénéficiaire avec la société de portage salarial, mais au regard de ses relations avec l'entreprise à la disposition de laquelle il est mis » (CAA Nantes, 13 octobre 2016, n° 15NT00132⁹).

Nous ne voyons pas de raison déterminante de rompre avec l'orientation actuelle de la jurisprudence.

En premier lieu, l'article 155 A du CGI, issu de l'article 18 de la loi du 20 décembre 1972 de finances pour 1973, a fourni une base légale spécifique à des redressements qui, antérieurement, reposaient sur celle de l'abus de droit¹⁰. Dans le cadre de l'abus de droit, les sommes étaient bien imposées dans une catégorie d'imposition donnée. Rien, dans les travaux parlementaires de la loi de finances pour 1973 ne laisse penser que le législateur aurait entendu modifier les choses sur ce point. On peut aussi relever que l'article 155 A est situé dans un chapitre du code intitulé « Dispositions communes aux diverses catégories de revenus »¹¹.

En second lieu, l'enjeu du choix entre l'une ou l'autre approche n'est pas considérable. L'administration peut recourir à une demande de substitution de base légale pour tenter de rectifier le choix initial d'une catégorie d'imposition erronée ; du côté du contribuable, le rattachement à une catégorie d'imposition permet l'application des règles catégorielles de détermination du revenu net, mais la prise en compte de charges exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu pourrait, dans l'autre cas, être directement fondée sur l'article 13 du CGI. Indiquons aussi que le choix de l'une ou l'autre solution nous paraît neutre au regard de l'application des conventions fiscales, qui sont parfois invoquées lorsque le redressement est fondé sur le II de l'article 155 A. Certes, dans ce cadre, vous tenez compte, non de l'apparence que constitue le montage destiné à éluder l'impôt français, mais de la réalité que permet de saisir l'article 155 A et vous recherchez à quelle catégorie de revenus, au sens de la convention, se rattachent les revenus imposés sur le fondement de l'article 155 A (cf. CE, 28 mars 2008, n° 271366, *M. Aznavour*¹²). Mais le fait de procéder à cette recherche pour l'application d'une convention fiscale ne nous paraît pas nécessairement impliquer, en droit interne, de rechercher la catégorie à laquelle rattacher les sommes imposées sur le fondement de l'article 155 A.

⁶ Aux T. sur un autre point et à la RJF 3/14 n° 210, cl. V. Daumas au BDCF 3/14 n° 26.

⁷ Moyen relevé d'office.

⁸ RJF 2/16 n° 111.

⁹ RJF 1/17 n° 1, cl. T. Jouno au C 1.

¹⁰ Voir : CE, 4 décembre 1981, n° 29742, aux T. et à la RJF 1/82 n° 73 et 21 mars 1983, n° 29742, à la RJF 5/83, p. 319 ; CE, 19 janvier 1983, n° 33831, aux T. et à la RJF 3/83 n° 432 ; CE, 6 mai 1985 n° 35572, à la RJF 7/85 n° 1096 ; CE, 21 avril 1989, n° 88983, *min. c/ Sté Cinécustodia*, aux T. et à la RJF 6/89 n° 724.

¹¹ Chapitre VIII du titre premier de la première partie du livre premier.

¹² Au Recueil p. 119 et à la RJF 6/08 n° 629, cl. C. Landais au BDCF 6/08 n° 69.

Quoi qu'il en soit, nous vous proposons de confirmer que, dans le cadre de l'application de l'article 155 A, il y a lieu de rechercher la catégorie d'imposition des sommes que cet article permet d'appréhender.

3.2. Le moyen du pourvoi nous paraît alors fondé. Comme en matière d'abus de droit, il nous paraît logique d'écarter la relation que l'article 155 A permet de regarder comme artificielle pour se fonder sur la réalité telle qu'elle apparaît après élimination des éléments constituant le montage. Or, la cour paraît s'être uniquement fondée sur la relation entre M. Aubert et la société Ofsets (Jersey) Ltd.

Vous pourrez néanmoins éviter de casser l'arrêt. Le ministre demande en effet le maintien de la taxation sur le fondement de l'article 79 du CGI, selon lequel : « *Les traitements, indemnités, émoluments, salaires, pensions et rentes viagères concourent à la formation du revenu global servant de base à l'impôt sur le revenu* » et les conditions pour une substitution de motifs en cassation nous paraissent réunies. Comme nous l'avons vu dans le cadre du premier moyen, la base légale de l'article 79 était invoquée dans la proposition de rectification et le jugement du tribunal administratif était d'ailleurs fondé sur ce terrain. Par ailleurs, aucune appréciation nouvelle des faits n'est nécessaire : la cour a expressément retenu l'existence d'un lien de subordination entre M. Aubert et la société Ofsets (Jersey) Ltd.

4. Par un dernier moyen, la requérante soutient que la cour a commis une erreur de droit, inexactement qualifié les faits et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la société Héli-Union ne pouvait être regardée comme l'employeur de son mari, de sorte qu'il ne pouvait bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 81 A du CGI.

Le pourvoi soutient que la règle consistant à écarter les actes liés au montage doit bénéficier aussi bien à l'administration qu'au contribuable. Mais il ressort au contraire de votre jurisprudence une asymétrie entre le contribuable et l'administration, laquelle, dans le cadre de la théorie de l'apparence¹³, « conserve le choix entre la fiction et la réalité » (cf. GAJF, 5^e éd. th. n° 10). La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit en se bornant, pour écarter la demande tendant au bénéfice des dispositions de l'article 81 A du CGI, à s'en tenir à l'apparence, c'est-à-dire au fait que M. Aubert avait conclu un contrat de travail avec la société Ofsets (Jersey) Ltd, qu'il n'était rémunéré en 2009 que par cette seule société, qui prenait également en charge sa couverture sociale et que la société Héli-Union avait d'ailleurs conclu une convention de portage salarial avec la société Ofsets (Jersey) Ltd.

La branche de dénaturation des faits (tel est bien le degré de contrôle en cassation : *12 mai 2017, n° 398300, Repelowicz*) n'est pas non plus fondée. La cour n'a en rien dénaturé les éléments établissant une relation de subordination de M. Aubert vis-à-vis de la société Ofsets (Jersey) Ltd. Et elle n'a pas non plus dénaturé les pièces du dossier en estimant qu'elles ne suffisaient pas à établir que M. Aubert était placé dans un rapport de subordination avec la société Héli-Union.

Ce dernier moyen ne nous paraît donc pas fondé.

¹³ Section, 20 février 1974, n° 83270, *Lemarchand* (au Recueil p. 126, Dupont p. 201).

PCMNC à ce que l'intervention du SNPL ne soit pas admise et au rejet du pourvoi.