

L'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS D'ARTISTES ET DE SPORTIFS : LA COMBINAISON DU DROIT INTERNE ET DES CONVENTIONS FISCALES INTERNATIONALES

Certains artistes ou sportifs ont cru échapper au « fisc » français en pensant que les conventions fiscales, plus avantageuses pour eux, allaient obligatoirement l'emporter sur le droit fiscal national. Or, les conventions fiscales, si elles sont supérieures au droit fiscal national au niveau de la hiérarchie des normes juridiques, sont également et surtout subsidiaires...

De nombreux artistes ont eu recours à la pratique du *Rent-a-star*. Dans ce système, la rémunération due en contrepartie de la performance artistique ou sportive n'est pas versée au prestataire mais à une société interposée, qu'il contrôle en principe, située dans un paradis fiscal où dans un État où le taux d'imposition est inférieur à celui subi par le prestataire, qui n'est imposé dans l'État de la source du revenu ou de sa résidence que sur la part, en général faible, qui lui sera éventuellement reversée par la société.

Concrètement, les artistes créaient dans un État à fiscalité privilégiée une société de services, qu'ils contrôlaient entièrement, à laquelle ils réservaient leur « activité » moyennant le versement d'un salaire. C'est la société qui signait les engagements au nom de l'artiste et qui encaissait les cachets correspondants. Les cachets étaient peu imposés car perçus dans un pays à fiscalité privilégiée. L'artiste, lui, ne déclarait en France que de modestes salaires que lui versait la société étrangère.

En 1989, Charles Aznavour, qui est domicilié en Suisse, donne un concert à Paris. La société française organisatrice verse le montant des cachets convenus à une société britannique contrôlée par l'artiste. L'administration française entend les imposer par application des dispositions de l'article 155 A du Code général des impôts, ce à quoi Charles Aznavour oppose l'existence des deux conventions fiscales franco-suisse et franco-britannique. En effet, selon lui, la convention fiscale franco-britannique faisait obstacle à cette imposition en ce qu'elle ne permet l'imposition en France d'une société établie en Grande-Bretagne, que si celle-ci dispose d'un établissement stable en France, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

Il estimait également que la convention franco-suisse faisait également obstacle à cette imposition car son article 19, § 1 ne permettait d'imposer les artistes en France qu'à raison des revenus perçus au titre d'une activité exercée en France. En l'espèce, le chanteur n'avait encaissé aucun revenu ; seule la société britannique les avait encaissés.

Dans les faits, l'administration fiscale avait imposé Charles Aznavour en France au titre de la rémunération ainsi perçue à raison d'une activité déployée en France.

Pour le Conseil d'État, la question à résoudre était la suivante : les conventions fiscales franco-suisse et franco-britannique permettaient-elles à la France d'imposer un artiste résident de Suisse sur des sommes versées par une société française à une société britannique, en prenant en compte que l'artiste n'avait rien perçu, et que la société britannique n'avait pas d'établissement stable en France ?

L'affaire *Aznavour* (1), mettant en jeu l'article 155 A du Code général des impôts et les conventions fiscales franco-suisse et franco-britannique, permet de revenir sur le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales (I), et donc permet de mieux comprendre pourquoi il fallait bien appliquer l'article 155 A du Code général des impôts et non les conventions fiscales franco-suisse et franco-britannique (II).

I. Le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales

Le Conseil d'État, en application du principe de subsidiarité, a bien commencé par vérifier que la législation nationale autorise bien l'imposition des cachets revenant à Charles Aznavour par application de l'article 155 du Code général des impôts. Ensuite, il a examiné si la convention franco-suisse n'écartait pas ce principe d'imposition. Il n'en est rien, puisqu'elle prévoit que les revenus revenant aux artistes et aux sportifs sont imposés dans l'État où ils exercent leur activité.

Cette décision constitue un bel exemple de la décision *Schneider Electric* de 2002 (2) qui a mis en évidence le principe prioritaire du droit interne sur le droit conventionnel.

En effet, selon le principe de subsidiarité des conventions fiscales internationales, « il incombe au juge de l'impôt (...) de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie. Il faut déterminer, dans l'affirmative, « sur le fondement de quelle qualification » cette imposition était établie car il appartient ensuite au juge de l'impôt de « rapprocher » cette qualification des stipulations de la convention » afin de déterminer si cette dernière fait obstacle à l'application de la loi nationale.

Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition.

En effet, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification.

Il lui appartient ensuite, le cas échéant, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer — en

[1] CE, 28 mars 2008, n° 271366 : Dr. fisc. 2008, n° 17, comm. 293, D. Villemot, « Le verrou posé par la décision Aznavour sur la porte d'accès aux conventions fiscales » : Dr. fisc. 2009, n° 17, p. 15 et s. ; J. Burguburu, « Mes concerts, mes impôts, mes... ou quand l'article 155 A pousse sa chansonnette un peu plus loin » : R.J.F. 5/2008, p. 447-453.

[2] CE, 28 juin 2002, n° 232276 : R.J.F. 10/2002, n° 180, chron. L. Olléon p. 755, concl. S. Austry ; BDCF 10/2002, n° 120.

fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office — si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

II. Pourquoi appliquer l'article 155 A du Code général des impôts et non les conventions fiscales franco-suisse et franco-britannique ?

Nous allons expliquer pourquoi il fallait effectivement appliquer l'article 155 A du Code général des impôts (A), et non la convention fiscale franco-suisse (B), ni la convention fiscale franco-britannique (C).

A. L'article 155 A du Code général des impôts

Cet article prévoit que :

« 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 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 territoire 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.

II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de France pour les services rendus en France (...) » (3).

L'article 155 A du Code général des impôts permet d'imposer directement le prestataire de services sur les sommes qui ont été perçues par la société interposée et non seulement sur les sommes qu'il a effectivement perçues. En effet, il repose sur la présomption que la société interposée n'est qu'une façade.

La DGI a précisé (4) que :

— « d'une manière générale, le fait que la personne bénéficiaire des rémunérations ait son domicile fiscal ou son siège social dans un pays à fiscalité non privilégiée ayant conclu une convention fiscale avec la France ne s'oppose pas à l'application des dispositions de l'article 155 A du Code général des impôts » ;

— (...) lorsque les conditions de l'article 155 A du Code général des impôts sont réunies, l'imposition du prestataire de services doit être effectuée en principe par application des seules règles de droit interne français. Il convient, en effet, de considérer que les conven-

tions fiscales internationales qui sont destinées à éviter les doubles impositions ne trouvent pas à s'appliquer dans le cas de montage de ceux visés par l'article 155 A du Code général des impôts puisque le prestataire des services n'a pas été imposé dans un autre État à raison des sommes reçues par la personne domiciliée ou établie hors de France. S'il apparaissait toutefois que le prestataire de services a été imposé dans un autre État à raison des mêmes sommes, la double imposition en résultant serait éliminée dans le cadre de la procédure de concertation entre les administrations fiscales prévue par les conventions fiscales internationales » (5).

« Cette règle excluant l'application des conventions fiscales internationales comporte toutefois une exception concernant les professionnels du sport et du spectacle : certaines conventions prévoient en effet, en ce qui concerne l'imposition des artistes et des sportifs une disposition comparable à l'article 155 A du Code général des impôts auquel elle se substitue (...).

Dans ces conventions, la rémunération correspondant à l'activité exercée par l'artiste ou le sportif, perçue par la société sur la personne qui a fourni les services dudit artiste ou sportif, est imposable dans l'État où l'activité est exercée.

Ces dispositions de l'article 155 du Code général des impôts confirment le droit pour la France d'imposer les rémunérations correspondant à l'exercice d'une activité en France, que l'artiste ou le sportif soit résident de France ou résident dans l'autre État contractant (...) (6) ».

En effet, selon l'article 155 A, les rémunérations imposables sont bien celles qui correspondent à l'activité du prestataire réel. Ce sont des rémunérations de l'artiste qui sont imposées et non pas des rémunérations de la société interposée, puisque la loi le dit.

B. La convention franco-suisse

Il résulte des stipulations du paragraphe 1 de l'article 19 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, dans sa rédaction antérieure à l'avenant du 22 juillet 1967, que les professionnels du spectacle et les sportifs sont imposables sur les revenus tirés de leurs activités exercés en France en cette qualité.

Cette convention ne fait pas obstacle à l'imposition en France au nom d'un artiste de variété résident en Suisse, de la somme versée par la société française à la société britannique en rémunération des prestations servies par cet artiste à l'occasion du concert qu'il a donné en France, somme qui constitue, en vertu de l'article 155 A du Code général des impôts, un revenu retiré par l'artiste de son activité de professionnel du spectacle en France.

[3] Art. 30, L. n° 89-935, 29 déc. 1989 de finances pour 1990 qui a modifié l'article 18 de la loi n° 72-1121 du 20 déc. 1972 : loi de finances pour 1973.

[4] DA 5 B-641, § 17.

[5] DA 5 B-641, § 18.

[6] DA 5 B-641, § 19.

Le Conseil d'État a retenu une lecture plus extensive de la convention en admettant son application dans l'hypothèse où le bénéficiaire réel du revenu, même perçu par l'intermédiaire d'une société étrangère aux États contractants, est résident de l'un de ces États.

C. La convention franco-britannique

La somme versée par une société française à une société britannique en rémunération de la prestation musicale fournie lors d'un concert donné en France par un artiste de variété est imposable en France au nom de cet artiste par application de l'article 155 A du Code général des impôts, dès lors qu'il n'est pas établi ni même allégué que la société britannique, dont l'objet social est la promotion d'engagements musicaux d'artistes, exerçait une autre activité industrielle ou commerciale.

Ayant jugé que le droit interne conduisait à imposer l'artiste et que la convention franco-suisse autorisait cette imposition, le Conseil d'État n'a pas eu besoin d'aller au-delà ; le raisonnement s'arrêtait nécessairement et nul obstacle ne pouvait plus être tiré de la conven-

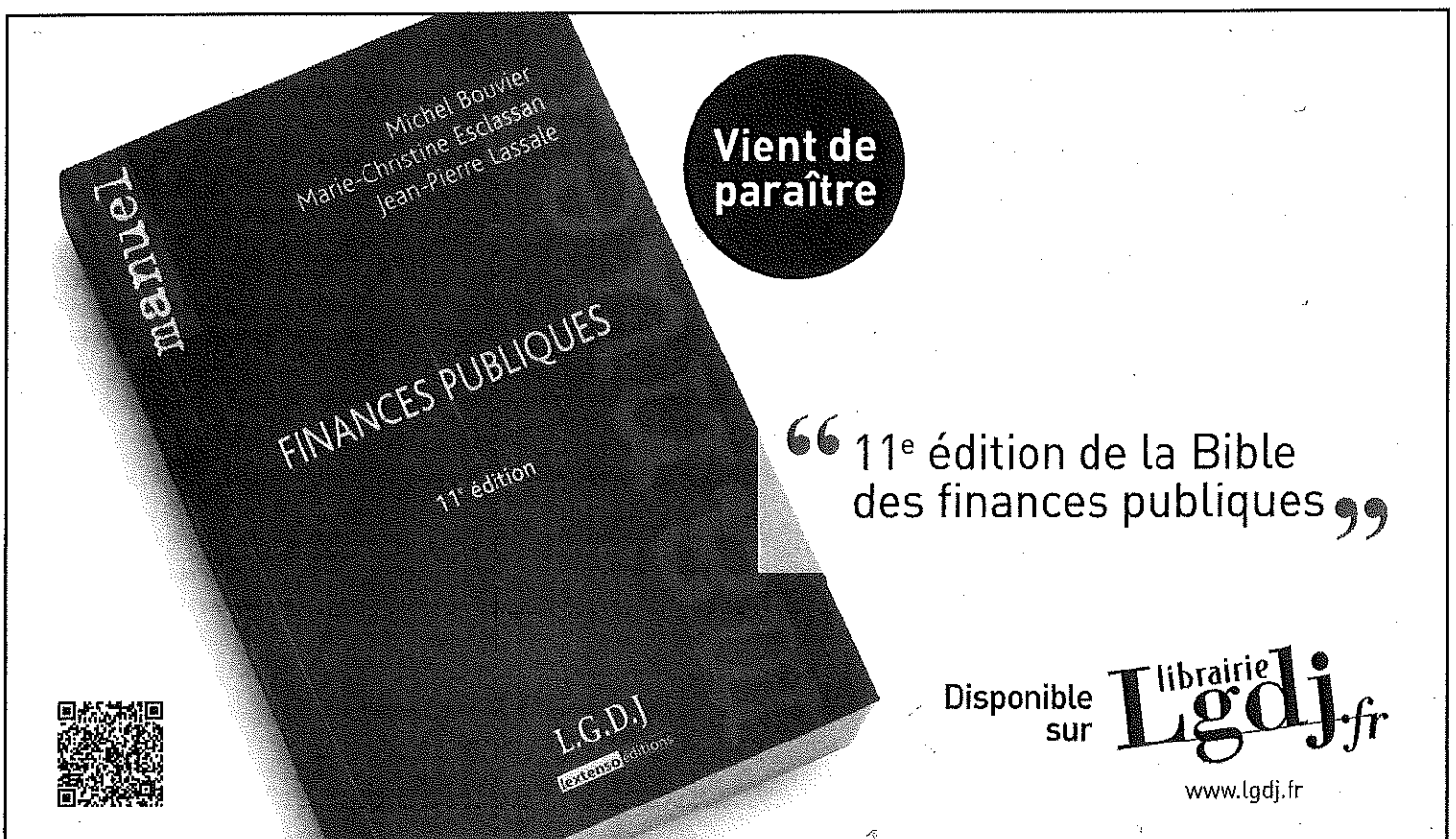
tion fiscale franco-britannique puisque celle-ci ne pouvait par construction s'appliquer à un résident suisse imposable en France.

Compte tenu de la prééminence du droit interne, de ses qualifications et de ses présomptions, pour le Conseil d'État, la somme versée à la société britannique doit bien être considérée comme un revenu retiré par l'artiste pour l'application de la convention fiscale franco-suisse car cette qualification lui est donnée par la loi.

De plus, les stipulations de la convention fiscale conclue le 22 mai 1968 entre la France et le Royaume-Uni et notamment celles de son article 6 relatif aux bénéfices industriels et commerciaux, sont applicables à la seule société britannique et non à l'artiste de variété. Le Conseil d'État a donc écarté, à juste titre, l'applicabilité de la convention fiscale franco-britannique.

Michel FOURRIQUES

*Enseignant-chercheur associé
Directeur scientifique des Masters
Gestion patrimoniale du dirigeant
et Optimisation de la transmission des PME-PMI
Sciences Po Aix*



Vient de paraître

“ 11^e édition de la Bible des finances publiques ”

Disponible sur **Librairie Lgdj.fr**
www.lgdj.fr