

F. BIN, « Les sociétés d'artistes, sportifs ou de services (CGI, art. 155 A) », *REIDF* n°2022-2, 25/05/2022, pp. 55-63. In Dossier « Les présomptions en droit fiscal », Ch. de la Mardière (dir.)

## ***Les sociétés d'artistes, sportifs ou de services (CGI, art. 155 A)***

Fabrice Bin<sup>1</sup>

Maître de conférences de droit public, Université Toulouse 1 Capitole, IRDEIC

### **Résumé**

Destiné initialement à contrer l'évasion fiscale d'artistes et de sportifs créant à l'étranger des sociétés fictives pour y transférer leurs revenus, l'article 155 A du Code général des impôts (CGI) repose sur un mécanisme de présomption juridique redoutable pour les contribuables visés car il dispense sans beaucoup de limites l'administration fiscale de prouver l'évasion fiscale. Même si sa constitutionnalité a été reconnue, sous condition, par le Conseil constitutionnel, le respect du droit de l'Union européenne, affirmé par le Conseil d'État, reste discuté en doctrine, faute d'expression de la Cour de justice de l'Union européenne. La question de la suppression de cette présomption fiscale spécifique se pose donc.

### **Summary**

Initially created against tax evasion of artists and sportsmen creating fictitious companies abroad to transfer their income there, the article 155 A of the French Tax Code is based on a tough legal presumption mechanism for the taxpayers concerned. Actually these article exempts without many limits the tax administration from proving the tax evasion. Even if its constitutionality has been recognized, with conditions, by the Conseil constitutionnel, respect for European Union law, affirmed by the Conseil d'État (the French administrative supreme Court), remains discussed by Academics and Lawyers because the Court of Justice of the European Union has not had the opportunity to examine the matter until today. The question of the abolition of this specific tax presumption therefore arises.

### **Introduction**

Quoique son usage soit en pratique réduit<sup>2</sup>, l'article 155 A du Code général des impôts est connu pour son côté « people<sup>3</sup> ». C'est une disposition fiscale créée spécialement pour les célébrités pratiquant, à l'image du crooner américain Nat King Cole<sup>4</sup> ou du boxeur suédois Johansson<sup>5</sup> au tout

---

<sup>1</sup> Nous remercions notre collègue S. de Fontaine pour sa relecture attentive.

<sup>2</sup> « L'article 155 A du CGI s'est appliqué à 31 reprises en 2020, contre 86 l'année précédente, pour un montant de rectifications de 13 M€ d'euros en base (contre 41 M€ en 2019). Les rectifications visent des problématiques diversifiées : activité occulte d'apporteur d'affaires via des sociétés implantées en Andorre et en Espagne, sportif rémunéré à raison de l'exploitation de son image à travers des sociétés luxembourgeoises et suisses, salaires versés à une société établie au Royaume-Uni pour le compte du redevable en contrepartie de prestations artistiques (concerts). », Ministère de l'économie, des finances et de la relance, *Lutte contre l'évasion fiscale et la fraude en matière d'impositions de toutes natures et de cotisations sociales*, Document de politique transversale, Projet de loi de finances pour 2022, oct. 2021, p. 71.

<sup>3</sup> Soulignée par de nombreux auteurs.

<sup>4</sup> Tout le montage de sociétés aux Bahamas, via plusieurs trusts, est exposé en détail par le conseil fiscal B. DOOLEY,

début des années 1960, une méthode d'évasion fiscale basée sur l'interposition dans un paradis fiscal d'un intermédiaire captant leurs revenus afin de les faire échapper à leur fisc de résidence (Cole) ou à celui de leur lieu de prestation (Johansson était résident fiscal suisse). Ce rapport avec le monde du spectacle (du « show business<sup>6</sup> ») explique l'intitulé retenu pour la présente contribution<sup>7</sup>.

Une doctrine unanime, universitaire<sup>8</sup> comme organique<sup>9</sup>, voit dans l'article 155 A un exemple de présomption juridique, soit, selon la définition de Henri Capitant remaniée par le doyen Cornu dans le cadre des travaux de l'association qui porte le nom de celui-là : la « conséquence que la loi [...] tire d'un fait connu à un fait inconnu, dont l'existence est rendue vraisemblable par le premier<sup>10</sup> ». Sur la notion de présomption en matière fiscale, il sera à ce stade fait renvoi aux autres contributions du présent dossier et à la seconde partie de cette contribution.

Au sein des mécanismes dits « anti-abus » de lutte contre l'évasion fiscale existe un mécanisme singulier, qui pose certes plusieurs problèmes au regard de la hiérarchie des normes, mais trouve une place spécifique au sein des autres mécanismes présomptifs et ainsi justifie qu'il soit l'objet d'une analyse spécifique.

### Article 155 A et lutte contre l'évasion fiscale

Ainsi que le soulignent les professeurs Grosclaude et Marchessou, cette disposition n'est pas originale<sup>11</sup>. Comme ses partenaires américain ou européens<sup>12</sup>, le législateur français a répondu par une réglementation ciblée à une méthode d'évasion fiscale spécifique, qui avait d'ailleurs suscité dès 1963 l'ajout de l'article 17 du modèle OCDE de conventions fiscale<sup>13</sup>.

Ses dispositions actuelles sont les suivantes : « 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.

« II. Les règles prévues au I ci-dessus sont également applicables aux personnes domiciliées hors de

---

*International Taxation in America*, 2011, pp. 9-16. Conçu pour alléger son impôt sur le revenu, ce montage va finalement servir pour sa soudaine succession, Nat King Cole décédant d'un cancer à 45 ans. Les recours de l'IRS seront rejetés par le juge : *Estate of Nathaniel Cole, Deceased, Maria Cole Devore, Executrix, et al. v. Commissioner* 32 T.C.M. 313 (1973).

<sup>5</sup>V. affaire *Johansson v. United States*, 336 F.2d 809 (5th Cir. 1964).

<sup>6</sup>G. TIXIER et G. GEST, *Droit fiscal international*, Paris, Puf, coll. « Droit fondamental », 2<sup>e</sup> éd., 1990, p. 492.

<sup>7</sup>Intitulé très répandu : v. par ex. M. COZIAN, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Lexisnexis, coll. « Litec fiscal », 31<sup>e</sup> éd., 2007, p. 269 ; J. GROSCLAUDE P. MARCHESSOU et B. TRESCHER, *Droit fiscal général*, Paris, Dalloz, coll. « Cours », 13<sup>e</sup> éd., 2021, p. 332 et B. PLAGNET, *Droit fiscal international*, Paris, Litec, 1986, p. 191.

<sup>8</sup>V. par ex. les nombreuses notes de jurisprudence du professeur de la MARDIERE citée *infra*.

<sup>9</sup>Par ex. J. BURGUBURU, « Mes concerts, mes impôts, mes... ou quand l'article 155 A pousse sa chansonnette un peu plus loin », *RJF* 5/2008, p. 447. Elle utilise aussi plusieurs fois le terme de fiction p. 449 notamment, tout comme sa collègue A. ILJIC, « Quelle est la portée de l'article 155 A du CGI ? », *RJF*, 8-9/2017, Chron., p. 1047.

<sup>10</sup>*Vocabulaire juridique*, Puf, 10<sup>e</sup> éd., 2014, p. 795.

<sup>11</sup>J. GROSCLAUDE, et al., *op. cit.*, p. 333.

<sup>12</sup>« Suivant l'exemple du législateur allemand » selon TIXIER, G. GEST et J. KEROGUES, *Droit fiscal international, pratique française*, Paris, Litec, 2<sup>e</sup> éd., 1979, p. 112 §. 270.

<sup>13</sup>V. D. MOLENAAR et H. GRAMS, « Rent-a-star - The purpose of Article 17(2) in the OECD Model », *Bull. Int. Fisc. Doc.*, 10/02, vol. 56, p. 500-509, cité par J. BURGUBURU, *op. cit.*, p. 447 note 1.

France pour les services rendus en France.

« III. La personne qui perçoit la rémunération des services est solidairement responsable, à hauteur de cette rémunération, des impositions dues par la personne qui les rend. »

Anne Iljic remarque qu'en apparence « pour une disposition du CGI, sa concision, sa clarté et sa stabilité – il n'a été modifié en tout et pour tout que deux fois – émerveillent. ». En effet, introduit en 1972 dans la loi de finances pour 1973<sup>14</sup>, il avait pour défaut de ne concerner que les résidents fiscaux français, ce qui le privait d'une partie de son efficacité. Ce champ d'application a été réformé par la loi de finances pour 1980<sup>15</sup>. Quant à la loi de finances pour 1990, elle a simplement réformé le prélèvement à la source applicable aux résidents étrangers imposés notamment dans le cadre de cet article<sup>16</sup>.

Même s'il n'est pas spécifiquement français, même si ce n'est qu'un exemple de présomption allégeant l'administration fiscale de la charge de la preuve, c'est néanmoins un mécanisme singulier. En effet, sa dimension « people » n'est pas purement anecdotique. Ce dispositif juridique est, historiquement, spécifiquement lié à un montage d'évasion fiscale consistant à faire passer un artiste ou un sportif pour le salarié d'une entreprise étrangère qui se contenterait de proposer leurs prestations<sup>17</sup>, d'où le jeu de mots sous lequel ces sociétés supposées fictives (l'artiste maîtrisant en réalité tout le montage) sont devenus célèbres : les « rent-a-star companies », pastiche du nom de la société américaine de location de véhicule « Enterprise Rent-A-Car », créée en 1957<sup>18</sup> juste avant le développement de la technique d'évasion fiscale, pratique qualifiée de « Rent-a-star system »<sup>19</sup>.

### Article 155 A et hiérarchie des normes

Comme nous le verrons, la présomption d'évasion fiscale posée au profit du fisc est lourde et sa compatibilité avec les normes juridiques supérieures a été mise en cause. À l'occasion d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC), le Conseil constitutionnel a reconnu la constitutionnalité de l'article 155 A sous la réserve d'une absence de double imposition en France des revenus concernés<sup>20</sup>. Reste le respect du droit de l'Union européenne, spécialement des libertés d'établissement et de service. Refusant de saisir la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), qui n'a pas non plus eu à statuer sur un dispositif équivalent présent dans de nombreuses législations nationales, le Conseil d'État a considéré que l'article 155 A est compatible avec le droit de l'Union, au prix d'une interprétation neutralisante en réservant l'usage aux montages purement artificiels<sup>21</sup>. Dès lors, plusieurs auteurs demandent *a minima* une réforme législative de l'article 155

<sup>14</sup> Loi n° 72-1121 du 20 déc. 1972, art. 18 : *JORF* 21 déc. 1972 ; *Dr. fisc.* 1973, n° 1-2, comm. 1, pp.13-14.

<sup>15</sup> Loi n° 80-30 du 18 janv. 1980, art. 71 : *JORF* 19 janv. 1980 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 6, comm. 263, p.171-172. Rappelons que la première version de cette loi de finances fut la seule à être intégralement censurée par le Conseil constitutionnel en raison d'une violation de la procédure budgétaire posée par l'ordonnance du 2 janv. 1959. La nouvelle loi fut adoptée en urgence début 1980.

<sup>16</sup> L. n° 89-935 du 29 déc. 1989, art. 30 : *JORF* 30 déc. 1989 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 2-3, comm. 54, p. 72-73.

<sup>17</sup> Notons que l'assimilation des prestations de sportifs à celle d'artistes est un sujet récurrent en droit du sport : v. les remarques de F. BUY, *Communication Commerce électronique*, 2011, n° 11, chron. 10, §. 13.

<sup>18</sup> La société RENT-A-CAR tout court, fondée en 1977, est quant à elle, comme son nom l'indique, française.

<sup>19</sup> Par ex. B. CASTAGNEDE, *Précis de fiscalité internationale*, Paris, Puf, 6<sup>e</sup> éd., 2019, p. 299.

<sup>20</sup> Cons. const., 26 nov. 2010, n° 2010-70 QPC, *Moreau* : *Dr. fisc.* 2011, n° 6, comm. 209, note F. DIEU ; *Dr. fisc.* 2011, n° 14, comm. 292, étude E. MEIER et G.-H. BOUCHERON ; *Dr. sociétés* 2011, comm. 43, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2/2011, n°210.

<sup>21</sup> CE, 20 mars 2013, n° 346642, *Piazza* : *Rec. T.* pp. 485-527-546-556 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 20, comm. 282, concl. F. ALADJIDI, note Ch. de la MARDIERE ; *Dr. fisc.* 2013, n° 24, comm. 324, note É. FOUREL ; *Dr. fisc.* 2014, n° 10, comm. 197, chron. E. DINH ; *Dr. sociétés* 2013, comm. 149, note J.-L. PIERRE ; *REIDF* 2015, n° 2, p. 320, note N. GAOUA et E. JOANNA-LARDONTA ; *BGFE* 2013, n° 3, p. 1, obs. É. GINTER ; *RJF* 6/2013, n° 578 ; *BDCF* 6/13 n° 63 concl. F. ALADJIDI. En se prononçant ainsi, le Conseil d'État a tranché une divergence de positions entre les juridictions du second degré. Sur le même sujet, la Cour administrative d'appel (CAA) de Douai avait conclu à la contrariété de l'art. 155 A avec le droit de l'Union par une décision du 14 déc. 2010, n° 08DA01103, *M. et Mme Deschilder* : *Dr. fisc.* 2011, n° 4, comm. 133, concl. P. MINNE

A<sup>22</sup> ou, plus catégoriquement, son abrogation<sup>23</sup>.

### Article 155 A et articulation avec les autres dispositifs

Par ailleurs, le jeu de la présomption posée par l'article 155 A du CGI ne doit pas être conçu de façon isolée. C'est tout d'abord en tant que « ramification de l'abus de droit<sup>24</sup> » qu'il faut voir l'article 155 A. D'autant qu'avant sa création, c'est bien sur le fondement de l'abus de droit que les montages visés étaient écartés par le fisc pour opérer un redressement<sup>25</sup>. Assez logiquement, le fisc avait abandonné la base de l'abus de droit – procéduralement plus exigeante – au profit d'un dispositif spécifique quoique d'application plus restreinte.

Mais il existe aussi une autre possibilité : l'imposition des sommes transférées à l'étranger au titre des traitements et salaires comme l'illustre la jurisprudence Boris Becker<sup>26</sup>. En effet l'article L. 7121-3 du Code du travail pose une autre présomption de salariat cette fois pour les prestations de spectacle, permettant d'imposer le revenu correspondant qui avait été transféré à une société néerlandaise. Tout cela signifie que si l'article 155 A est une réponse à une technique spécifique d'évasion fiscale, elle n'est pas la seule réponse disponible et l'administration dispose donc d'autres moyens d'action.

### Article 155 A et présomptions fiscales

L'originalité de cette disposition n'est donc pas sans poser de difficultés. D'ailleurs, avec d'autres auteurs, Jean-Luc Pierre se demande si elle n'est pas dispensable pour le droit français<sup>27</sup>. Dans le cadre du présent dossier, l'article 155 A doit être analysé en tant que présomption, sujet classique en droit<sup>28</sup>, et plus particulièrement en tant que présomption fiscale<sup>29</sup>. Il convient d'en identifier le champ d'application (I) et la portée (II) pour ensuite en analyser la logique en tant que présomption fiscale (III), soit de procéder selon un raisonnement juridique classique par induction en raison de l'abstention législative en matière de théorie générale des présomptions fiscales.

### I - Un champ d'application large quoique partiellement circonscrit

C'est d'abord le champ d'application personnel qui interroge. Si le dispositif vise spécialement artistes et sportifs, en raison des exemples historiques cités *supra*, il offre effectivement de célèbres illustrations concernant des chanteurs (affaires *Mathieu*, *Aznavour*), acteur (affaire *Biasini*),

---

<sup>22</sup> Ch. de la MARDIERE note sous TA Lyon, 3 mars 2009, n° 0605699, *M. Edmilson Gomes de Moares* : *Dr. fisc.* 2009, n° 27, comm. 397 ; B. GOUTHIÈRE, « Article 155 A du CGI : compatibilité avec les normes juridiques supérieures ? » : *BF Lefebvre* 6/2011, étude p. 473.

<sup>23</sup> Ch. de la MARDIERE, note sous CE, 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, *Vuarnet* : *Dr. fisc.* 2020, n° 41, comm. 401.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> A propos d'acteurs de cinéma signant une convention n'ayant pas pour seul objet une simulation fiscale, et obtenant ainsi décharge des redressements, v. CE, 21 mars 1983, n° 29742 : *RJF*, 5/83, n° 700 p. 319 ; *Dr. fisc.* 1984, n°21-22, comm. 1056, pp. 762-765 avec concl. Ph. BISSARA et, à propos de Mme Biasini, CE, 7e et 8e sous-sect., 21 avr. 1989, n° 88983, *Cinécustodia* : *RJF* 6/89, n° 724 ; *Dr. fisc.* 1989, comm. 1712 avec concl. B. MARTIN LAPRADE.

<sup>26</sup> CE, 22 juin 2011, n° 319240 : *Dr. fisc.* 2011 n°26, act. 213 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 44, comm. 569, concl. É. GEFFRAY ; *RJF* 8-9/2011, n° 1046 ; *BDCF* 10/2011 n° 115 concl. GEFFRAY ; O. FOUQUET, « Le fisc et le sportif : le choix des armes », *Rev. Adm.* 2011, vol. 64, n° 383, p. 503-504 ; *JCP G*, n°25, 2012, note LE MENTEC, pp. 1293-1294

<sup>27</sup> J.-L. PIERRE, « L'article 155 A du Code général des impôts est-il un dispositif approprié dans le droit fiscal français ? » : *Dr. fisc.* 2020, n° 23, comm. 256.

<sup>28</sup> V. notamment, dans une littérature spécialisée très riche, Ch. PERELMAN et P. FORTIERS (dir.), *Les présomptions et les fictions en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, 350 p.

<sup>29</sup> Sur ce sujet, on retiendra particulièrement la thèse de P.-S. GUILLET, *Les présomptions en droit fiscal*, sous la dir. de P. Beltrame, Aix, 2008, 520 p.

mannequin (affaire *Casta*), sportif (affaires *Delaître, Becker*) ou entraîneur (affaire *Santini*<sup>30</sup>), etc. Mais le texte ne s'y est jamais cantonné. En effet son champ d'application n'a jamais été limité à ces seules professions. Son texte ne vise que des « personnes » rendant des services. Il faut d'ailleurs remarquer que c'est le seul aspect ayant suscité une interrogation parlementaire : le député de Paris Abel Thomas s'inquiétant pour nos agents d'assurance à l'étranger. D'où la restriction d'application pratique de l'article avec une « contre présomption » posée par la doctrine administrative au profit des cabinets, notamment d'expertise-comptable<sup>31</sup>. Si l'arrêt *Aznavour*<sup>32</sup>, rendu en 2008, symbolisait l'image traditionnelle des « sociétés d'artistes », les décisions rendues depuis concernent des prestations de service sans rapport avec le monde artistique ou sportif.

Comme cela a été ajouté en 1980 par le législateur, sont visées les personnes domiciliées en France ou non. La première version qui ne concernait que les résidents fiscaux français était bien évidemment trop restrictive pour permettre de lutter efficacement contre l'évasion fiscale<sup>33</sup>.

Mais la loi vise aussi les contribuables personnes morales relevant de l'impôt sur les sociétés, alors que, selon le doyen Jarnevic, cette mesure leur est « totalement inadaptée [...] ». Cela tient à l'objet même de l'article 155 A qui vise les prestations de services, et laisse ainsi hors champ d'application des mesures qu'il édicte les procédés utilisés par les sociétés internationales pour soustraire leurs revenus à l'impôt français<sup>34</sup> ». Si l'application de la présomption à des personnes morales est malaisée, même si l'on imagine que celles-ci rendraient des services par l'intermédiaire de leurs salariés, c'est justement à propos de salarié que le champ d'application de l'article 155 A interroge.

En effet, le modèle de l'artiste, qui, rappelons-le n'est pas formellement ni spécialement visé par les dispositions du CGI, laisse penser que seules les personnes indépendantes professionnellement sont visées par le texte. Or, là encore, il n'en est rien. Les décisions rendues dans des affaires récentes ont consacré l'application de l'article 155 A à un salarié. Entendons bien un « simple salarié », pas le prestataire individuel, artiste ou entrepreneur économiquement indépendant, qui se fait passer par un montage pour le pseudo salarié de la société étrangère qu'il contrôle directement ou en sous-main. Ainsi, l'imposition au titre des bénéficiaires non commerciaux (BNC) des revenus tirés de ses missions par un ingénieur salarié d'une société de portage salarial implantée dans un pays à fiscalité privilégiée (Guernesey) a été validée par un Tribunal administratif<sup>35</sup> et, dans une affaire comparable, il en est allé de même du Conseil d'État à propos d'un pilote d'hélicoptères<sup>36</sup>. On peut comprendre qu'il s'agissait de toucher un montage d'optimisation fiscale trop poussé par l'implantation dans un paradis fiscal.

<sup>30</sup> CAA Douai, 6 fév. 2001, n°98-385 ; *RJF* 8-9/01, n°1032 ; *Dr. fisc.*, 2002, n°6, comm. 111, concl. G. MULSANT.

<sup>31</sup> V. 1ère séance du 17 déc. 1979, JORF Débats AN, 18 nov. 1979, p. 10260-10261. Il fut rassuré par le ministre du budget Papon informant les parlementaires du maintien de l'interprétation neutralisante de l'article par la doctrine administrative qui est actuellement reprise au §. 140 de la base Bofip, BOI-IR-DOMIC-30 en date du 12 sept. 2012 : « Par mesure de tempérament, il n'y a pas lieu en principe d'appliquer le texte de l'article 155 A du CGI lorsque la réalité des services rendus par une personne morale étrangère est établie de façon indiscutable, notamment dans le cadre d'une activité de cabinet (expertise comptable, ingénieur conseil, conseil juridique ou comptable, courtage d'assurances, etc.) ».

<sup>32</sup> CE, 28 mars 2008, n° 271366, *Aznavour* : *Dr. fisc.* 2008, n° 17, comm. 293, concl. C. LANDAIS ; *Dr. sociétés* 2008, comm. 140 ; *RJF* 6/2008, n° 629 ; *FR Lefebvre* 26/2008, inf. 8, p. 9, obs. B. GOUTHIÈRE ; *BGFE* 2008, n° 7, p. 1 et s., obs. H. LEHERISSEL ; *RTD com.* 2008, p. 439, note O. FOUQUET.

<sup>33</sup> Les lacunes de la version initiale de l'article, étudiées par le doyen JARNEVIC dans sa thèse, *Les Dérégulations au principe de territorialité des impôts établis sur les bénéficiaires des sociétés de capitaux au droit fiscal français*, dir. P. Gaucher, Paris XIII, 1976, presses Clermont I, 1978, p. 105 sq., sont exposées par G. TIXIER, G. GEST et J. KEROGUES, *op. cit.* p. 114-115.

<sup>34</sup> J.-P. JARNEVIC, *Droit fiscal international*, Economica, coll. « Finances publiques », 1985, p. 231-232.

<sup>35</sup> TA Poitiers, 16 juill. 2015, n° 1201624, *M. Strarovite*, *Dr. fisc.* 2015, n° 36, comm. 534 note O. GUIARD.

<sup>36</sup> CE, 4 nov. 2020, n° 436367, *Aubert* : *Rec. T.* p. 671 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 5, comm. 134, concl. K. CIAVALDINI, note J.-L. PIERRE ; *RTD com.* oct.-déc. 2020, p. 979, note O. FOUQUET ; *RJF* 1/2021, n°2, avec concl. C. 2 ; *Dr. fisc.* 2021, n° 10, ét. 167, chron. E. DINH.

Mais c'est plus surprenant en ce qui concerne un simple salarié redressé sur la base de l'article 155 A sur la fraction de la rémunération versée par la société bénéficiaire à la société établie hors de France qui l'emploie. Le juge a reconnu que sa propre prestation est intégrée dans une prestation globale dont elle n'est pas une composante essentielle, mais cela fut sans incidence alors que cela ne correspond plus du tout au modèle d'un évadé fiscal contrôlant la structure fictive utilisée pour transférer ses revenus à l'étranger<sup>37</sup>.

Quant au champ d'application matériel, il a été récemment circonscrit par la jurisprudence. Rappelons qu'il ne concerne que l'imposition des revenus<sup>38</sup>. C'est d'ailleurs le seul point sur lequel il y ait eu une discussion lors des débats parlementaires tenus à l'occasion de son introduction<sup>39</sup>. Les revenus concernés sont ceux liés aux prestations de service réalisées en France, et à l'étranger si le contribuable est résident fiscal français. Les redevances de rémunération de licence de droits de la propriété intellectuelle en sont exclues. Si, dans une affaire très spécifique de footballeur professionnel<sup>40</sup>, le Conseil d'État avait validé leur imposition, il a posé le principe de leur exclusion du champ d'application de l'article 155 A du CGI dans une décision, assez lapidaire, *Vuarnet*<sup>41</sup>, confirmée récemment par une décision du 5 novembre 2021<sup>42</sup>, car ces redevances « ne sont pas la contrepartie d'un service rendu ».

Au-delà de son champ d'application, plus large donc que les cachets des artistes et sportifs visés initialement, c'est la portée de la présomption qui pose problème.

## II – La portée redoutable de la présomption

La portée d'une présomption dépend de la nature de celle-ci. Soit elle est réfragable et elle ne fait que dispenser l'administration de prouver l'évasion fiscale mais permet au contribuable d'administrer la preuve contraire, soit elle est irréfragable et constitue un piège pour le contribuable.

« A lire la lettre du texte, la présomption posée semble être irréfragable<sup>43</sup>. » Comme le soulignent de nombreux auteurs (Grosclaude et Marchessou<sup>44</sup>, de la Mardière<sup>45</sup>, etc.), l'article 155 A contient en réalité deux présomptions de portée différente, selon la situation de la structure interposée.

Soit, première alternative posée par le dernier alinéa du I de l'article 155 A I, la personne interposée

---

<sup>37</sup> CE, 9 mai 2019, n° 417514, *Benatti* : *Dr. fisc.* 2019, n° 30-35, comm. 349, concl. K. CIAVALDINI, note F. ROEMER et É. MARTIN ; *Nouv. Fisc.*, 2019, n°1249, p. 18-20 ; *Dr. sociétés* 2019, comm. 181, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 2019, n° 738 ; *IP* 2019, n° 2, p. 147, obs. S. AUREFIL et A. TAILFER ; *FI* 2019, n° 3, p. 164, obs. A. ILJIC ; *Dr. fisc.* 2020, n°12, ét. 199, chron. E. DINH.

<sup>38</sup> Alors même que l'administration fiscale n'hésite pas à utiliser cet article pour opérer aussi un redressement à la TVA : v. CAA Douai, 9 mai 2007, n° 05DA00402, inédit.

<sup>39</sup> 2<sup>e</sup> séance du 25 oct. 1972 : *JORF AN* débats, 26 oct. 1972, p. 4381. Dans cette première version n'étaient pas visés les pays à fiscalité privilégiée de l'art. 238 A (version de 1980) mais les pays « n'ayant pas conclu avec la France une convention relative aux doubles impositions ». Le rapporteur général Guy Sabatier déposa un amendement pour que le texte vise désormais à ce propos une « convention fiscale générale relative à l'impôt sur le revenu ».

<sup>40</sup> CE, 4 déc. 2013, n° 348136, *Edmilson Gomes De Moraes* : T. du Rec., p. 488, 527 et 578 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 11, comm. 211, concl. V. DAUMAS, note Ch. de la MARDIERE ; *RJF* 3/2014, n° 210 ; *BDCF* 2014, n° 26, concl. V. DAUMAS. Cf. affaire Santini, précitée.

<sup>41</sup> CE, 8 juin 2020, n° 418962 et 418963, *Vuarnet* rendu sur concl. contraires : *Dr. fisc.* 2020, n° 41, comm. 401, concl. A. ILJIC, note Ch. de la MARDIERE ; *JCP E* 2020, n°1406, chron. P. Masquart §.7 ; *RJF* 10/2020, n° 757 avec concl. A. ILJIC ; *Dr. fisc.* 2021, n° 10, chron. 167, E. DINH.

<sup>42</sup> CE, 5 nov. 2021, n° 433367 : *Dr. fisc.* 2021, n° 49, comm. 449, concl. É. BOKDAM-TOGNETTI, note O. FOUQUET ; *Dr. sociétés* 2022, n° 2, comm. 26, note J.-L. PIERRE ; *Dr. fisc.* 2022, n° 6, act. 53, aperçu rapide J.-L. PIERRE.

<sup>43</sup> M. COZIAN (†), F. DEBOISSY et M. CHADEFEAUX, *Précis de fiscalité des entreprises*, Paris, Lexisnexus, 45<sup>e</sup> éd., 2021, §. 1514 p. 581.

<sup>44</sup> *Op. cit.*, p. 333.

<sup>45</sup> V. ses notes sous arrêts publiées à la revue *Dr. fisc.*

entre le prestataire et le bénéficiaire est établie dans un pays dans lequel elle est soumise à un régime fiscal privilégié, ce que doit établir le fisc<sup>46</sup>. Dans ce cas, la présomption d'évasion est irréfragable (« soit en tout état de cause »), ce qui pose un problème de constitutionnalité comme le remarquent les professeurs Deboissy et Chadefaux<sup>47</sup>. Soit, deuxième alternative, la personne interposée entre le bénéficiaire de la prestation et le contribuable qui la rend ne se situe pas dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée au sens de l'article 238 A du CGI. Dans ce cas, l'Administration doit, pour redresser le contribuable sur la base de l'article 155 A, établir soit que le contribuable contrôle en réalité la société ou la personne interposée, soit que la société n'est qu'une coquille vide sans autre véritable activité que celle de prestation de services assurée par son prétendu salarié. Le contribuable peut alors renverser la présomption en prouvant le contraire : soit qu'il ne contrôle pas la personne qui l'emploie et a reçu la rémunération de ses services, soit, cas le plus probable, que cette personne interposée exerce en réalité une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services « de manière prépondérante ».

La possibilité pour le contribuable de renverser la présomption est délicate. Dans le premier cas, l'administration doit prouver le contrôle de la personne interposée. Si la doctrine administrative considère que les « données réelles » à mobiliser peuvent consister en des « liens de dépendance de fait qui peuvent résulter des conditions dans lesquelles s'établissent les relations entre le prestataire des services et la personne morale étrangère (le prestataire des services se comporte en fait comme le véritable maître de l'entreprise étrangère, il fixe seul les conditions de ses interventions et leur rémunération, etc.)<sup>48</sup> », à notre connaissance c'est surtout la dépendance juridique résultant du contrôle du capital de la société<sup>49</sup> qui est utilisée par le fisc, ce qui exclut bien évidemment toute preuve contraire. Dans l'hypothèse de l'interposition d'une personne physique, la dépendance de celle-ci par rapport au contribuable prestataire de service « doit s'entendre dans une acception large. Cette situation est caractérisée notamment par l'existence d'un contrat de mandat ou de représentation. Elle peut également résulter d'une situation de fait concrétisée par des liens personnels, familiaux ou économiques.<sup>50</sup> ». Ce n'est pas non plus le cas le plus fréquent.

Dans le cas de l'activité industrielle ou commerciale prépondérante, il y a là aussi un problème de preuve négative à la charge du contribuable, fût-elle possible par tout moyen. Les auteurs remarquent ainsi la rareté des renversements de la présomption. Par exemple, dans l'affaire *Delaître*, le joueur de tennis soutenait que ses prestations n'avaient contribué que de façon marginale au chiffre d'affaires de la société dont il était le salarié. La CAA de Paris rejeta cette circonstance en exigeant la preuve que les activités industrielles ou commerciales autres que la prestation de services soient, en général, supérieures à 50 % du chiffre d'affaires<sup>51</sup>. Parmi les rares décisions rendues en faveur du contribuable, il faut citer, rendue sur conclusions contraires, l'affaire *Mathieu*<sup>52</sup>. Dans l'affaire *Casta*<sup>53</sup>, la contribuable a obtenu gain de cause mais sur la base d'un

---

<sup>46</sup> Comme le remarque S. GUILLET : « la démonstration du caractère privilégié de la fiscalité d'un Etat peut être considérée comme une présomption », *op. cit.*, §. 218 p. 110, ce qu'il analyse pages suivantes.

<sup>47</sup> *Ibid.*

<sup>48</sup> BOFIP BOI-IR-DOMIC-30 au 12 sept. 2012, §. 90.

<sup>49</sup> V. par exemple les affaires *Repelowicz* (CE, 12 mai 2017, n° 398300 : *Rec. T.*, p. 536 et 568 ; *Dr. fisc.* 2017, n° 40, comm. 491, concl. V. DAUMAS, note Ch. de la MARDIERE ; *Dr. fisc.* 2018, n° 13, comm. 236, chron. M. PELLETIER ; *Dr. sociétés* 2017, comm. 200, obs. J.-L. PIERRE ; *RFP* 2018, n° 4, étude C. COUDERT et J.-C. LEON AGUIRRE ; *RJF* 8-9/2017, n° 771, concl. V. DAUMAS, chron. A. ILJIC, p. 1407) ou, pour un contrôle à 100 % du capital, *Roze* (CAA Paris, 6 nov. 1997, n° 96PA01298 : *Dr. fisc.* 1998, n° 25, comm. 570 ; *RJF* 3/1998, n° 215) et *Caruso* (CE, 22 janv. 2018, n° 406888 : *Dr. fisc.* 2018, n° 13, comm. 241, concl. E. CORTOT-BOUCHER, note A. TAILFER et S. PANNETIER ; *RJF* 4/2018, n° 342 ; *Nouv. fisc.*, 2018, n°1221, p. 20-22).

<sup>50</sup> BOFIP, précité §. 100.

<sup>51</sup> CAA Paris, 28 avr. 2010, n° 08PA00415, sur concl. contraires : *Dr. fisc.* 2010, n° 25, comm. 384, note R. SCHNEIDER et G. PESCHARD ; *Dr. sociétés* 2010, comm. 172, note J.-L. PIERRE ; *RJF* 11/2010, n° 983. M. Delaître obtint tout de même gain de cause mais pour un tout autre motif : il était de bonne foi et la Cour appliqua la convention fiscale franco-néerlandaise.

<sup>52</sup> CE 25 janv. 1989, n° 44787 : *RJF* 3/89 n° 253 ; *Dr. fisc.* 1989, n° 11, comm. 527, note B. POUJADE.

raisonnement un peu différent. En effet la CAA de Paris a fait application d'un raisonnement assimilé par plusieurs auteurs à celui que l'on retrouve l'année suivante dans la l'arrêt *Piazza*, qui exige, pour respecter le droit de l'Union européenne, que l'article 155 A ne s'applique qu'aux cas d'absence de « contrepartie réelle » de la personne encaissant les cachets (les « montages purement artificiels » selon la terminologie de la CJUE, terme utilisé par la CAA de Paris mais pas par le Conseil d'État dans l'arrêt *Piazza*). Il ne s'agit dès lors plus de prouver que la société interposée a une activité industrielle ou commerciale autre que la prestation de services « prépondérante » mais qu'elle a une activité réelle, ce qui était le cas en l'espèce (v. considérant 5).

En somme, il semble adéquat d'élargir la réflexion de maître Guillet à propos de la condition de fiscalité privilégiée : « l'automatisme des critères permettant de mettre en œuvre une présomption légale semble être une constante de leur utilisation en droit fiscal allant parfois jusqu'à leur conférer un caractère irréfragable<sup>54</sup> », dont on sait qu'il pose problème. Compte tenu de cette difficulté pour le contribuable à renverser la présomption, celle-ci est qualifiée de « fiction redoutable<sup>55</sup> » par la doctrine.

### III – L'article 155 A en tant que présomption fiscale

Cette troisième partie est consacrée à la confrontation de cette présomption particulière à une sorte de théorie générale de la présomption juridique, donc à son analyse juridique au fond en tant que présomption générale et en tant que présomption fiscale, les deux étant liées.

Premièrement, l'article 155 A est indubitablement un mécanisme de présomption juridique<sup>56</sup>. Il s'agit de la « présomption de transfert de revenus à destination de l'étranger<sup>57</sup> ». Il présente toutefois la particularité d'articuler à la fois plusieurs présomptions, de nature différente, ou plus exactement, plusieurs conditions qui, selon les cas, changent la nature juridique de la présomption. Il contient en effet à la fois une hypothèse de présomption réfragable et une hypothèse de présomption irréfragable, quoique dans le cas de la présomption réfragable, la preuve ne soit pas facile pour le contribuable, ce qui a amené des commentateurs à ne pas distinguer. Si les notions de présomption et de fiction juridiques sont parfois confondues, ici, il conviendrait de les distinguer en observant que l'article 155 A pose deux présomptions alternatives pour permettre à l'administration fiscale de démasquer et d'écarter une fiction économique (la situation de salarié d'un prestataire de service en réalité indépendant), masquée par un montage juridique aux fins d'évasion fiscale.

Deuxièmement, il existe des présomptions légales et des présomptions jurisprudentielles. La distinction est sans portée ici car le problème est ailleurs. L'article 155 A est bien une présomption légale. Mais ici, comme souvent en matière de lutte contre l'évasion fiscale, la main du législateur a été tenue par l'administration fiscale, soucieuse d'obtenir une arme sur mesure contre une technique particulière d'évasion fiscale internationale. Il faut observer l'absence presque totale de discussion de ces dispositions, tant lors de leur instauration en 1972, que lors de ses réformes en 1979-1980<sup>58</sup> et en 1989. Seul le débat de 1979 fut l'occasion d'une intervention du député de Paris Abel Thomas,

---

<sup>53</sup> CAA Paris, 11 oct. 2012, n° 10PA04573 : *Dr. fisc.* 2013, n° 4, comm. 79, concl. A. BERNARD, note G. LOUSTALET ; *JCP E* 2013, comm. 1102.

<sup>54</sup> P.-S. GUILLET, *op. cit.*, §. 220 p. 112.

<sup>55</sup> F. DIEU, note précitée sous CE, 2010, *Moreau*.

<sup>56</sup> « L'emploi fait en droit fiscal des présomptions correspond à la définition générale de la notion », P.-S. GUILLET, *op. cit.*, §. 234 p. 119.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 108.

<sup>58</sup> Observez à ce sujet que le rapport général du sénateur M. BLIN reprend sans discussion l'argumentaire du projet de loi que l'on retrouve d'ailleurs partout, dans la doctrine administrative comme universitaire : rapport n°50, Tome III Les moyens et les services (2<sup>e</sup> partie de la Loi de finances pour 1980, Sénat, 21 nov. 1979, p. 31 sq. Lors des débats, personne ne demande la parole : v. séance du 16 janvier 1980, *JORF Débats*, Sénat, 17 janv. 1980, p. 151.

inquiète pour les assureurs, d'ailleurs sur la base d'une interprétation erronée du texte (v. *supra*).

Troisièmement, le mécanisme de présomption de l'article 155 A semble remplir son rôle habituel de dispense de preuve<sup>59</sup>. Il sert ainsi la pratique du juge fiscal qui, de façon générale « ne fait que favoriser la partie qui trouve les plus grandes difficultés pour apporter la preuve : le fisc » car le contribuable est le seul à connaître la vérité<sup>60</sup>. Les présomptions facilitent la preuve de l'administration pour cette même raison mais « elles sont souvent dangereuses, car de nature à causer des injustices<sup>61</sup> », les présomptions relatives à l'évasion fiscale internationale étant parmi « les plus redoutables » selon le professeur de la Mardière<sup>62</sup>. L'article 155 A en fait partie mais, comme cela a été remarqué *supra*, il ne fonctionne pas du tout comme un mécanisme général de renversement de la charge de la preuve au détriment du contribuable. Si l'administration voit sa preuve facilitée, pour redresser le contribuable, elle doit bien prouver que les revenus disposent d'une fiscalité privilégiée ou, autre hypothèse, que le contribuable contrôle la personne interposée qui perçoit la rémunération de ses prestations de services.

Qui plus est, si, comme toutes les présomptions fiscales, l'article 155 A du CGI vise à « garantir les intérêts du trésor<sup>63</sup> », Siffrein Guillet remarquait, à propos de la condition (désormais réinterprétée par l'arrêt *Piazza*) de l'activité prépondérante autre que la prestation de services, qu'il s'agissait d'une « présomption légale qui protège le contribuable » puisque si l'entreprise a bien une activité industrielle ou commerciale, « l'évasion fiscale n'est pas prouvée<sup>64</sup> » (alors qu'on pourrait très bien imaginer qu'il y a en substance bien un montage à but évasif ou frauduleux).

Par rapport à cet objectif, tout n'est pas acceptable et la garantie des intérêts du Trésor passe par l'adaptation de l'outil juridique comme réponse à un montage juridique bien particulier au service de l'évasion fiscale. Sur ce point, plusieurs auteurs soulignent que c'est un mécanisme disproportionné, ce qui a une incidence au regard du respect du droit de l'Union européenne<sup>65</sup>. Ceci explique que le Conseil d'État aurait circonscrit l'article 155 A aux cas de montages « purement artificiels » (bien que l'arrêt *Piazza* n'utilise pas cette formulation). Ce serait une interprétation très constructive de ces dispositions. Si B. Gouthière considère que cet arrêt contient une interprétation neutralisante de l'article 155 A pour le rendre compatible avec les libertés d'établissement et de prestation de service du droit de l'Union européenne<sup>66</sup>, J.-L. Pierre estime pour sa part que la dérogation n'est pas claire et que l'article 155 A conserve un effet dissuasif à l'établissement d'une société dans un autre état membre<sup>67</sup>.

Quatrièmement, concernant deux autres aspects de la portée de l'article 155 A, celui-ci introduit bien, comme le soulignent plusieurs auteurs, une « dimension exceptionnellement mondialiste<sup>68</sup> » à l'imposition française des revenus. Certes, pour les résidents fiscaux français s'applique le principe

---

<sup>59</sup> « Les présomptions légales [...] ne fournissent pas des éléments de preuve, mais dispensent de la preuve celui à qui elles profitent », Ch. PERELMAN, « présomptions et fictions en droit, essai de synthèse », in Ch. PERELMAN (dir.), op. cit., p. 340. Cf. P.-S. GUILLET, op. cit., §. 20 p. 14.

<sup>60</sup> Ch. de la MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, Paris, Lexisnexis, coll. « Litec fiscal », 2009, p. 64. Même idée défendue par J. F. KRINGS, « Fictions et présomptions en droit fiscal », in p. 180 sq.

<sup>61</sup> *Ibid.*, p. 56.

<sup>62</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>63</sup> P.-S. GUILLET, op. cit., § 12 p. 11.

<sup>64</sup> *Ibid.*, §. 227 p. 115.

<sup>65</sup> « L'article 155 A, soit en interdisant au contribuable de combattre une présomption de fraude, soit en faisant peser sur lui l'essentiel de la charge probatoire, n'est pas proportionné à l'objectif qu'il poursuit. En ce sens, il ne respecte pas le droit de l'Union européenne. », Ch. de la MARDIERE, note sous l'arrêt *Piazza*, op. cit.

<sup>66</sup> B. GOUTHIERE, *Les impôts dans les affaires internationales*, Paris, éd. Francis Lefebvre, 14<sup>e</sup> éd., 2020, §. 46395 p. 832 et p. 829 sq.

<sup>67</sup> J.-L. PIERRE, « L'article 155 A du Code général des impôts est-il un dispositif approprié dans le droit fiscal français ? », loc. cit., respectivement §. 10 sq. et §. 22.

<sup>68</sup> J. GROSCLAUDE et Ph. MARCHESSOU, op. cit., p. 333-334.

de la mondialité en matière de revenus imposables mais l'article 155 A vise des contribuables domiciliés ou établis hors de France (ce qui n'est certes pas inconnu mais ici, sur la base d'une présomption permettant d'imposer en France les revenus tirés des prestations de services réalisées en France) et, surtout, le législateur a instauré une solidarité fiscale entre le contribuable redressé sur la base de l'article 155 A et la personne interposée située à l'étranger qui a perçu les revenus correspondant aux prestations réalisées en France. On atteint là les limites de la souveraineté fiscale<sup>69</sup> : comment obtenir paiement solidaire du redressement fiscal en l'absence de coopération administrative avec le pays de résidence concerné ?

Cinquièmement, et c'est l'actualité la plus récente sur ce sujet qui est la plus préoccupante, la portée de cette présomption vient d'être fortement étendue par la Cour de cassation<sup>70</sup> : cette présomption peut fonder des poursuites pour fraude fiscale, donc être la base d'une instance pénale sans que le contribuable ne puisse prouver ne pas avoir effectivement appréhendé les revenus en cause ! Qui plus est, la Cour de cassation ayant refusé de surseoir à statuer, l'affaire a été ultérieurement jugée au fond par le Conseil d'Etat qui a déchargé les contribuables<sup>71</sup> ! C'est l'exact contrepied de l'analyse selon nous très pertinente de jurisprudences de 2002 par maître Guillet : « une présomption en droit fiscal ne pose pas un soupçon de fraude sur le contribuable mais vient en réprimer les effets lorsque les faits sont suffisamment établis pour conclure à la fraude<sup>72</sup> ». Tout cela renforce la « sévérité<sup>73</sup> » observée par plusieurs auteurs. L'article 155 A fait ainsi partie de ces présomptions fiscales, qui sont une « technique de preuve particulièrement efficace à la disposition de l'administration fiscale<sup>74</sup> ».

## Conclusion

Alors, le dispositif est-il « approprié » à notre droit ? Conserver l'article 155 A pour la satisfaction de quelques universitaires toujours heureux d'émailler leurs cours d'un peu de strass se justifie-t-il ? Même si l'on peut répondre égoïstement oui, il y a des raisons d'en douter.

D'abord, l'article 155 A reste assez peu utilisé<sup>75</sup>. Ensuite, il faut remarquer tout d'abord que, depuis longtemps, des dispositions similaires sont incluses dans les conventions fiscales internationales<sup>76</sup>, ce qui, au passage, règle le problème de hiérarchie des normes (mais encore faut-il qu'il y ait une convention). Ensuite l'abus de droit, dont il constitue une branche, a été fortement amélioré ou élargi depuis la jurisprudence de section du Conseil d'État du 27 septembre 2006, *Janfin*<sup>77</sup>. Dès lors, la nécessité de créer un outil spécialisé (considéré par plusieurs auteurs comme trop brutal) pour suppléer une procédure d'abus de droit inutilement complexe et difficilement utilisable n'existerait plus. Le problème est que les autres dispositifs de lutte « contre les montages visant à délocaliser la matière imposable » ne sont pas forcément plus rentables<sup>78</sup> et, concernant la procédure de l'abus de

<sup>69</sup> Qui est relative, comme le soulignent G. TIXIER et G. GEST, *Droit fiscal international*, op. cit., p. 17.

<sup>70</sup> Cass. crim. 8 avr. 2021, n°19-87.905, F-PI : *Dr. fisc.* 2021, n°21, chron. 260 R. Salomon; *FR Lefebvre* 30/2021, inf. 5, obs. E. MEIER, M. VALETEAU et M. FREDY, p. 5-7 ; *Bull. Joly Soc.* Juill.-août 2021, note M. SADOWSKY p. 60-61 ; *Dr. pén.* 2021, n° 9, chron. 9, S. DETRAZ ; *Option finance* 2021, n° 1631, p. 49, obs. A. COLONNA D'ISTRIA.

<sup>71</sup> CE, 5 nov. 2021, n° 433367, v. *supra*.

<sup>72</sup> P.-S. GUILLET, *op. cit.*, §. 231 p. 117.

<sup>73</sup> Sévérité générale aux présomptions fiscales dans leur ensemble pour S. GUILLET, *op. cit.*, §. 16 p. 13 et §. 236 p. 120.

<sup>74</sup> *Ibid.*, §. 235 p. 119.

<sup>75</sup> Son « enjeu budgétaire est négligeable » : Ch. de la MARDIERE, note sous CE, 8 juin 2020, *Vuarnet*.

<sup>76</sup> V. B. PLAGNET, « Football professionnel et fiscalité », *BF Lefebvre* 8-9/84, étude p. 432-433.

<sup>77</sup> CE, sect., 27 sept. 2006, n° 260050, *Sté Janfin* : *Rec.* p. 401 ; *Dr. fisc.* 2006, n° 47, comm. 744, concl. L. OLLEON et étude 65 O. FOUQUET ; *Procédures* 2006, comm. 284, note J.-L. PIERRE ; *JCP E* 2006, n° 50, comm. 2820, étude P. DIBOUT, *RJF* 12/2006, n° 1583 et chron. Y. BENARD, p. 1083 ; *Bull. Joly Sociétés* 2007, p. 104, § 12, note S. REEB-BLANLUET ; *BGFE* 2006, n° 12, p. 30 et s., obs. N. CHAHID-NOURAI.

<sup>78</sup> V. dans le rapport annexé au PLF 2022 cité supra note 2, pp. 71-72. Si les art. 123 bis et 212 du CGI ont des résultats meilleurs, l'art. 238 A du CGI est moins appliqué pour des résultats inférieurs : 15 fois en 2020 (20 dossiers en 2019)

droit, la charge de la preuve pour l'administration reste plus lourde que dans ce dispositif spécialisé.

Quoiqu'il en soit, le Conseil constitutionnel et le Conseil d'État ont partiellement encadré l'application de l'article 155 A<sup>79</sup>. Un peu de recul serait nécessaire. Surtout, le problème de la compatibilité du dispositif avec le droit de l'Union européenne demeure. Comme le législateur l'avait fait pour l'article 123 *bis* et 209 B du CGI<sup>80</sup>, l'introduction d'une clause de sauvegarde serait bienvenue. Dès lors, la présomption de l'article 155 A du CGI s'appliquerait distinctement selon que la personne interposée serait domiciliée ou établie dans un pays membre de l'Union européenne. Si cela limitait son intérêt pour l'administration, celle-ci disposerait encore de cette avantageuse présomption pour lutter contre l'évasion fiscale en dehors de l'Union, ce qui n'est pas négligeable.

Ainsi, ne serait-ce que pour la satisfaction intellectuelle de tous ceux qui écrivent sur ce sujet depuis de nombreuses années, un recours préjudiciel devant la CJUE ou un recours en manquement de la Commission seraient appréciables.

---

pour un montant de rectification de 10 millions d'euros (8 en 2019).

<sup>79</sup> De façon générale, il existe un « encadrement des présomptions fiscales par le pouvoir d'appréciation du juge de l'impôt », P.-S. GUILLET, *Les présomptions en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 287 *sq.*

<sup>80</sup> B. GOUTHIERE, *op. cit.*, §. 46384 p. 830.