

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY-PONTOISE**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 1706859

M. Jean-François F...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme ...
Présidente-rapporteure

Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Mme ...
Rapporteure publique

Audience du 6 avril 2021
Décision du 20 avril 2021

19-04-02-03-01
C +

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires, enregistrés le 26 juillet 2017, le 19 mars 2019, le 12 juin 2019 et le 2 octobre 2019, M. Jean-François F..., représenté par Me Belouis, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2012, ainsi que des pénalités correspondantes, à concurrence d'une somme de 270 391 euros ;

2°) d'ordonner la restitution de cette somme, assortie d'intérêts moratoires ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la procédure d'imposition est irrégulière, dès lors qu'il n'a pu bénéficier d'un entretien avec l'inspecteur principal au cours des opérations de contrôle ;

- dès lors que le bénéfice reconstitué de la société panaméenne Costado Properties par l'intermédiaire de son établissement stable français, qui ne révèle pas à lui seul l'existence d'une distribution de revenus, est demeuré investi dans la société, c'est à tort que l'administration fiscale a considéré qu'il s'agissait de revenus distribués imposables entre ses mains sur le

fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, en méconnaissance tant de la loi fiscale que de la doctrine administrative référencée BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50 n° 160, qui reprend la réponse ministérielle faite au député Denais le 7 janvier 1954 ;

- en tout état de cause, dès lors que l'administration fiscale a identifié deux maîtres de l'affaire, elle ne pouvait imposer entre ses mains 50 % des revenus en cause sans avoir au préalable démontré qu'il les avait réellement appréhendés ;

- l'administration ne saurait davantage fonder les rectifications litigieuses sur le fondement de l'article 123 bis du code général des impôts, qui ne s'applique qu'aux bénéfices réalisés à l'étranger.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 30 janvier 2018, le 25 avril 2019 et le 5 juillet 2019, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Ile-de-France conclut au non-lieu à statuer à concurrence du dégrèvement de 13 139 euros prononcé le 30 janvier 2018 et au rejet des conclusions de la requête pour le surplus.

A concurrence de ce surplus, il fait valoir que :

- les moyens soulevés par M. F... ne sont pas fondés ;
- en tout état de cause, si les revenus distribués en litige ne pouvaient être fondés sur le 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, il y aurait lieu de substituer à cet article l'article 123 bis du même code.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative et le décret n° 2020-1404 du 18 novembre 2020.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme ..., présidente-rapporteuse ;
- et les conclusions de Mme ..., rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. Après avoir procédé, au titre des exercices clos entre 2007 et 2013, à la vérification de comptabilité de ce qu'elle a considéré être l'établissement stable en France de la société panaméenne Costado Properties, spécialisée dans l'achat et la revente de matériel audiovisuel, l'administration fiscale a estimé que celle-ci avait exercé une activité occulte en France et procédé en conséquence à la taxation d'office, sur le fondement de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales, de son bénéficiaire reconstitué au titre de l'exercice clos en 2012, à concurrence de 545 745 euros. Estimant que cette somme avait été appréhendée à parts égales par MM. C... et F..., regardés comme les co-dirigeants de fait de la société Costado Properties, l'administration fiscale, après avoir procédé à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. F..., a décidé d'imposer entre ses mains, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, la somme de 272 872 euros, sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts. M. F... demande au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux auxquelles il a été subséquentement assujéti au titre de l'année 2012, ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur l'étendue du litige :

2. Par une décision du 30 janvier 2018, postérieure à l'introduction de la requête de M. F..., l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Ile-de-France a prononcé le dégrèvement, à hauteur de 13 139 euros, des cotisations supplémentaires de prélèvements sociaux contestées, en droits et pénalités, pour tenir compte de l'abandon de l'application du coefficient de 1,25 prévu au 7 de l'article 158 du code général des impôts. Par suite, les conclusions de la requête de M. F... sont, dans cette mesure, devenues sans objet. Il n'y a donc plus lieu d'y statuer.

Sur le surplus des conclusions de la requête :**En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :**

3. Aux termes du dernier alinéa de l'article L. 10 du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige : « *Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L. 12 et L. 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration.* ».

4. Le paragraphe 6 du chapitre I^{er} de la charte remise au contribuable prévoit que : « *En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur divisionnaire ou principal et ensuite à l'interlocuteur départemental ou régional. Leur rôle vous est précisé plus loin (page 16). Vous pouvez les contacter pendant la vérification* ». Pour sa part, le paragraphe 4 du chapitre III de cette charte indique que : « *Si le vérificateur a maintenu totalement ou partiellement les redressements envisagés, des éclaircissements supplémentaires peuvent vous être fournis si nécessaire par l'inspecteur principal (...). Si après ces contacts des divergences importantes subsistent, vous pouvez faire appel à l'interlocuteur spécialement désigné par le directeur dont dépend le vérificateur (voir p. 4).* ».

5. La possibilité pour un contribuable de s'adresser, dans les conditions édictées par les passages précédemment cités de la charte, au supérieur hiérarchique du vérificateur puis à l'interlocuteur départemental ou régional constitue une garantie substantielle ouverte à l'intéressé à deux moments distincts de la procédure d'imposition, en premier lieu, au cours de la vérification et avant l'envoi de la proposition de rectification, pour ce qui a trait aux difficultés affectant le déroulement des opérations de contrôle, et, en second lieu, après la réponse faite par l'administration fiscale aux observations du contribuable sur cette proposition, pour ce qui a trait au bien-fondé des rectifications envisagées.

6. S'il résulte de l'instruction que, par lettre du 16 avril 2015, Me Belouis, conseil de M. F..., a sollicité un entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, c'était, d'une part, pour lui apporter des explications permettant de mieux appréhender les contrôles visant l'établissement stable de la société Costado Properties et MM. F... et C..., et, d'autre part, pour disposer par copie de l'ensemble des pièces judiciaires transmises à la direction du contrôle fiscal Ile-de-France par le Parquet. En revanche, dans ce courrier, pas plus d'ailleurs que dans d'autres documents, il n'a été fait état d'une difficulté propre à l'examen contradictoire de situation fiscale personnelle de M. F.... Dans ces conditions, le moyen tiré de ce que la procédure d'imposition serait irrégulière faute d'accès au supérieur hiérarchique avant la notification de la proposition de rectification du 16 novembre 2015 doit être écarté.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions contestées :

Quant à l'application de la loi fiscale :

7. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : « 1. Sont considérés comme revenus distribués : / 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...). ». Selon l'article 110 du même code : « Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109, les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. ».

8. En premier lieu, pour faire échec au principe de l'imposition entre ses mains des revenus distribués en litige, M. F... soutient que lorsqu'un rehaussement de bénéfices taxables en France à l'impôt sur les sociétés procède de l'imputation à un établissement stable situé en France, par l'intermédiaire duquel elle est regardée comme y exerçant son activité, de bénéfices réalisés par une société étrangère, il ne saurait par lui-même révéler l'existence d'une distribution de revenus par cette société, au sens de l'article 109 du code général des impôts. Toutefois, M. F... ne conteste pas utilement que la société panaméenne Costado Properties, qui n'avait pas de moyens humains et matériels au Panama, où elle était domiciliée, et dont toutes les transactions étaient effectuées en France soit par M. C..., soit par lui-même, disposait en France d'un établissement stable. M. F... ne conteste pas davantage que la société panaméenne a réalisé en France, par l'intermédiaire de cet établissement stable, dont l'existence n'a pas été déclarée à un centre de formalités des entreprises, un bénéfice de 545 745 euros, non déclaré à l'administration fiscale. Dans ces conditions, la rectification litigieuse procède non pas de l'imputation à un établissement stable situé en France de bénéfices réalisés par la société de droit panaméenne Costado Properties, mais de la mise en évidence de l'exercice par cette société d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans sa comptabilité, ni que les bénéfices en résultant auraient été déclarés et soumis à l'impôt au Panama. Si M. F... soutient que les bénéfices en cause sont demeurés investis dans la société panaméenne, il se borne à cet égard à verser à l'instance un document établi le 17 novembre 2015 par la banque Rietumu et des liasses fiscales concernant des exercices postérieurs au litige, dépourvus de toute valeur probante, sans produire un quelconque document émanant des organes délibérants de la société. Dans ces conditions, c'est à bon droit que le service a regardé le bénéfice reconstitué de la société Costado Properties imposé à l'impôt sur les sociétés en France, qui n'a été ni mis en réserve, ni incorporé au capital, comme distribué en application des dispositions du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts.

9. En second lieu, dès lors que l'administration fiscale a identifié deux maîtres de l'affaire à parts égales, MM. F... et C..., il lui appartient de démontrer que M. F... a appréhendé comme elle le soutient 50 % des revenus distribués en litige. A ce titre, si MM. F... et C... ne sont pas les associés officiels de la société panaméenne Costado Properties, l'administration soutient sans être utilement contredite que, lors des opérations de contrôle, M. F... lui a indiqué avoir créé la société Costado Properties avec M. C... et être un de ses co-dirigeants de fait, ce que M. C... a confirmé dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société Magic Hour, établie à la même adresse que l'établissement stable à Meudon-la-Forêt, en indiquant au vérificateur qu'il avait créé la société panaméenne avec M. F... en vue de développer son activité en Amérique du Sud. L'administration fait également valoir, sans être davantage contestée, que sur certaines factures des fournisseurs de la société Costado Properties, les coordonnées de M. C... ont été mentionnées avec une adresse et des numéros de téléphone correspondant à ceux de la société Magic Hour, dont il est le co-gérant avec M. F... et associé à parts égales. Par ailleurs, dans le cadre de la vérification de comptabilité de la société Magic Hour, il n'est pas contesté que M. C... a indiqué que les commandes de la société panaméenne étaient passées directement depuis la

France soit par lui, soit par M. F.... Enfin, l'administration fait valoir sans être contredite que le compte bancaire de la société panaméenne ouvert dans les écritures de la banque lettonne Rietumu sous le n° LV62RTMB000609806733 a alimenté des prélèvements personnels effectués par MM. F... et C..., à l'aide de cartes bancaires mises à leur disposition exclusive. Dans ces conditions, et dès lors en outre qu'il n'est pas contesté qu'ils bénéficient du même contrat d'assurance décès, l'administration fiscale doit être regardée comme apportant la preuve que MM. F... et C..., dont il ne résulte pas de l'instruction que l'un aurait pris un quelconque ascendant sur l'autre, se sont eux seuls entendus dans le cadre d'un montage destiné à développer une activité occulte commune pour appréhender à parts égales le bénéfice non déclaré réalisé par la société Costado Properties en France en 2012 par l'intermédiaire de son établissement stable français. Par suite, c'est à bon droit que, dans les circonstances particulières de l'espèce, l'administration a imposé entre les mains de M. F... 50 % de ce bénéfice sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts.

Quant à l'application de la doctrine administrative :

10. M. F... ne saurait utilement se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, ni du paragraphe n° 160 de la doctrine administrative référencée BOI-RPPM-RCM-10-20-20-50 du septembre 2012, qui reprend le paragraphe n° 17 de la documentation administrative référencée 4 J-1213 n° 17, ni de la réponse ministérielle faite au député Denais le 7 janvier 1954, qui ne donnent pas de la loi fiscale une interprétation différente de celle dont il vient d'être fait application.

11. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la substitution de base sollicitée à titre subsidiaire par l'administration fiscale, que le surplus des conclusions en décharge et en restitution de M. F... doit être rejeté. Il en va de même, par voie de conséquence, de ses conclusions tendant à l'octroi d'intérêts moratoires.

Sur les frais liés à l'instance :

12. Dans les circonstances de l'espèce, il y a lieu de rejeter les conclusions de M. F... présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : Il n'y a pas lieu de statuer à concurrence du dégrèvement de 13 139 euros prononcé par l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Ile-de-France le 30 janvier 2018.

Article 2 : Les conclusions de la requête de M. F... sont rejetées pour le surplus.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. Jean-François F... et à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Ile-de-France.