

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE CERGY-PONTOISE**

N° 1801070

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. Mohamad K...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. ...

Rapporteur

Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise

Mme ...

Rapporteuse publique

Audience du 6 octobre 2020

Lecture du 20 octobre 2020

PCJA : 19-04-02-07-01

Code publication : C

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 2 février et 27 septembre 2018, M. Mohamad K..., représenté par Me Le Camus, demande au Tribunal :

1°) de prononcer la décharge, à concurrence de 847 486 euros, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux auxquels il a été assujéti au titre des années 2013, 2014 et 2015, ainsi que des pénalités correspondantes ;

2°) de condamner l'Etat aux dépens de l'instance ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la procédure est irrégulière, dès lors que l'administration a engagé un examen de sa situation fiscale personnelle sans lui avoir préalablement adressé l'avis prévu par les dispositions de l'article L. 47 du livre des procédures fiscales ;

- la proposition de rectification du 8 juillet 2016 contient des informations ayant une origine illicite dès lors qu'elles sont issues de la vérification de la société Thunnus Overseas Group (TOG) qui est elle-même entachée d'irrégularité, le service vérificateur ne lui ayant pas adressé d'avis de vérification de comptabilité au titre de l'année 2015 ;

N° 1801070

- l'administration a méconnu l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, les droits de la défense et le principe de loyauté en refusant de lui communiquer, malgré sa demande réitérée, une copie des demandes d'assistance administrative qu'elle a adressées aux autorités fiscales libanaises et des réponses qu'elle a reçues ;

- l'administration n'apporte pas la preuve que les dispositions du I de l'article 155 A du code général des impôts lui étaient applicables ;

- il n'a pas la qualité de résident fiscal français tant au regard des législations nationales que de la convention fiscale franco-libanaise ;

- l'administration n'apporte pas la preuve que les prestations de service rémunérées en litige auraient été réalisées en France.

Par deux mémoires en défense, enregistrés les 26 avril et 11 octobre 2018, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Île-de-France conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens soulevés par M. K... ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 30 octobre 2019, la clôture d'instruction a été fixée au 13 novembre 2019.

Par lettre du 25 août 2020, des pièces complémentaires ont été demandées à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Île-de-France pour compléter l'instruction, en application de l'article R. 613-1-1 du code de justice administrative.

Par un courrier, enregistré le 26 août 2020, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Île-de-France a produit les pièces sollicitées, qui ont été communiquées.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule ;

- la convention signée le 24 juillet 1962 entre la France et le Liban tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et d'impôts sur les successions ;

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

- le code de justice administrative.

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. ..., premier conseiller ;

- les conclusions de Mme ..., rapporteure publique ;

- et les observations de Me Le Camus, représentant M. K....

Considérant ce qui suit :

1. A la suite de la vérification de comptabilité de la société par actions simplifiée (SAS) Thunnus Overseas Group (TOG), dont il est dirigeant et associé majoritaire, M. K... a fait

l'objet d'un contrôle sur pièces, selon la procédure de rectification contradictoire. A l'issue de ce contrôle, le service a estimé qu'il avait perçu des rémunérations imposables sur le fondement de l'article 155 A code général des impôts, à raison des prestations facturées par la société libanaise Seafood Management Services (SMS) à la société TOG. M. K... demande au tribunal 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 subséquemment assujéti au titre des années 2013, 2014 et 2015, ainsi que des pénalités correspondantes, à concurrence de la somme de 847 486 euros.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. En premier lieu, aux termes de l'article L. 12 du livre des procédures fiscales : *« Dans les conditions prévues au présent livre, l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt. A l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal. (...) »*. L'article L. 47 du même livre dispose que : *« Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu, une vérification de comptabilité ou un examen de comptabilité ne peut être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification ou par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité. Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix (...) »*.

3. Dans le cadre du contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. K..., le service s'est seulement fondé sur certaines informations obtenues au cours de la vérification de comptabilité de la SAS TOG, notamment le contrat de prestations de services du 24 décembre 2008 prévoyant le versement forfaitaire par cette société, à raison de la rémunération de diverses prestations de services, de 700 000 euros annuels à la société de droit libanais SMS, dont M. K... apparaissait comme étant l'associé majoritaire, et de la mise à sa disposition, par la société vérifiée, d'un appartement et d'un véhicule en France. Le service a également adressé une demande d'assistance administrative aux autorités libanaises, afin d'obtenir des informations complémentaires concernant la société SMS. Ce faisant, il ne s'est livré à aucun contrôle de cohérence globale entre les revenus déclarés par M. K... et sa situation patrimoniale, sa situation de trésorerie ou son train de vie, seul à même de caractériser un examen contradictoire de situation fiscale personnelle. Par suite, le moyen tiré de ce que M. K... aurait été privé des garanties attachées à cette forme de contrôle au titre des années 2013 à 2015 ne peut qu'être écarté.

4. En deuxième lieu, M. K... soutient que lors de la vérification de comptabilité de la SAS TOG, le service a méconnu les exigences découlant de l'article 16 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 en recueillant illicitement des informations portant sur l'année 2015, qui n'avait pas été soumise à contrôle. Toutefois, eu égard à l'indépendance des procédures relatives à l'imposition de la SAS TOG, d'une part, et à l'imposition personnelle de M. K..., d'autre part, ce dernier ne saurait utilement invoquer l'éventuelle irrégularité dont aurait été entachée la vérification de comptabilité de la société. En tout état de cause, il résulte de l'instruction, en particulier de la proposition de rectification du 7 juillet 2016 adressée au requérant, que pour asseoir les rectifications en litige, le service s'est uniquement fondé sur les déclarations d'honoraires (DAS-2) de la société TOG, souscrites au titre des années 2009 à 2015

dans le cadre de ses obligations déclaratives auprès de l'administration fiscale. Enfin, en toute hypothèse, M. K... ne se prévaut d'aucune décision juridictionnelle qui aurait constaté l'irrégularité d'une éventuelle procédure par laquelle le service se serait procuré des documents ayant fondé les rectifications en débat.

5. En dernier lieu, aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales : « *L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande.* ». Enfin, l'article 37 de la convention fiscale franco-libanaise du 24 juillet 1962 stipule que : « *1. Les autorités fiscales des parties contractantes échangeront les renseignements que les législations fiscales des deux Etats permettent d'obtenir dans le cadre de la pratique administrative normale et qui seront utiles pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente Convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale. 2. Les renseignements ainsi échangés qui conservent un caractère secret ne sont pas communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente Convention (...).* ».

6. L'obligation faite à l'administration fiscale, en application de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, de tenir à la disposition du contribuable qui le demande, avant la mise en recouvrement d'impositions établies au terme d'une procédure de rectification contradictoire ou par voie d'imposition d'office, les documents ou copies de documents qui contiennent les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux rectifications correspondantes, sauf dans le cas où ces renseignements sont librement accessibles au public, permet au contribuable de vérifier l'authenticité de ces documents et d'en discuter la teneur ou la portée et constitue ainsi une garantie pour l'intéressé. La méconnaissance, par l'administration, de l'obligation de communication prévue à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales affecte les impositions pour lesquelles elle a utilisé les renseignements et documents en cause, que ce soit pour conduire la procédure d'imposition ou pour déterminer le montant de l'impôt. Cette obligation s'étend aux documents obtenus au titre de l'assistance fiscale internationale, sauf stipulations contraires d'une convention internationale.

7. Il résulte de l'instruction qu'après avoir sollicité des autorités fiscales libanaises, dans le cadre de l'article 37 de la convention fiscale bilatérale franco-libanaise, la production d'informations concernant la société SMS, l'administration fiscale a exploité celles transmises le 7 mars 2016 en réponse à cette demande, notamment que M. K... détenait 95 % de son capital et que la société était soumise au Liban à un taux d'imposition de 15 %, pour imposer, sur le fondement de l'article 155 A du code général des impôts, les rémunérations qu'elle a regardées comme perçues par M. K... à raison des prestations facturées par la société libanaise à la société TOG. Il est à cet égard constant qu'avant de procéder au recouvrement des impositions litigieuses, l'administration fiscale a indiqué à M. K..., page 4 de la proposition de rectification du 7 juillet 2016, la teneur et l'origine des informations sur lesquelles elle s'est fondée pour établir les impositions litigieuses. Si, en revanche, le service a refusé de faire droit à la demande de communication à M. K... de la copie des demandes d'assistance administrative adressées aux autorités fiscales libanaises et des éléments de réponse qui s'en sont suivis, il y était fondé par les stipulations précitées de l'article 37 de la convention fiscale franco-libanaise du 24 juillet 1962, aux termes desquelles les renseignements que les autorités françaises et libanaises se communiquent dans le cadre de la procédure amiable prévue par la convention sont couverts par

le secret, celui-ci ne pouvant être levé au bénéfice d'autres personnes que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts auxquels se rapporte la convention, au nombre desquels compte l'impôt sur le revenu. Dans ces conditions, M. K... n'est pas fondé à soutenir que les garanties prévues par l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales auraient été méconnues. Pour les mêmes motifs, il n'est pas fondé à soutenir qu'il aurait été privé des garanties encadrant les droits de la défense et que le service aurait méconnu à son endroit son devoir de loyauté.

Sur le bien-fondé des impositions contestées :

8. Aux termes de l'article 155 A du code général des impôts : « 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 France pour les services rendus en France. / (...). ».

9. Lorsque l'administration apporte, dans l'hypothèse où le contribuable est domicilié hors de France et relève, à ce titre, des dispositions du II de l'article précité, des éléments suffisants permettant de penser que la prestation a été rendue, c'est-à-dire réalisée, en France, il appartient alors au contribuable d'apporter, le cas échéant, toutes justifications utiles sur le lieu d'exercice de ses activités professionnelles.

10. D'une part, il résulte de l'instruction que la consultation de la base de données Orbis a révélé que M. K... était l'associé ultra majoritaire de la société SMS, information confirmée par les autorités fiscales libanaises en réponse à la demande d'assistance administrative évoquée au point 7 ci-dessus, non contestée par le requérant.

11. D'autre part, les opérations de vérification de comptabilité de la société TOG ont révélé la mise à disposition par ses soins d'un véhicule automobile et d'un appartement d'habitation situé à Levallois-Perret (Hauts-de-Seine), dont la ligne téléphonique est au nom de M. K.... En outre, au cours de ce contrôle, le directeur administratif et financier de la SAS TOG a indiqué au service vérificateur que les prestations de services de la société de droit libanais SMS correspondaient à l'activité personnelle de M. K... au sein du groupe, qui n'était au demeurant pas rémunéré au titre de ses mandats. Enfin, à cette occasion, le service a relevé que les justificatifs présentés pour établir la réalité des prestations de la société SMS étaient constitués d'actes signés par M. K..., de courriers et courriels concernant son activité professionnelle et de procès-verbaux et comptes-rendus attestant de sa présence en France lors des conseils d'administration et des assemblées des sociétés du groupe TOG. A cet égard, M. K... ne saurait utilement soutenir que, résidant au Liban, il ne pouvait réaliser de prestations en France et que l'appartement mis à sa disposition l'était également à celle des collaborateurs du groupe. De même, en se bornant à soutenir que la société SMS disposait de salariés au Liban, il n'établit pas qu'elle aurait pu fournir à sa place les prestations en cause. Dans ces conditions, l'administration doit être regardée comme apportant des éléments suffisants permettant de présumer que les sommes de 700 000 euros en 2013, 600 000 euros en 2014 et 625 000 euros en 2015, versées par la SAS TOG à la société SMS, sont venues rémunérer des prestations réalisées non pas au Liban

N° 1801070

par la ladite société, mais en France par M. K..., lequel, avec une participation de 95 % dans son capital, la contrôlait directement. Faute de toutes justifications utiles permettant de renverser cette présomption, c'est dès lors à bon droit que le service a imposé entre les mains de M. K..., sur le fondement du II de l'article 155 A du code général des impôts, les sommes que la SAS TOG a versées à la société de droit libanais SMS.

12. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge présentées par M. K... doivent être rejetées.

Sur les dépens de l'instance :

13. M. K... n'établit pas avoir engagé de dépens dans la présente instance. Sa demande tendant à ce qu'ils soient mis à la charge de l'Etat ne peut donc, en tout état de cause, qu'être rejetée.

Sur les frais de justice :

14. L'Etat n'étant pas la partie perdante à l'instance, il y a lieu de rejeter les conclusions de M. K... présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

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

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. Mohamad K... et à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction de contrôle fiscal Île-de-France.