

N° 427220 – Société Garovito  
N° 427222 – M. P...

9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 16 septembre 2020

Lecture du 7 octobre 2020

### Conclusions

**Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public**

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Garovito Construções LDA, l'administration fiscale, ayant considéré que cette société, dont le siège se trouve au Portugal et qui exerce une activité de travaux de maçonnerie, disposait en France, au cours de la période vérifiée, d'un établissement stable non déclaré, a reconstitué son chiffre d'affaires réalisé en France au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011, et l'a assujettie à des rappels de TVA et des cotisations d'impôt sur les sociétés.

Ayant par ailleurs estimé que M. P..., un des associés de cette société, était le maître de l'affaire constituée par cet établissement stable et qu'il devait être regardé comme le bénéficiaire des distributions occultes correspondant aux bénéfices réalisés par cet établissement, l'administration fiscale l'a assujetti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contributions sociales et de contribution sur les hauts revenus, assortis de pénalités, au titre des années 2010 et 2011.

L'examen du pourvoi de la société Garovito sera rapide.

Devant la cour, cette société avait notamment soutenu que l'avis de vérification avait été adressé à une personne incompétente pour la représenter dans des procédures ayant trait à d'autres impositions que la TVA. Or la cour n'a pas répondu à ce moyen critiquant la régularité de la procédure d'imposition suivie s'agissant de l'impôt sur les sociétés. L'insuffisance de motivation en résultant emportera cassation de l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur les conclusions en décharge des cotisations de cet impôt, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi se rapportant également à l'IS. En l'absence de moyen afférent au volet TVA du litige, l'examen du pourvoi s'arrêtera là, et n'emportera donc qu'une cassation partielle de l'arrêt attaqué, suivie d'un renvoi dans cette mesure afin que la cour se prononce expressément sur ce point. Indiquons toutefois qu'à supposer que la cour en vienne à retenir une irrégularité, il n'en résulterait pas automatiquement la décharge : encore faudrait-il que la société ait été effectivement privée d'une garantie.

L'examen du pourvoi de M. P... sera plus intéressant – c'est lui qui a justifié l'inscription de l'affaire devant vos chambres réunies.

A première vue, pourtant, la configuration est des plus banales : après qu'une société subit un rehaussement de ses bénéfices imposables à l'IS, l'administration fiscale regarde, de ce seul fait, ces sommes comme des revenus distribués à une personne physique qu'elle considère être le maître de l'affaire, et impose ce dernier à l'IR dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

L'originalité tient ici au le fondement légal auquel le service a ici recouru : tandis que les rectifications des litiges dont vous êtes coutumiers s'opèrent sur le terrain du 1° du 1 de l'article 109 du CGI, en vertu duquel « *1. Sont considérés comme revenus distribués : / 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...)* », l'administration fiscale a entendu ici faire application des dispositions de l'article 111, c du même code, aux termes desquelles « *Sont notamment considérés comme revenus distribués : (...) c. les rémunérations et avantages occultes* ».

Le vérificateur a en effet estimé que les bénéfices reconstitués de l'établissement stable, qui n'avait pas tenu de comptabilité sincère et probante et qu'il n'avait pas déclarés à l'administration fiscale française, constituaient des distributions occultes, dont M. P... était, en tant que maître de l'affaire, présumé avoir bénéficié et qui représentaient, pour lui, des « rémunérations ou avantages occultes » imposables en tant que RCM en application de l'article 111 du CGI.

Vous avez informé les parties de ce que votre décision était susceptible d'être fondée sur le moyen, relevé d'office s'agissant du champ d'application de la loi et repris à son compte par M. P..., de l'inapplicabilité de l'article 111 c) en pareille configuration. Ce moyen nous paraît fondé.

Certes, vous avez déjà étendu, par une décision *min. c/ M. C...* du 13 juin 2016 (n° 391240, T. p. 741 sur ce point, RJF 10/16 n° 835), aux sommes visées au c de l'article 111 la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire dégagée, de longue date, pour les revenus réputés distribués en application du 1° du 1 de l'article 109 du CGI. Vous avez jugé qu'il résulte des dispositions du c de l'article 111 du CGI que « *l'administration est réputée apporter la preuve que des distributions occultes ont été appréhendées par la personne qui est, dans la société dont des revenus ont été regardés comme distribués, le maître de l'affaire* ». Ainsi, en présence de sommes et d'opérations individualisées (dans ce précédent, des retraits d'espèces du compte d'une entreprise et des paiements à caractère non professionnel) correspondant à des sorties de ressources de l'entreprise pour profiter de manière occulte à un tiers, sans que le point d'arrivée de ces flux ne soit établi ou connu, le service peut mobiliser la présomption d'appréhension par le maître de l'affaire.

Certes, aussi, les propositions de rectification ne sont parfois pas exemptes d'un certain flottement dans les dispositions fondant les rehaussements envisagés, l'administration citant alors pêle-mêle le 1° du 1 de l'article 109, le 2° du même article, et l'article 111 du CGI, et le sentiment d'une certaine perméabilité ou d'un flou relatif qui s'en dégage se retrouve quelquefois dans les citations de certaines de vos décisions, à l'instar d'une récente décision

*Mme L... et M. M...* du 27 mars 2020 (n° 421627, à mentionner aux Tables) ayant cité tant le 1° du 1 de l'article 109 et l'article 110 du même code que le c de l'article 111, dans une hypothèse – proche de la présente affaire – où il s'agissait d'imposer le maître de l'affaire sur les bénéfices rectifiés réalisés par un établissement stable exploité de manière occulte en France.

Certes, enfin, ces dispositions peuvent effectivement être utilisées concurremment pour saisir une même matière taxable, lorsque celle-ci correspond à une opération qui tout à la fois, d'une part, entre par sa forme et sa destination dans l'une des cases de l'article 111 et, d'autre part, donne lieu à réintégration au bénéfice imposable de la société et conduit à un rehaussement du résultat bénéficiaire de celle-ci, réputé distribué en vertu du 1° du 1 de l'article 109 du CGI (sur les recoupements partiels de ces fondements, v. notamment la chronique de J Maïa « *Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?* », RJF 05/01 ; v. aussi, à titre d'exemple parmi d'autres, CE, 7 octobre 1985, n° 44915, RJF 12/85 n° 1528).

Toutefois, les différents items de l'article 111 du CGI, notamment le c de cet article, constituent autant de fondements autonomes d'imposition de sommes qualifiées par la loi de revenus distribués, que l'administration peut mobiliser comme base légale de ses rectifications sans qu'il y ait lieu, alors, de les articuler avec celles de l'article 109 du même code ni, notamment, de rechercher si les conditions posées à la qualification de revenus distribués en application du 1° du 1 de ce dernier article sont remplies.

Cette autonomie du c de l'article 111 du CGI, consacrée dans votre jurisprudence dès les années 1960 (CE, 14 juin 1963, *min. c/ Sieur C*, n° 59688, p. 372), se manifeste autant dans vos décisions acceptant de procéder à une substitution de la base légale offerte par le c de cet article à celle initialement utilisée par le service et fondée sur le 1° du 1 de l'article 109 du CGI (v. par ex. CE, 23 juillet 2010, *M. X...*, n° 308019, T. pp. 722-749 sur un autre point, RJF 11/10 n° 1024 et même jour, *Sté Indivision Lucie X...*, n° 308021) que dans vos décisions qualifiant des sommes de rémunérations ou d'avantages occultes au sens du c de l'article 111 et validant leur imposition sur ce fondement entre les mains de leur bénéficiaire sans se préoccuper, ni du point de savoir si la société ayant octroyé ces avantages est en situation bénéficiaire ou déficitaire pour l'application de l'IS (CE, 18 décembre 1974, n° 93538, p. 641, RJF 2/75 n° 48) et si ils peuvent être regardés par suite comme ayant été prélevés sur des bénéfices retenus pour l'assiette de cet impôt, ni de la qualité du bénéficiaire.

Cette indifférence du c de l'article 111 du CGI au résultat global dégagé par la société distributrice révèle, selon nous, une divergence profonde d'approche entre la mise en œuvre de ces dispositions et l'utilisation de l'article 109, 1, 1° comme fondement d'une rectification.

Le premier s'intéresse en effet, tout comme les autres items de l'article 111 du code (sommes mises à la disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, sommes ou valeurs attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateur au titre de rachat de ces parts, fraction des rémunérations excessive et non déductible, ou encore dépenses somptuaires), à des opérations individualisées et identifiées, d'une nature ou d'une forme particulières, dont le point de départ et en règle générale (réserve faite de votre précédent *min.*

c/ M. C...) le point d'arrivée et le bénéficiaire sont connus. Il conduit donc selon nous à raisonner, pour l'application de ces dispositions, au niveau « micro ».

A l'inverse, le 1° du 1 de l'article 109 nous paraît se placer à un niveau davantage « macro », auquel il ne s'agit plus comme pour l'article 111 d'identifier des distributions dissimulées derrière des opérations et dépenses individuelles (qui auraient d'ailleurs pu, dans un autre contexte, être regardées pour certaines comme concourant à la réalisation du résultat) et de reconnaître directement dans ces opérations une distribution, mais de raisonner au niveau du résultat d'une société pour s'interroger sur le devenir des bénéfices réalisés par l'entreprise et retenus pour l'assiette de l'impôt, constater en cas de rehaussement la nécessaire distribution de la part des bénéfices ainsi rectifiés qui n'a par construction été ni mise en réserve ni incorporée au capital, et le cas échéant, réputer leur appréhension par le maître de l'affaire. Dans ce dernier cas, le raisonnement est alors un raisonnement de masse.

Cette divergence d'approche – pouvant toutefois converger, on l'a vu, dans l'appréhension fiscale d'une même distribution sur ces deux fondements alternatifs lorsque l'origine de la rectification du bénéfice social le permet – se traduit également dans le maniement de la condition de désinvestissement. Celle-ci n'a de sens que lorsque l'on raisonne au niveau des bénéfices réalisés par l'entreprise et de leur devenir, c'est-à-dire pour l'application de l'article 109, 1, 1°. Vous avez en effet tempéré, aux fins d'éviter l'imposition de distributions qui relèveraient d'une pure fiction en ce que les bénéfices rectifiés seraient, eu égard à la nature des redressements, demeurés investis dans l'entreprise, la rigueur d'une application mécanique et littérale de l'article 109, 1, 1° par une condition tirée du désinvestissement réel des bénéfices (CE, 5 décembre 1984, *E...*, n° 46962, p. 403, RJF 2/85 n° 251 ; CE 29 septembre 1989, n° 73304, *V...*, RJF 11/89 n° 1227 ; CE, 7 septembre 2009, *M. et Mme S-B...*, n° 309786, T. p. 727, RJF 12/09 n° 1090).

En présence de sommes relevant du c de l'article 111, c'est-à-dire de rémunérations ou libéralités occultes accordées par une société à une personne physique, la sortie de la somme en cause des caisses de l'entreprise (directement ou indirectement sous la forme d'une renonciation à percevoir) nous semble en revanche inhérente à la forme et à la nature des flux considérés : la qualification d'avantages ou de rémunérations occultes permet de saisir directement un avantage ou flux sortant de l'entreprise en direction d'un bénéficiaire identifié.

En résumé, si l'article 111 présente, pour le service, l'avantage de ne pas avoir à passer par la rectification des bénéfices de la société distributrice, l'article 109 présente quant à lui l'avantage de pouvoir sauter du rehaussement de ces bénéfices à la présomption de distribution et d'appréhension de la totalité de ces rectifications par le maître de l'affaire sans examen du contenu des opérations ainsi rectifiées, et même sans que le maître de l'affaire puisse tenter de prouver qu'il n'a pas appréhendé ces sommes (sur le caractère irréfragable de la présomption résultant du 1° du 1 de l'article 109, cf. CE, 29 juin 2020, *M. A...*, n° 432815, à mentionner aux Tables). Mais ces avantages sont la contrepartie des conditions de mise en œuvre propres à chacune de ces dispositions, qui ne se confondent pas : identification de faits de distributions sous forme de rémunérations ou avantages occultes pour l'un, existence à la

suite d'une procédure de rectification d'un rehaussement des bénéfices retenus pour l'assiette de l'IS et désinvestis de la société distributrice pour l'autre.

Dès lors, la seule circonstance qu'une société dont les bénéfices ont été rectifiés n'ait pas satisfait à ses obligations déclaratives ne saurait conduire à regarder automatiquement ces bénéfices comme des distributions occultes imposables entre les mains du maître de l'affaire sur le fondement autonome de l'article 111, c, du CGI. Les bénéfices non déclarés d'une exploitation ne constituent pas, par nature, des avantages ou rémunérations occultes pour le maître de l'affaire : l'identification de phénomènes de distribution du seul fait d'une rectification du bénéfice, c'est-à-dire indépendamment des motifs de cette rectification et des opérations sous-jacentes, suppose de passer par la présomption de distribution des bénéfices rehaussés, c'est-à-dire de recourir au fondement légal offert par l'article 109, 1, 1°. Or ce dernier implique, lorsque la rectification des bénéfices procède de l'imputation à un établissement stable situé en France de bénéfices réalisés par une société étrangère, de s'assurer que ces bénéfices ont bien été désinvestis de la société étrangère, la rectification ne suffisant pas par elle-même à révéler une distribution (CE, 8 février 2019, *min. et M. et Mme E...*, n° 410301 410568, aux Tables, RJF 5/19 n° 442, concl. M.-G. Merloz au C 442). Il n'en va différemment, et l'administration comme le juge sont alors dispensés de procéder explicitement à cette recherche, que dans l'hypothèse d'une rectification procédant de la mise en évidence de l'exercice par une société étrangère 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 dans l'Etat où la société a son siège, ainsi que vous l'avez jugé dans votre décision *Mme L... et M. M...* du 27 mars 2020 déjà mentionnée (v. aussi, pour une société française, CE, 20 mars 2013, *L...*, n° 351235, RJF 6/13 n° 636). Au passage, relevons que, si le considérant de citation des textes de cette décision reproduit tant les articles 109 et 110 que 111 du CGI, la suite ne fait plus mention que du 1° du 1 de l'article 109 du code et nous paraît, dès lors, pouvoir être lue comme n'ayant fait application que de ces seules dispositions pour valider l'imposition – et non du c de l'article 111 du code.

Si vous nous suivez dans la distinction de portée des articles 109, 1, 1° et 111, c du CGI, vous jugerez que l'imputation de bénéfices réalisés par une société étrangère à un établissement stable situé en France par l'intermédiaire duquel l'administration fiscale, à l'issue d'un contrôle, la regarde comme y exerçant son activité ne révèle pas, par elle-même, une distribution occulte de revenus par cette société entrant dans le champ du c de l'article 111 du CGI et imposable, sur ce fondement, en tant qu'avantages ou rémunérations occultes entre les mains du maître de l'affaire. Vous constaterez que la cour s'est, dès lors, méprise sur le champ d'application du c de l'article 111 du CGI en faisant application de cet article dans le présent litige.

Si l'administration présente une demande de substitution de base légale, celle-ci ne saurait être accueillie en cassation, dès lors notamment qu'elle suppose un examen des circonstances de fait du litige à la lumière de la grille d'analyse de votre jurisprudence *E...* sur l'application

de l'article 109, 1, 1° du code en cas de redressement d'une société étrangère : il appartiendra à la cour après renvoi de l'examiner.

Indiquons pour finir que, même si vous ne suiviez pas et jugiez que l'article 111, c, trouve à s'appliquer en pareil cas et permet de fonder, à lui seul, l'imposition entre les mains du maître de l'affaire des bénéfices non déclarés d'une société étrangère réalisés par une entreprise exploitée en France, vous ne pourriez alors, nous semble-t-il, que transposer à cette hypothèse particulière d'application de l'article 111 l'exigence dégagée par votre décision n° 410301 410568 E... pour la qualification de distributions du fait de rectifications d'un établissement stable d'une société étrangère sur le fondement de l'article 109, 1, 1° du code, lorsqu'il est soutenu que les sommes auraient bien été comptabilisées, déclarées et imposées dans l'Etat du siège. Or alors que M. P... soutenait que les encaissements sur le compte bancaire de l'établissement français étaient toujours suivis de virements sur le compte portugais de la société ou servaient à payer les dettes de celle-ci, que les bénéfices ainsi rectifiés avaient déjà été imposés au Portugal, et contestait le désinvestissement à son profit des sommes en cause, la cour s'est bornée à relever l'absence de tenue d'une comptabilité sincère et probante de l'établissement français permettant d'établir que les sommes en cause « auraient été réinvesties » pour en déduire que les bénéfices réalisés par l'établissement stable en France de la société Garovito Construções LDA devaient de ce seul fait être regardés comme des appréhendés par M. P... en sa qualité de maître de l'affaire française et être imposés entre ses mains en tant que distributions occultes en application du c de l'article 111 du CGI. Ainsi, quand bien même vous ne censuriez pas, comme nous vous y invitons, l'erreur commise par la cour sur le champ d'application de l'article 111, vous devriez en tout état de cause accueillir le moyen d'erreur de droit et d'insuffisance de motivation soulevé par M. P... sur ce point.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous le n° 427220, à l'annulation de l'arrêt du 20 novembre 2018 de la cour administrative d'appel de Nancy en tant qu'il a rejeté les conclusions de la société Garovito Construções LDA tendant à la décharge des suppléments d'IS auxquels elle a été assujettie au titre des exercices clos de 2009 à 2011 ainsi que des pénalités correspondantes, au renvoi dans cette mesure de l'affaire à cette cour et à ce que l'Etat verse 3000 euros à la société Garovito Construções LDA au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- Et sous le n° 427222, à l'annulation de l'arrêt du 20 novembre 2018 de la même cour, au renvoi de l'affaire devant cette cour et à ce que l'Etat verse à M. P... 3000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.