

N° 356870
Société Findlux

N° 356871
Société Euro-Car SPRL

N°s 356872 et 356888
Société Euro-Car SPRL
Ministre du Budget

9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies
Séance du 24 novembre 2014
Lecture du 12 décembre 2014

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

La société Findlux était une société de droit luxembourgeois ayant son siège social à Luxembourg et pour actionnaires deux sociétés immatriculées aux Bahamas. Elle achetait des véhicules automobiles neufs ou d'occasion en République tchèque, en Allemagne et en Autriche, avant de les revendre en France. Elle était à ce titre en relation d'affaires avec la société RG Diffusion, implantée à Vigneux-de-Bretagne, en Loire-Atlantique, dont le gérant, M. G..., était également salarié de la société Findlux.

M. G... était également le gérant de la société de droit belge Eurocar, qui exerçait elle aussi une activité de négoce de véhicules automobiles. Le 30 octobre 1997, cette dernière société a souscrit une déclaration d'ouverture d'un établissement en France à l'adresse de la société RG Diffusion mais elle n'a jamais déposé de déclaration fiscale, estimant n'avoir aucune activité imposable en France.

L'administration fiscale a obtenu du juge judiciaire l'autorisation de mettre en œuvre la procédure de visite et de saisie prévue par l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales à l'encontre des sociétés Findlux et RG Diffusion. Les pièces saisies à cette occasion dans les locaux de la SARL RG Diffusion et au domicile de M. G..., et les vérifications de comptabilité des sociétés Findlux et Eurocar, l'ont convaincue que ces sociétés avaient leur siège de direction effective en France, où elles exerçaient leur activité par l'intermédiaire d'établissements stables.

Après avoir reconstitué leurs recettes, le service a taxé d'office les sociétés Findlux et Eurocar à l'impôt sur les sociétés et à la TVA à raison des bénéfices et des opérations rattachables à l'activité déployée en France par leurs établissements stables.

Les sociétés Findlux et Eurocar ont contesté en vain ces impositions devant le tribunal administratif de Nantes. Saisie par les sociétés, la cour administrative d'appel du même lieu a d'abord sursis à statuer sur leurs requêtes, dans l'attente de la décision du premier président de la cour d'appel de Rennes sur le recours de M. G... et de la société Eurocar contre l'ordonnance autorisant les visites domiciliaires et contre le déroulement des opérations elles-mêmes, conformément à la voie de recours ouverte rétroactivement aux contribuables parties à un litige fiscal en cours à la suite de l'arrêt *Ravon* de la CEDH du 21 février 2008¹.

Le premier président de la cour d'appel ayant validé la procédure de visite et de saisie par une ordonnance du 15 décembre 2010, la cour administrative d'appel a statué au fond par trois arrêts du 15 décembre 2011. Après avoir pris acte de dégrèvements intervenus en cours d'instance, elle a rejeté pour l'essentiel le surplus des conclusions des appelantes. Seule la société Eurocar a obtenu la décharge des rappels de TVA qui lui ont été réclamés pour la période du 1^{er} novembre au 31 décembre 1997.

Sous le n° 356870, la société Findlux se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt la concernant en tant qu'il lui est défavorable. Sous les n° 356871 et 356872, la société Eurocar vous défère quant à elle les deux arrêts confirmant respectivement les cotisations d'impôt sur les sociétés et les rappels de TVA mis à sa charge. Le ministre du budget vous demande enfin, sous le n° 356888, d'annuler l'article 2 de l'arrêt de la cour prononçant une décharge partielle en matière de TVA au profit de la société Eurocar.

I. Nous commencerons par examiner les trois pourvois impliquant la société Eurocar. Ils ne se présentent pas en la forme ordinaire, comme on vous l'annonçait autrefois, car ils posent deux questions préalables, cas peu fréquent en matière fiscale.

1. Le ministre vous demande d'abord de prononcer un non-lieu en l'état sur les pourvois de la société Eurocar. Il vous apprend que le tribunal de commerce de Saint-Nazaire a prononcé la clôture de la liquidation judiciaire de cette société pour insuffisance d'actif par un jugement du 3 avril 2013 et qu'il en a été fait mention au registre du commerce et des sociétés le 2 mai 2013. Ces actes, intervenus postérieurement à l'introduction des pourvois, ont entraîné la radiation de la société, qui n'aurait plus selon le ministre ni existence légale ni représentant qui puisse agir en son nom. Et dès lors que l'affaire n'était pas en l'état d'être jugée, faute de mémoire en défense, à la date à laquelle la radiation de la société du registre du commerce a été portée à votre connaissance, le ministre en déduit qu'il n'y a plus lieu de statuer sur les pourvois de la société Eurocar.

C'est un raisonnement qu'ont déjà tenu plusieurs tribunaux et cours (TA de Lyon, 18 décembre 1996, n° 91-3006, 6^e ch., *SARL Diaphona Productions*, RJF 12/97 n° 1169 ; CAA de Paris, 18 janvier 2001, n° 97-2234, 2^e ch., *SARL Pagenel*, RJF 7/01 n° 994 ; CAA de Lyon, 14 novembre 2002, n° 00-1182, 2^e ch., *SARL Boucheron transports*, RJF 7/03 n° 909 et, a contrario, CAA de Nantes, 19 décembre 2000, n° 97-2199, 1^e ch., *EURL Pierre Gohill*, RJF 6/01 n° 777). Mais nous ne pensons pas que vous puissiez le consacrer.

¹ Article 164 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008.

La Cour de cassation juge de manière constante que la personnalité morale d'une société commerciale dissoute et radiée du registre du commerce subsiste aussi longtemps que les droits et obligations à caractère social, notamment ceux liés aux instances en cours, ne sont pas liquidés (Cass. Com., 26 janvier 1993, n° 132, *Hemmler et autres*, RJDA 1993 n° 403 ; Cass. Com., 10 décembre 1996, n° 2067, *Mazzuco c. Benhayoune*, RJDA 2/97 n° 212). Après la date de clôture de sa liquidation, une telle société ne peut plus être représentée par le liquidateur dont le mandat a pris fin, mais doit l'être par un administrateur ad hoc désigné par la juridiction compétente, cette désignation pouvant intervenir à tout moment au cours de l'instance (Cass. Com., 18 janvier 2000, *Richaud*, n° 180, RJDA 2000 n° 423 ; Cass. Civ 2°, 24 janvier 2008, *Société Malraux Auto*, n° 07-0.748, Bull. civ. II n° 21 ; Cass. Civ. 3°, 31 mai 2000, *Ramel c. Panattoni*, Bull. civ. III n° 120).

Vous avez repris fidèlement cette jurisprudence dans votre décision *Turkménian* du 2 juin 2010 pour en déduire que lorsque la mention de la liquidation de la société a été portée au registre du commerce et des sociétés, l'ensemble des pièces de procédure de la vérification de comptabilité doit être adressée à un mandataire ad hoc de la société désigné en justice, le cas échéant à la demande de l'administration (n° 322267, RJF 2010 n° 817). Cette solution a été adoptée pour la représentation de la société pendant la phase de contrôle fiscal, dans le cas d'une liquidation ayant pour origine une dissolution volontaire par les associés. Il n'y a cependant pas d'obstacle à ce que vous étendiez cette solution à la poursuite d'une action contentieuse après la radiation de la société du registre du commerce, et dans le cas de figure où la dissolution intervient après un redressement judiciaire. La jurisprudence civiliste que nous venons de rappeler a précisément pour objet la survie de la personnalité morale de la société pour les besoins des instances judiciaires et la Cour l'applique aux sociétés auparavant placées en redressement judiciaire (Cass. Civ 2°, 6 mai 1999, n° 96-18.070).

Au cas présent, l'instance a été reprise le 14 février 2014 par un mandataire ad hoc désigné par le président du tribunal de commerce de Saint-Nazaire. Vous écarterez donc l'exception de non-lieu opposée par le ministre étant rappelé que, contrairement à ce qu'il laisse entendre, c'est à la date à laquelle vous statuez qu'il convient de se placer et non à la date à laquelle la publication du jugement de clôture de liquidation vous a été révélée.

2. Vous écarterez également la fin de non-recevoir soulevée par le ministre tirée de ce que M. G..., gérant de la société Eurocar, n'avait pas qualité pour la représenter en justice avant la désignation de ce mandataire ad hoc. Le ministre a raison de souligner que seul le liquidateur judiciaire de la société nommé en juin 2005 pouvait agir en justice en son nom entre l'ouverture et la clôture des opérations de liquidation et donc introduire les requêtes d'appel en avril 2008 puis les pourvois en cassation en février 2012.

Toutefois, il est de jurisprudence constante que les règles du code de commerce² prévoyant que l'ouverture de la liquidation emporte dessaisissement du débiteur de l'administration de ses biens ne sont édictées que dans l'intérêt des créanciers. Seul le liquidateur peut s'en prévaloir pour exciper de l'irrecevabilité du dirigeant ou du gérant de la société placée en liquidation judiciaire à ester en justice en son nom (Section, 29 octobre 1971, n° 75012 ; Section, 17 mars 1978, n° 95331, *SA Entreprise Renaudin*, au rec. ; 9 juillet

² Aujourd'hui codifiées à l'article L. 641-9 du code de commerce, elles figuraient à l'article L. 622-9 de ce code à la date du jugement prononçant l'ouverture de la liquidation (1^{er} juin 2005).

2010, *SNC d'Arbois*, n° 292468 ; 28 novembre 2012, n° 338811, *Sté Pop'Arama*, RJF 2013 n° 207). Ces règles n'étant pas d'ordre public, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en ne soulevant pas d'office l'irrecevabilité des requêtes d'appel. Et en l'absence de contestation par le liquidateur, les pourvois présentés devant vous pour la société représentée en la personne de M. G... sont recevables.

3. Venons-en aux moyens des deux pourvois de la société Eurocar.

* Les deux premiers, relatifs à la régularité de la procédure de redressement, leur sont communs. La société reproche d'abord à la cour administrative d'appel de s'être fondée, pour écarter le moyen tiré de l'irrégularité des opérations de visite et de saisie diligentées en application de l'article L. 16 B du LPF, sur l'ordonnance du premier président de la cour d'appel de Rennes de décembre 2010 validant cette procédure, alors qu'elle faisait l'objet d'un pourvoi en cassation qui a été accueilli par la Cour de cassation dans une décision du 14 février 2012, postérieurement à l'arrêt attaqué.

Vous jugez qu'une cour administrative d'appel ne commet pas d'erreur de droit en se fondant sur un arrêt de cour d'appel au motif qu'il est déjà revêtu de l'autorité de chose jugée, bien qu'il soit frappé d'un pourvoi en cassation (29 mai 2009, *Commune de Ligné*, n° 319334, aux T.). Cette solution vaut aussi bien pour les constatations de fait opérées en dernier ressort par le juge répressif (cas de la décision précitée) qu'en matière civile : votre décision de Section *Ville de Lourdes* du 25 juillet 1975 juge en cette matière que le juge administratif n'est pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce que la Cour de cassation se soit prononcée sur le pourvoi formé contre l'arrêt de cour d'appel tranchant la question préjudicielle nécessaire à la solution du litige (n° 88144, au rec.).

Dans cette décision, vous vous êtes appuyés, comme vous y conviait la lettre du code de procédure civile, sur le fait que « *le pourvoi en cassation formé contre un arrêt de cour d'appel statuant en matière civile n'a pas, sauf dispositions législatives contraires, d'effet suspensif* » (voyez, pour une décision récente reprenant cette motivation, 4 juin 2014, *M. B...*, n° 361645). Plus encore que le caractère suspensif ou non des voies de recours, ce qui nous paraît déterminer qu'une décision est passée en force de chose jugée, c'est son caractère définitif, c'est-à-dire l'épuisement des voies de recours ordinaires dont elle peut faire l'objet³. C'est le raisonnement plus général qu'affranchi du code de procédure civile, vous avez suivi dans votre décision d'Assemblée *Min. du logement c. M...* du 27 octobre 1995 pour retenir que les décisions en dernier ressort des juridictions administratives ont force de chose jugée, puis dans la décision *Commune de Ligné* déjà mentionnée. Lorsqu'une juridiction a statué en dernier ressort, sa décision est définitive, même si la sentence du juge n'est pas encore irrévocable parce qu'elle peut être contestée par la voie de recours extraordinaire qu'est la cassation. Le juge de cassation n'est pas là pour rejuger l'affaire mais seulement pour s'assurer de la légalité de la décision prise en dernier ressort.

³ Cf en ce sens les conclusions du pdt Arrighi de Casanova sur la décision d'Assemblée Min. du logement c. Mattio du 27 octobre 1995 (n° 150703), celles d'Anne Courrèges sur la décision Commune de Ligné déjà mentionnée, et celles de F. Lambomez sur la décision Consorts C... du 17 mars 2014, n° 356577.

Quoi qu'il en soit, en l'espèce, les critères de l'absence d'effet suspensif du pourvoi en cassation et du caractère définitif de l'ordonnance du premier président de la cour d'appel se superposent. L'article L. 16 B du LPF dispose en effet que le pourvoi en cassation dirigé contre une telle ordonnance obéit aux règles de la procédure civile. Or l'article 500 du nouveau code de procédure civile réserve la force de chose jugée aux jugements qui ne sont susceptibles d'aucun recours suspensif d'exécution. Cet effet suspensif ne s'attachant qu'aux voies de recours ordinaires et non au pourvoi en cassation, en vertu des articles 539 et 527 de ce code, ont force de chose jugée les décisions en matière civile rendues en dernier ressort, selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation (par ex., Soc., 19 juin 1963, Bull. n° 515 ; Soc. 20 octobre 2004, n° 03-41.593, Bull.). La cour a donc fait une exacte application de votre jurisprudence dans l'arrêt attaqué.

Vous ne vous laisserez pas troubler par l'arrêt de la chambre criminelle de la Cour de Cassation du 27 février 2013 (n° 11-82.446, RJF 2013 n° 941), jugeant que l'ordonnance du premier président d'une cour d'appel annulant une ordonnance autorisant des opérations de visite et de saisie, étant susceptible de pourvoi en cassation, n'était pas encore définitive, ce qui faisait obstacle à la restitution immédiate des pièces saisies. Si les pouvoirs d'enquête des agents de l'Autorité de la concurrence en cause dans cette affaire sont les cousins de ceux conférés à l'administration fiscale par l'article L. 16 B, la procédure contentieuse s'en distingue puisque le législateur a prévu qu'elle obéisse à la procédure pénale. Et l'arrêt de la Cour de cassation ne nous semble pas avoir d'autre portée que d'interpréter les termes de l'article L. 450-4 du code de commerce selon lesquels « les pièces saisies sont conservées jusqu'à ce qu'une décision soit devenue définitive »⁴ dans la continuité de leur rédaction antérieure, qui imposait leur conservation « jusqu'à l'intervention d'un arrêt de la Cour de cassation »⁵. Le premier moyen sera donc écarté.

Vous écarterez rapidement le deuxième qui vous invitait à tirer les conséquences, directement dans l'instance ouverte devant vous, de l'intervention de la décision de la Cour de cassation de février 2012 et de l'annulation de la procédure par la cour de renvoi qu'escomptait la société Findlux. Le ministre vous apprend en effet que ses espoirs ont été déçus : le premier président de la cour d'appel d'Angers a *in fine* confirmé la régularité des visites domiciliaires en cause par une ordonnance du 21 septembre 2012 et la société n'a pas répliqué qu'un second pourvoi en cassation aurait été formé contre cette ordonnance.

*** Sous le n° 356871, relatif à l'impôt sur les sociétés**, la société Eurocar critique sous tous les angles possibles les motifs de l'arrêt par lesquels la cour a estimé qu'elle avait un établissement stable en France.

Sur le terrain du droit interne, la cour a d'abord relevé sans dénaturation un ensemble d'éléments caractérisant l'existence en France d'un établissement autonome de la société Eurocar dirigé par M. G... : les relevés de comptes bancaires de la société belge étaient adressés en France au siège de la société RG Diffusion, les bons de transport des véhicules mentionnaient l'implantation de la société Eurocar à Vigneux-de-Bretagne où ils étaient réceptionnés et remis aux clients français, un salarié y était employé en 1997. Elle en a conclu, par une exacte qualification juridique, que cette société devait être regardée comme ayant exploité une entreprise en France, au sens des dispositions de l'article 209 du CGI, et

⁴ Dans sa rédaction issue de la loi n° 2009-526 du 12 mai 2009 (article 139).

⁵ Rédaction issue l'ordonnance n° 2008-1161 du 13 novembre 2008.

que les bénéfices tirés de cette activité y étaient imposables en application de la loi fiscale française. Contrairement à ce qui est soutenu, la cour a bien recherché si l'entreprise exerçait son activité de manière habituelle en France et n'a donc pas commis d'erreur de droit. La motivation de son arrêt est par ailleurs suffisante.

Sur le terrain conventionnel, la cour a déduit des éléments précédents que la société Eurocar disposait pour l'exercice de son activité d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable au sens des stipulations de l'article 4 de la convention fiscale franco-belge, conforme au modèle OCDE. Elle n'a pas commis d'erreur de droit, recherchant notamment si l'installation de la société Eurocar présentait un certain degré de permanence. Elle n'a dénaturé ni les faits ni les écritures d'appel de la société en faisant état de la réception et de la livraison des véhicules en Loire-Atlantique. Ce faisant, la cour n'a nullement jugé que les installations françaises auraient été utilisées uniquement pour stocker les véhicules vendus au préalable depuis la Belgique, qualification qui aurait exclu celle d'établissement stable au sens de la convention. Les nombreux moyens critiquant ces motifs de l'arrêt sont tous infondés.

Enfin, en jugeant que la société n'apportait pas la preuve du caractère excessivement sommaire de la méthode de reconstitution de son chiffre d'affaires, la cour aurait entaché son arrêt d'erreurs de droit et de qualification juridique. La requérante ne combat pas efficacement l'appréciation de la cour en se bornant à faire valoir, sans plus de détails, que l'administration n'a pas pris en compte des opérations réalisées et taxées en Belgique et n'a pas opéré de pondération, dont on voit mal la nécessité en dehors de la méthode des coefficients de bénéfices sur achats, objet de la jurisprudence qu'elle invoque mais qui n'a pas été utilisée pour reconstituer ses résultats. Le dernier moyen ne peut prospérer et nous vous invitons à rejeter le pourvoi n° 356871, y compris les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du CJA.

*** Les moyens relatifs au bien-fondé des rappels de TVA** présentés sous le n° 356872 tendent à établir l'existence de livraisons intracommunautaires exonérées de taxe. Ils ne vous retiendront pas.

La cour n'a pas dénaturé les écritures d'appel en tenant pour acquis que les véhicules ne transitaient pas par la Belgique : elle a bien répondu à la contestation de la société tendant à prouver l'existence de livraisons intracommunautaires.

La cour a suffisamment motivé son arrêt sur ce point. Sous couvert d'erreur de droit et de qualification juridique, la société ne peut critiquer en cassation son appréciation souveraine sur l'absence de valeur probante, quant à la réalité du passage physique des véhicules par la Belgique, des divers documents produits, notamment des demandes d'immatriculations en Belgique.

La formule maladroite de l'arrêt faisant « résulter de l'instruction » l'appréciation portée par la cour sur le respect des articles 256 et 258 du CGI ne révèle en outre aucune erreur de droit ou méconnaissance de son office justifiant une censure.

Enfin, la requérante se plaignait en appel de positions contradictoires prises dans le cadre des contrôles des sociétés Eurocar et RG Diffusion par le vérificateur, qui aurait été guidé par un objectif de rendement. Aucune dénaturation ou contradiction de motifs n'entache la réponse de la cour, qui a estimé que l'administration ne s'était pas déterminée en fonction de considérations extérieures au service susceptibles de révéler l'existence d'un parti pris. Le dernier moyen n'est pas fondé et l'ensemble des conclusions du pourvoi n° 356872 doit être rejeté.

II. Sous le n° 356888, le ministre conteste le même arrêt en tant qu'il a déchargé la société Eurocar des rappels de TVA mis à sa charge au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 octobre 1997. Son pourvoi pose une question inédite sur la prorogation du délai de reprise dont bénéficie l'administration en cas de découverte d'une activité occulte.

Dans sa rédaction applicable au litige, issue de la loi de finances pour 1997, le 2^e alinéa de l'article L. 176 du LPF portait de trois à six ans le délai de reprise de l'administration en matière de TVA, afin de faire obstacle à la prescription trop rapide des impositions dues à raison d'activités clandestines, l'administration ne pouvant agir tant qu'elle ignore l'existence d'une activité occulte⁶.

Plus précisément, le délai de reprise était prolongé jusqu'à la fin de la sixième année suivant celle au titre de laquelle la taxe était devenue exigible, lorsque le contribuable n'avait pas déposé dans le délai légal les déclarations fiscales qu'il était tenu de souscrire et n'avait pas fait connaître son activité professionnelle à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce.

La cour a estimé que cette dernière condition n'était pas remplie car la société Eurocar avait fait connaître son activité en déposant une déclaration d'ouverture d'un établissement stable en France le 30 octobre 1997. Elle en a déduit que l'administration ne pouvait se prévaloir du délai spécial de reprise de six ans pour exercice d'une activité occulte en 1997 et que les rappels de TVA réclamés au titre de l'ensemble de cette année étaient prescrits lorsque la notification de redressements est parvenue à la société le 3 janvier 2001.

La cour a ainsi considéré que les conditions d'application du délai de reprise étendu s'apprécient de manière indivisible année par année. Elle n'a pas retenu la thèse de l'administration, qui soutient, conformément à sa doctrine⁷, que c'est à la date du fait générateur de l'impôt qu'il convient de vérifier si la société a déclaré son activité. En l'espèce, le fait générateur de la TVA sur l'opération d'achat-revente de voitures coïncide avec l'exigibilité de la taxe ; ces deux événements interviennent à la date de la livraison des véhicules en vertu de l'article 269 du CGI. Si l'on suit l'analyse du ministre, les livraisons de voitures effectuées par la société Eurocar entre le 1^{er} janvier et le 29 octobre 1997 relevaient d'une activité occulte : pour les dix premiers mois de l'année, le droit de reprise étendu de six ans courant jusqu'au 31 décembre 2003 trouvait à s'appliquer. En revanche, la taxe afférente

⁶ Le délai spécial de reprise a été institué par l'article 115 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 qui l'avait fixé à six ans. Il a été porté à dix ans par l'article 52 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008.

⁷ Inst. 30 octobre 1997, 13 L-4-97 ; D. adm. 13 L-1218 n° 12 et 13, 1er juillet 2002 ; Inst. 1er avril 2010, 13 L-3-10 n° 16.

à une livraison de bien effectuée en novembre ou en décembre 1997, après la déclaration d'activité, ne pouvait être reprise que dans le délai normal expirant le 31 décembre 2000.

C'est pourquoi, raisonnant en fonction du fait générateur de l'imposition, l'administration a dégrevé en appel les rappels de TVA correspondant aux opérations des mois de novembre et décembre 1997 et la totalité de l'impôt sur les sociétés réclamé au titre de l'année 1997, l'établissement de la société Eurocar étant déclaré au moment du fait générateur de cette imposition, correspondant à la clôture de l'exercice le 31 décembre 1997.

La société rétorque que la position du service n'est pas cohérente si l'on raisonne en termes de prescription, qui constitue l'envers de la médaille du droit de reprise. Elle fait valoir que la prescription s'acquiert non pas de date à date mais par année pleine, et ce quelle que soit la date exacte du fait générateur de l'imposition au cours d'une année donnée. Il est exact que le délai de reprise disparaît le 31 décembre de chaque année à minuit pour toutes les impositions atteintes cette année-là par la prescription, et non de manière glissante trois ou six ans jour pour jour après le fait générateur d'une imposition. Pour aller dans le sens de la société, on peut lire le 2^e alinéa de l'article L. 176 du LPF comme désignant simplement l'année à la fin de laquelle expire le droit de reprise, indépendamment de la date précise à laquelle la taxe est devenue exigible au cours de la 6^e année précédente. Mais reste entière la question de savoir sur quelles impositions porte, à la fin de cette 6^e année, la prescription ou l'extinction du droit de reprise étendu.

La société ajoute que la thèse du ministre est plutôt une parenthèse illogique dans la prescription, normalement définitivement acquise sans retour en arrière dans la flèche du temps, puisqu'à la suivre, en 2001, l'administration pouvait adresser à la société une notification visant les dix premiers mois de l'année 1997 et toute l'année 1998, encore incluse dans le délai de droit commun de trois ans, mais pas les mois de novembre et décembre 1997. Ce constat perturbant est cependant la conséquence de l'existence des deux délais de reprise distincts prévus par le législateur et ne suffit pas en soi à condamner la position du ministre.

Plusieurs arguments nous font pencher en sa faveur. La question que vous devez résoudre est en réalité celle de la date à laquelle une activité cesse d'être occulte. Il s'agit d'apprécier une condition légale au bénéfice pour l'administration de l'allongement de son droit de reprise. Or, eu égard à l'objectif poursuivi, qui est de laisser au vérificateur le temps de découvrir l'activité occulte en plus du délai nécessaire au contrôle, la solution de la cour n'est guère satisfaisante car elle revient à juger qu'une déclaration d'activité en fin d'année fait perdre rétroactivement son caractère occulte à l'activité exercée depuis le 1^{er} janvier et prive l'administration de tout délai supplémentaire pour cette année.

De plus, la lettre du 2^e alinéa de l'article L. 176 du LPF incite à apprécier la réalisation de cette condition à la date d'exigibilité de la TVA puisqu'il renvoie au moment où la taxe est devenue exigible, déterminé selon les règles prévues à l'article 269 du CGI.

Ajoutons qu'en matière de TVA, il est habituel de raisonner par périodes d'imposition infra annuelles, sans doute précisément parce qu'il existe autant de faits générateurs et de dates d'exigibilité que de transactions passibles de la taxe au cours d'une même année. Vous jugez ainsi que le fait générateur ou l'exigibilité de l'impôt est le point de départ à la fois du délai spécial de réclamation ouvert par l'article R. 196-1 du LPF au contribuable soumis à une procédure de reprise ou de rectification pour présenter ses propres

réclamations, et du délai symétrique de reprise de l'administration en pareil cas (8 avril 1998, *Min. c. G...*, n° 1796052, aux T., RJF 1998 n° 711).

Vous observerez enfin qu'alors que le législateur a pris soin, au 3^e alinéa de l'article L. 176, d'aligner le délai de reprise normal de trois ans applicable à la TVA sur celui concernant l'impôt sur les sociétés lorsque l'exercice ne correspond pas à l'année civile, il n'a pas prévu de disposition analogue pour le délai spécial de six ans, laissant la voie ouverte, en cas d'activité occulte, à des solutions différenciées entre impositions commerciales selon la date de leurs faits générateurs.

Nous vous proposons donc de juger que le délai spécial de reprise en matière de TVA s'applique au titre de la période où l'activité était clandestine. Si vous nous suivez, vous en déduirez que l'administration pouvait se prévaloir de ce délai étendu pour rappeler la TVA relative aux opérations occultes réalisées par la société Eurocar entre le 1^{er} janvier et le 30 octobre 1997 et que la cour a commis une erreur de droit en jugeant ces impositions prescrites. Vous ferez droit au pourvoi du ministre, ce qui fera obstacle à ce que vous accordiez à la société Eurocar une somme au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

III. Reste à examiner le pourvoi de la société Findlux. Nous n'évoquerons que les moyens qui se distinguent de ceux des pourvois précédents.

Un moyen de régularité de la procédure est propre à ce dossier. Il est soutenu que la cour a dénaturé les pièces du dossier et entaché son arrêt d'erreurs de droit et de qualification juridique en jugeant que l'administration ne s'était pas rendue coupable d'abus de droit rampant. Ces critiques ne portent pas : la cour a correctement répondu, dans le sillage de votre décision *P...* du 30 juillet 2010 (n° 306318, RJF 2010 n° 1004) qu'en se fondant sur la circonstance que la société Findlux exerçait ses activités en France par l'intermédiaire d'un établissement stable, l'administration n'a nullement entendu écarter un montage à but exclusivement fiscal reposant sur l'interposition de la société Findlux. Ce moyen sera écarté ; aucun des moyens soulevés n'est ainsi de nature à entraîner la cassation de l'arrêt dans son ensemble.

Son annulation partielle, en tant qu'il porte sur l'impôt sur les sociétés, nous semble en revanche inéluctable. Alors qu'elle avait nettement choisi son terrain dans l'arrêt concernant la société Eurocar, la cour est restée ambiguë sur le fondement de son raisonnement aboutissant à la reconnaissance d'un établissement stable en France de la société Findlux au sens cette fois-ci des stipulations de l'article 2 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958. Son arrêt rappelle deux critères alternatifs propres à caractériser un tel établissement stable que sont l'installation fixe d'affaires et la présence d'un agent dépendant ayant le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère et utilisant effectivement ce pouvoir de manière habituelle. La cour n'a toutefois pas indiqué explicitement au juge de cassation sur quel terrain elle entendait se placer au cas d'espèce, ce qui pourrait déjà justifier la censure de son arrêt, comme le soutient la société requérante.

Vous pouvez toutefois faire l'effort de considérer que la cour a implicitement choisi le critère du « représentant non indépendant » car elle s'est concentrée sur le rôle de M. G... dans l'exploitation de la société vérifiée, estimant qu'il exerçait en France « les fonctions de dirigeant de fait » de cette société dont il était l'unique salarié, avant de conclure que la société Findlux possédait en France un établissement stable « en la personne de M. G... ».

Mais cette lecture bienveillante ne peut sauver l'arrêt, car la cour l'a insuffisamment motivé et a commis une erreur de droit en omettant de rechercher si M. G... possédait et exerçait effectivement le pouvoir d'engager juridiquement la société, alors que ce point était débattu devant elle. Vous exigez en effet la réunion de deux critères pour qu'une personne soit qualifiée d'agent dépendant constituant un établissement stable de la société étrangère qu'il représente : la dépendance vis-à-vis de cette société et le pouvoir de l'engager en droit à l'égard des tiers dans une relation commerciale (25 juillet 1980, n° 11535, RJF 10/80 n° 761 ; 6 juillet 1983, n° 37410, RJF 10/83 n° 1122 ; 27 février 1984, n° 37377, RJF 4/84 n° 533 et, pour une application plus récente fixant le dernier état de votre jurisprudence sur l'appréciation de ce critère, 31 mars 2010, *Sté Zimmer Ltd*, n° 304715 et 308525, RJF 6/10 n° 568⁸). Cette deuxième condition, que vous contrôlez au titre de l'erreur de droit (Section, *Sté Interhome AG*, 20 juin 2003, n° 224407, RJF 2003 n° 1147 et *Min. c. Sté Midex*, 5 avril 2006, n° 381098, RJF 7/06 n° 909), n'est d'ailleurs remplie que si l'agent fait un usage effectif et à titre habituel du pouvoir qui lui est ainsi dévolu (1^{er} juin 2005, *Nouvelle-Calédonie c. Sté Eagle Star Vie*, n° 259618, RJF 2005 n° 1087).

A défaut de se placer sur le terrain plus évident de l'installation fixe d'affaires, la cour devait donc vérifier si M. G... était habilité à négocier et conclure des contrats au nom de la société Findlux. Nous ne vous proposons pas de rectifier son arrêt en jugeant que les éléments relevés par ailleurs dans l'arrêt mettent de toute manière en évidence l'existence d'une installation fixe d'affaires caractéristique d'un établissement stable. Il vous est arrivé de procéder ainsi (décision de jugeant seule, *Sté Iota*, 6 octobre 2010, n° 307680, RJF n° 143) mais une telle substitution de motifs en cassation nous paraît peu orthodoxe, car il est difficile d'affirmer qu'elle ne suppose l'appréciation d'aucune circonstance de fait.

Vous ferez donc droit au moyen d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit invoqué par la société et annulerez l'arrêt attaqué, en tant qu'il porte sur l'impôt sur les sociétés, les contributions additionnelles à cet impôt et l'imposition forfaitaire annuelle.

2. En revanche, aucun des moyens ne nous paraît justifier l'annulation de l'arrêt en ce qu'il confirme les rappels de TVA.

⁸ Cette décision revient en partie sur la décision de Section *Interhome* de juin 2003 et modifie l'appréciation portée sur ce critère, la capacité à engager « en fait » la société étrangère ne suffisant plus à caractériser un agent dépendant constituant un établissement stable.

Il ne peut être reproché à la cour de ne pas avoir répondu au moyen tiré de ce que le vérificateur aurait délibérément écarté des documents établissant que la TVA afférente aux véhicules importés de République tchèque et acquis par la société Findlux avait été acquittée, ni d'avoir, de ce fait, elle-même méconnu les principes de loyauté et d'impartialité. En effet, la TVA relative aux importations en provenance de cet Etat a fait l'objet d'un dégrèvement intervenu en cours d'instance d'appel, qui rendait inopérant le moyen soulevé devant elle à l'encontre de ces rappels et n'appelait pas d'autre réponse que le non-lieu à statuer partiel prononcé par la cour.

Par son dernier moyen, la société conteste le bien-fondé des rappels de TVA restant en litige, relatifs à des ventes de véhicules d'occasion acquis en Autriche et en Allemagne et cédés en définitive à des particuliers français. La cour a jugé qu'aucune pièce du dossier ne corroborait les allégations de la société Findlux selon lesquelles elle devenait propriétaire de ces véhicules avant leur transport sur le territoire d'un autre Etat membre, et a refusé d'y voir des livraisons intra-communautaires exonérées de TVA. Contrairement à ce qui est soutenu, la cour, qui a suffisamment motivé son arrêt, a porté sur la réalité de ces livraisons une appréciation souveraine exempte de dénaturation qui ne peut être discutée en cassation (27 juillet 2005, *Sté Fauba France*, n° 273619 ; RJF 2005 n° 1173) et la société n'était pas le moyen d'erreur de droit soulevé. Ce dernier moyen ne peut qu'être écarté.

Vous confirmerez par conséquent l'arrêt de la cour dans la mesure où il porte sur les rappels de TVA. La société obtenant une cassation partielle de l'arrêt attaqué, vous pouvez lui accorder une somme de 1 500 euros au titre des frais irrépétibles.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous les n° 356871 et 356872, au rejet des pourvois de la société Eurocar ;
- Sous le n° 356888, à l'annulation de l'article 2 de l'arrêt attaqué, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Nantes dans la mesure de la cassation ainsi prononcée, et au rejet des conclusions présentées par la société EuroCar au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- Sous le n° 356870, à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il porte sur l'impôt sur les sociétés, les contributions additionnelles à cet impôt et l'imposition forfaitaire annuelle, au renvoi de l'affaire à la cour dans cette mesure, à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi de la société Findlux.