

**N° 410533**

**M. B...**

**N° 410534**

**M. et Mme B...**

**N° 410544**

**Société Trust Paving  
Unipessoal LDA**

**3<sup>ème</sup> chambre jugeant seule**

**Séance du 9 janvier 2019**

**Lecture du 30 janvier 2019**

## **CONCLUSIONS**

**M. Laurent CYTERMANN, rapporteur public**

La société de droit portugais Trust Paving Unipessoal LDA exerce une activité de mise à disposition de main d'œuvre au profit exclusif de la société B... Bâtiment, établie en France, pour des chantiers de pose de pierres et de dalles extérieures. Sur la base d'informations obtenues dans le cadre du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, la société B... Bâtiment étant poursuivie devant le TGI de Valence pour travail dissimulé, et d'une assistance administrative auprès des autorités fiscales portugaises, l'administration a estimé que la société Trust Paving Unipessoal disposait d'un établissement stable en France à l'adresse de la société B... Bâtiment, qu'elle y réalisait des opérations économiques de manière occulte et qu'elle y était tenue aux obligations déclaratives, notamment en matière de TVA. Après avoir engagé une vérification de comptabilité de cet établissement stable au titre des exercices clos les 31 décembre 2007, 2008 et 2009 en matière d'impôt sur les sociétés, et pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2007 au 30 septembre 2010 en matière de TVA, l'administration a décidé de procéder à une évaluation d'office pour opposition au contrôle fiscal. Par une décision du 24 mai 2012 statuant sur la réclamation de la société TPU contre les rehaussements d'imposition qui lui avaient été notifiés, l'administration a ensuite décidé de substituer la procédure de taxation d'office, justifiée par l'absence de déclaration dans le délai légal, à la procédure d'évaluation d'office, et a accordé un dégrèvement partiel. Par un jugement du 19 mars 2015, le TA de Grenoble a rejeté la demande de la société TPU contre cette décision, rejet confirmé par un arrêt de la CAA de Lyon du 28 mars 2017, contre lequel cette société se pourvoit régulièrement en cassation sous le n° 410544. Il faut d'emblée souligner que la société ne conteste plus le principe de son imposition en France mais seulement la régularité de la procédure d'imposition et le bien-fondé des impositions et des pénalités mises à sa charge.

Parallèlement, au titre de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales, l'administration a réintégré des sommes réputées distribuées par la société à M. A... B..., gérant de la société TPU, pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier et du 31 octobre 2008, et à M. A... B... et son épouse pour la période couvrant la fin de l'année 2008 et l'année 2009. M. B..., sous le

n° 410533, et les époux B..., sous le n° 410534, se pourvoient en cassation contre les deux autres arrêts de la CAA de Lyon du 28 mars 2017 ayant rejeté l'essentiel de leurs conclusions.

### **1) Nous aborderons d'abord le pourvoi de la société TPU (n° 410544)**

**1.1.** La société soutient en premier lieu que la cour a dénaturé les faits et les pièces du dossier et commis une erreur de droit en jugeant que l'administration fiscale n'avait pas renoncé à la procédure d'imposition d'office, laquelle n'aurait pas été révélée par la vérification de comptabilité et, partant, que le défaut de respect des garanties attachées à la procédure de redressement contradictoire était sans effet sur la régularité de la procédure d'imposition.

Ce moyen se décompose en deux branches. Par la première branche, la société soutient que contrairement à ce qu'a jugé la cour, l'administration fiscale devait être regardée comme ayant en réalité appliqué la procédure de redressement contradictoire, au motif que dans la proposition de rectification, les services fiscaux avaient indiqué à la société qu'elle bénéficiait d'un délai de 30 jours pour faire valoir ses observations. Mais en jugeant que cette circonstance était sans incidence sur la régularité de la procédure et ne saurait signifier que l'administration aurait renoncé à la procédure d'imposition d'office, la cour n'a fait que se conformer à votre jurisprudence. Vous censurez ainsi l'arrêt d'une cour jugeant qu'en communiquant au contribuable des informations non prévues par la procédure de taxation d'office, l'administration s'est placée dans le champ d'application de la procédure contradictoire (9 février 2001, *M...*, n° 208192, RJF 4/01, n° 531).

La deuxième branche tend à démontrer que la situation de taxation d'office a été révélée par la vérification de comptabilité et que dès lors, les irrégularités de la vérification « contaminaient » la procédure d'imposition. La société soutient à cet égard que c'est la vérification de comptabilité qui a révélé le montant des chiffres d'affaires et des bénéfices justifiant le dépôt des déclarations dont l'omission a motivé la taxation d'office. Vous jugez en effet que les irrégularités d'une vérification affectent la régularité d'une procédure d'imposition d'office si et seulement si c'est ce contrôle irrégulier qui a permis à l'administration d'avoir connaissance de la situation justifiant l'imposition d'office (2 février 1996, *T...*, n° 140424, Inédit ; 28 juillet 2011, *Sté Batyvel*, n° 312581, RJF 12/11 n° 1348). Le simple examen de la chronologie procédurale permet d'infirmier la thèse de la société : en effet, des mises en demeure de satisfaire à ses obligations déclaratives ont été envoyées à la société TPU dès le 8 octobre 2010, sur le fondement des informations obtenues par le droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et l'assistance administrative des autorités fiscales portugaises, alors que le premier avis de vérification n'a été envoyé que le 18 novembre 2010. La cour, qui s'est bien placée dans le cadre de votre jurisprudence, n'a donc pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant que la situation d'imposition d'office n'avait pas été révélée par la vérification. Vous écarterez donc ce premier moyen de cassation.

**1.2.** Le deuxième moyen de cassation a trait au bien-fondé de l'imposition en matière d'IS. La cour a jugé que la société n'apportait pas la preuve qui lui incombait que la méthode de reconstitution du bénéfice imposable retenue par l'administration était radicalement viciée ou excessivement sommaire. La société présente deux critiques qui nous paraissent fondées.

Tout d'abord, pour déterminer le chiffre d'affaires de la société TPU, l'administration a appliqué aux prestations facturées par TPU à la SAS B... Bâtiment un taux de marge de 2,27, qui était le taux de marge le plus faible observé sur la période contrôlée pour la SAS B... Bâtiment. La requérante soutenait que le taux de marge de la société B... ne pouvait être une

référence pertinente car celle-ci exerce une activité de transformation de matériaux, alors que la société TPA se livre à une activité de mise à disposition de main-d'œuvre. Si l'administration lui a partiellement donné gain de cause sur ce point dans sa décision du 24 mai 2012, en ramenant le taux de marge de 2,87 (soit la moyenne pondérée des 3 années contrôlées) à 2,27, ce dernier taux de marge restait tiré de l'activité de la société B... La cour a jugé qu'il résultait de l'instruction et n'était pas contesté que les deux sociétés avaient le même objet social et exerçaient dans le même domaine d'activité. Cette affirmation nous paraît erronée : s'il est exact que la société TPU exerçait son activité pour le bénéfice exclusif de la société B..., à tel point que cette dernière a pu être regardée comme constituant un établissement stable de la première, il n'en reste pas moins que les conditions économiques d'une activité de prêt de main d'œuvre, dans laquelle le prestataire ne fait que refacturer les coûts salariaux qu'il supporte en appliquant une marge bénéficiaire, sont tout à fait différentes de celles d'une activité de bâtiment, qui implique la transformation de matériaux.

Ensuite, la société TPU avait produit ses déclarations aux autorités fiscales portugaises et réclamait que ses produits et ses charges soient évalués sur la base de celles-ci plutôt que selon une méthode de reconstitution. La cour a refusé de tenir compte de ces éléments au motif que la VC concernait l'établissement français de la société et qu'ils avaient été produits postérieurement aux opérations de contrôle. Devant vous, le ministre soutient de même que l'absence de remise en cause de ces déclarations déposées au Portugal par les autorités de ce pays est étrangère au présent litige. Il ne paraît cependant pas possible de juger, comme l'a fait la cour, d'une part que la société TPU n'exerçait aucune activité économique effective au Portugal et réalisait la totalité de ses activités en France, et d'autre part que les déclarations aux autorités fiscales portugaises n'ont aucun lien avec le litige fiscal concernant ces activités. La société TPU soutient d'ailleurs sans être contredite que les chiffres d'affaires déclarés aux autorités portugaises sont cohérents avec ceux retenus par l'administration française à partir des comptes de la société B... Bâtiment et qu'ils intègrent une légère marge bénéficiaire par rapport aux salaires qu'elle a versés aux salariés mis à disposition. Ces déclarations peuvent donc être regardées comme des « *éléments réels de l'exploitation* » (17 novembre 2000, n° 194968, P... : RJF 2001, n°171) permettant de démontrer le caractère radicalement vicié de la méthode retenue par l'administration.

Opérant en la matière un contrôle de qualification juridique (28 février 1996, *SARL Le Colonis*, n° 128767 : RJF 1966 n°486 ; 18 janvier 2017, *Mme B...* et *Société Le Carlotta*, n° 386458 et 386459 : RJF 4/17 n° 347), vous censurerez l'appréciation de la cour quant à cette absence de caractère radicalement vicié, ce qui vous conduira à annuler l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur les cotisations d'impôt sur les sociétés.

**1.3.** Le dernier moyen de cassation de ce pourvoi concerne les pénalités. Si vous nous suivez concernant le précédent moyen, vous casserez l'arrêt par voie de conséquence en ce qui concerne la majoration de 80 % appliquée aux cotisations d'impôt sur les sociétés mais vous devrez quand même vous prononcer sur ce dernier moyen, qui pourrait conduire à l'annulation de l'arrêt également en ce qui concerne la même majoration appliquée aux rappels de TVA.

La proposition de rectification du 28 juin 2011 comportait des majorations de 100 % justifiées par l'opposition au contrôle fiscal, en application de l'article 1732 a) du code général des impôts. Dans sa décision du 24 mai 2012, l'administration a tiré les conséquences de la substitution de la taxation d'office à l'évaluation d'office en remplaçant les majorations de

100 % par celles de 80 % prévues par l'article 1728 c) du même code en cas de défaut de déclaration, dans l'hypothèse de la découverte d'une activité occulte.

La société soutient que la cour a commis une erreur de droit en ne recherchant pas si les conditions permettant à l'administration de procéder à une substitution de base légale de la pénalité étaient réunies. Bien que ce moyen n'ait pas été soulevé devant la cour, le moyen de cassation est opérant car les juges du fond sont tenus de procéder, même d'office, à cette vérification (16 février 2000, *M. A...*, n° 180643, Inédit).

Il n'est cependant pas fondé. Vous jugez que si l'administration est en droit, à tout moment de la procédure contentieuse, de justifier d'une pénalité en en modifiant le fondement juridique, c'est à la double condition que la substitution de base légale ainsi opérée ne prive le contribuable d'aucune des garanties de procédure prévues par la loi et que l'administration invoque, au soutien de sa demande de substitution de base légale, des faits qu'elle avait retenus pour motiver la pénalité initialement appliquée (Sect., 1<sup>er</sup> octobre 1999, *Association pour l'unification du christianisme mondial*, n° 170598, Rec.). Or la proposition de rectification se fondait déjà sur les éléments justifiant légalement l'application de la pénalité prévue par l'article 1728 c), à savoir le défaut de présentation des déclarations malgré les mises en demeure et le caractère occulte de l'activité.

## **2) Les deux pourvois relatifs à l'impôt sur le revenu et aux contributions dus par les époux B... (n° 410533 et 410534) vous retiendront moins longtemps.**

Les suppléments d'imposition mis à la charge de M. et Mme B... découlent des bénéfices reconstitués par l'administration dans le cadre de la procédure relative à la société TPU : l'administration les a qualifiés de revenus distribués sur le fondement des articles 109 et 111 c) du code général des impôts et a considéré qu'ils avaient été entièrement appréhendés par M. B..., seul maître de l'affaire. La cour, après avoir prononcé dans les deux dossiers un non-lieu en raison d'un dégrèvement partiel accordé en cours d'instance par l'administration, a confirmé l'analyse de celle-ci et rejeté le surplus des requêtes.

Devant la cour, M. et Mme B... s'étaient prévalus du caractère arbitraire de la reconstitution des bénéfices de la société TPU opérée par l'administration, en s'appropriant les écritures de cette société. La cour n'a pas répondu à ce moyen, qui était opérant. Vous annulez donc l'article 2 de chacun de ces deux arrêts.

### **PCMNC :**

- **sous le n° 410544, à l'annulation de l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur les cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles la société Trust Paving Unipessoal LDA a été assujettie au titre des exercices clos de 2007 à 2009 ainsi que sur les pénalités correspondantes, au renvoi de l'affaire dans cette mesure devant la cour administrative d'appel de Lyon et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 2 000 € à la société TPU au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;**
- **et sous les n° 410533 et 410534, à l'annulation de l'article 2 de chacun des arrêts, au renvoi des affaires dans cette mesure devant la cour et à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 1 500 € pour chacune de ces affaires.**