

N° 428898

M. K...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 13 novembre 2020

Lecture du 27 novembre 2020

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Cinq ans après votre décision de Plénière *Société Frutas y Hortalizas Murcia SL*¹, le cas des contribuables qui, n'ayant pas déclaré l'activité qu'ils exerçaient en France tout en ayant acquitté l'impôt dans un Etat étranger, plaident l'erreur pour échapper aux conséquences fiscales défavorables de leur omission, vous est désormais familier.

Telle est la ligne de défense de M. K..., dont l'administration fiscale a découvert l'activité d'entrepreneur individuel dans le secteur des travaux du bâtiment à la suite de l'ouverture par le parquet de Lyon, en 2011, d'une enquête pénale pour activité dissimulée. L'administration a engagé une vérification de comptabilité au titre des exercices clos de 2005 à 2010, à l'issue de laquelle elle a procédé à la reconstitution de son chiffre d'affaires à partir des crédits figurant sur ses relevés bancaires. Par voie de taxation d'office, elle lui a assigné des suppléments d'impôt sur le revenu et des rappels de taxe sur la valeur ajoutée, qu'elle a assortis de la majoration de 80% prévue par le c du 1 de l'article 1728 du CGI en cas de découverte d'une activité occulte.

Pour échapper à l'application de cette pénalité et du délai spécial de reprise, M. K... a attribué sa défaillance déclarative à une erreur, son entreprise étant immatriculée en Pologne, pays dans lequel il avait déclaré ses revenus et acquitté l'impôt. Le tribunal administratif de Lyon n'a pas convaincu par ses explications, pas plus que la cour administrative d'appel de Lyon, qui a confirmé le rejet de sa demande de décharge, sous réserve de dégrèvements intervenus en cours d'instance. M. K... vous demande d'annuler son arrêt.

1. Il soutient en premier lieu que la cour a inexactement qualifié les faits et commis plusieurs erreurs de droit en retenant l'exercice d'une activité occulte en France et en confirmant, par voie de conséquence, l'application du délai spécial de reprise.

¹ CE, plén. 7 décembre 2015, n° 368227, min. c/ Sté Frutas y Hortalizas Murcia SL, au rec. et à la RJF 2/16 n° 160, chron. N. Labrune p. 129, concl. F. Aladjidi p. 244.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Selon l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, un contribuable est réputé exercer une activité occulte lorsque, d'une part, il ne dépose pas dans le délai légal les déclarations fiscales qu'il est tenu de souscrire, et, d'autre part, soit ne fait pas connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit se livre à une activité illicite². Cette infraction revêt un caractère objectif, la loi fiscale excluant de tenir compte du caractère intentionnel ou non de la défaillance déclarative. En vous appuyant sur une décision du Conseil constitutionnel imposant à l'administration d'apporter la preuve de l'exercice occulte d'une activité professionnelle³, vous avez néanmoins reconnu, par votre décision *Société Frutas*, une forme de « droit à l'erreur » du contribuable. Vous avez jugé que, lorsque le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations déclaratives, l'administration est réputée apporter la preuve de l'exercice occulte de l'activité si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives. Votre décision aménage ainsi un régime de présomption réfragable, qui fonctionne comme une « soupape de sécurité » permettant d'échapper au caractère mécanique de la sanction prévue à l'article 1728 du CGI qui résulterait, à défaut, du caractère objectif de l'infraction.

Vous avez étendu l'application de cette solution au délai spécial de reprise de dix ans ouvert à l'administration fiscale en cas de découverte d'une activité occulte, par l'article L. 169 du LPF, pour l'impôt sur les bénéfices (CE, 21 juin 2018, min. c/ M. D..., n° 411195, aux tables et à la RJF 10/18 n° 991) et par l'article L. 76 du LPF pour les taxes sur le chiffre d'affaires (CE, 18 mars 2019, Société Ediprint, n° 410573, aux tables et à la RJF 6/19 n° 565).

Votre décision de Plénière énonce par ailleurs deux critères à l'aune desquels il convient d'apprécier les justifications présentées par un contribuable faisant valoir qu'il a satisfait à ses obligations fiscales dans un Etat étranger. Vous avez précisé que le juge de l'impôt doit tenir compte « *tant du niveau d'imposition dans cet autre Etat que des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux Etats* ».

C'est cette grille d'analyse que la cour a mise en œuvre en l'espèce. Elle a d'abord relevé que M. K... exerçait son activité d'entrepreneur individuel exclusivement en France sans avoir satisfait à ses obligations déclaratives. Elle a ensuite estimé que s'il pouvait utilement se prévaloir de la présence d'une clause d'assistance administrative dans la convention fiscale franco-polonaise, la comparaison entre le montant de 7085 euros acquitté en Pologne au titre de la période en cause et celui de 20.938 euros mis à sa charge en France à l'issue du contrôle révélait une importante différence du niveau d'imposition entre les deux pays. Elle en a conclu que le contribuable ne justifiait pas s'être mépris sur la portée de ses obligations fiscales.

A l'appui de son pourvoi, M. K... conteste tant cette conclusion, sous l'angle de l'erreur de qualification juridique, que la manière dont celle-ci a tenu compte du niveau d'imposition en Pologne, entachée selon lui d'erreur de droit et de dénaturation.

² L'inclusion de l'activité illicite résulte de la loi n° 2009-1674 de finances rectificative pour 2009.

³ Cons. const. 29-12-1999 n° 99-424 DC, cons. 50 à 56 : RJF 2/00 n° 248, chron. J. Maïa RJF 2/01 p. 99.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Commençons par l'examen de ces dernières critiques. Le requérant reproche d'abord à la cour d'avoir commis une erreur de calcul, faute d'avoir tenu compte des dégrèvements intervenus en cours d'instance. Mais cette erreur matérielle n'a eu, compte tenu des montants en cause, aucune incidence sur la conclusion à laquelle la cour est parvenue.

Plus intéressante est la critique d'erreur de droit relative au choix des éléments de comparaison des niveaux d'imposition en France et en Pologne. Selon le requérant, la cour ne pouvait comparer l'impôt acquitté en Pologne, assis sur le montant des revenus déclarés auprès de l'administration fiscale polonaise, et le montant des droits mis à sa charge en France, assis sur le chiffre d'affaires reconstitué à l'issue du contrôle.

La cour s'est, sur ce point, directement inspirée de votre décision *Société Aravis Business Retreats Ltd* du 18 octobre 2018 (n° 405468, RJF 1/19, n° 19 concl. E. Crépey, C 19), dans laquelle vous avez comparé le montant de l'impôt français, en droits, résultant de la procédure de rectification et celui de l'impôt effectivement payé à l'étranger pour en déduire que le contribuable justifiait avoir commis une erreur.

La configuration de l'espèce est différente, tant de celle de l'affaire *Société Aravis* que de celle de l'affaire *Société Frutas*, lesquelles concernaient, toutes deux, la réalisation d'opérations transfrontalières. La première mettait en jeu une société de droit anglais qui organisait, par l'entremise d'agents en France, une partie de son activité dans un chalet loué en Haute-Savoie, regardé comme une installation fixe d'affaires en France. Alors que le principe de l'imposition des bénéfices en France prêtait à hésitation, E. Crépey en déduisait dans ses conclusions que la société avait pu se méprendre sur l'étendue de ses obligations fiscales dans ce pays, ce que confirmait la très faible différence entre les montants d'impôt acquittés en France et au Royaume-Uni. L'affaire *Société Frutas* concernait quant à elle une entreprise de droit espagnol exerçant une activité de négoce de fruits et légumes entre la France et l'Espagne. Dans les deux cas, c'est, pour l'essentiel, le principe de l'imposition en France qui était en débat, et non la détermination des bases imposables, lesquelles avaient été intégrées aux résultats déclarés par les contribuables à l'étranger.

Rien de tel dans notre affaire. M. K... exerçait son activité individuelle d'entrepreneur du bâtiment exclusivement en France. Cette seule circonstance permet de douter qu'il ait raisonnablement pu penser que ses revenus professionnels étaient imposables en Pologne. Si l'examen du niveau de l'imposition en Pologne vient conforter cette conclusion, la comparaison entre l'impôt acquitté à l'étranger et l'impôt acquitté en France est moins signifiante que dans les cas précédents, les bases d'imposition retenues dans les deux pays n'étant pas identiques.

Nous n'en déduisons pas pour autant que la cour a commis l'erreur de droit invoquée par le pourvoi. Le maniement du critère du niveau d'imposition n'impose pas de procéder à un calcul précis du montant de l'imposition théorique que le contribuable aurait supportée à l'étranger s'il y avait été imposé sur les mêmes bases qu'en France, ou, symétriquement, de celui qu'il aurait supporté en France s'il avait été imposé sur les mêmes bases que dans l'autre Etat. Alors qu'il s'agit d'apprécier le caractère plausible des justifications apportées par le

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

contribuable pour établir l'existence d'une erreur, il n'est pas question de procéder à un examen aussi fin que celui qui s'impose à l'administration dans le cadre de l'article 238 A du CGI, aux fins d'établir qu'une personne est soumise à un régime fiscal privilégié dans un Etat étranger. Dans la configuration de l'espèce, cas banal d'activité dissimulée sans dimension transfrontalière, une comparaison générale des règles de taux ou d'assiette applicables dans les deux pays nous paraît d'ailleurs suffisante.

Ce que nous venons de dire vous amènera également à conclure que la cour n'a pas inexactement qualifié les faits en écartant l'erreur du contribuable. L'exercice exclusif de l'activité en France, qui exclut que le contribuable ait pu nourrir un doute raisonnable quant au principe de son imposition dans ce pays, est ici déterminant. S'il est vrai que votre décision *Société Frutas* mentionne uniquement les deux critères du niveau d'imposition et de l'échange d'information, ceux-ci ont été conçu pour les besoins particuliers de l'appréciation d'une situation transfrontalière, dans un objectif assumé de lutte contre le phénomène de « forum shopping ». L'appréciation du comportement du contribuable appelle, par nature, un examen au cas par cas et le juge de l'impôt peut tenir compte de toute autre circonstance pertinente. F. Aladjidi citait d'ailleurs dans ses conclusions deux autres indices utiles, à savoir, le fait que le contribuable ait cru que son activité était imposable dans l'Etat étranger – indice que nous vous proposons de mobiliser ici -, ainsi que le fait que le contribuable ait satisfait à toutes ses obligations déclaratives à l'étranger. Alors que le considérant de principe de votre jurisprudence n'affirme pas clairement l'absence de caractère exhaustif des deux critères qu'il mentionne, nous vous proposons de le préciser aujourd'hui expressément.

2. Les autres moyens du pourvoi s'écartent aisément.

2.1 S'agissant d'abord de la méthode de reconstitution des recettes, la cour n'a pas dénaturé les faits en relevant, d'une part, que le vérificateur s'était fondé sur les crédits bancaires de la période de mai 2008 à juin 2011, seuls disponibles, et, d'autre part, que le chiffre d'affaires des années 2005 à 2007 avait été déterminé par extrapolation des encaissements réalisés sur le seul second semestre de l'année 2008. L'administration n'était par ailleurs nullement tenue de réclamer le détail de ces opérations bancaires à l'administration fiscale.

2.2. La cour n'a par ailleurs pas commis d'erreur de droit en écartant le moyen tiré de ce que l'administration fiscale française n'avait pas exercé son droit de communication auprès son homologue polonaise en application de l'article 26 de la convention fiscale franco-polonaise, l'administration n'étant nullement tenue de mettre en œuvre cette procédure.

2.3. Il ne peut ensuite être utilement reproché à la cour d'avoir écarté sans s'en expliquer les déclarations fiscales souscrites en Pologne, le chiffre d'affaires n'ayant pas été reconstitué à partir de ces documents, dont la cour a relevé sans erreur qu'ils n'étaient appuyés d'aucun justificatif.

2.4. C'est également en vain que le requérant soutient que la cour a méconnu les dispositions de l'article L. 80 A du LPF en jugeant qu'il ne pouvait utilement se prévaloir de deux instructions préconisant la reconstitution des bases imposables à partir des conditions concrètes de fonctionnement de l'entreprise au motif que celles-ci ne comportaient pas

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

d'interprétation de la loi fiscale. La cour a en effet appliqué fidèlement votre jurisprudence, qui exclut de faire jouer cette garantie lorsque sont en cause des règles de procédure, y compris celles qui sont relatives aux méthodes de reconstitution des bases imposables (v. par ex. CE, Section, 22 avril 2005, Société Limelight Boy's, n° 257254, au rec. sur un autre point).

2.5. Enfin, les moyens relatifs à l'application de la majoration de 80% prévue par l'article 1728 du code général des impôts doivent être écartés, l'exercice d'une activité occulte étant établi.

PCMNC au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.