

N° 456210 – M. B...

N° 456212 – Société Garovito Construções LDA

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

Séance du 18 janvier 2023

Lecture du 3 février 2023

## Conclusions

### Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Le pourvoi de la société Garovito Construções LDA, dont le siège est au Portugal et que l'administration fiscale a, à la suite d'une vérification de comptabilité l'ayant conduite à conclure à l'existence d'un établissement stable français non déclaré, assujettie à l'impôt sur les sociétés en France au titre des exercices clos en 2009, 2010 et 2011, vous offrira l'occasion de préciser les conditions d'envoi, à une société dont le siège social est à l'étranger, de l'avis de vérification prévu par l'article L. 47 du LPF.

Vous jugez qu'il résulte de ces dispositions qu'une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification qui doit, notamment, lui indiquer expressément qu'il a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix, et que cet article institue au profit du contribuable une garantie, de nature à lui permettre d'être présent ou représenté lors des interventions sur place du vérificateur (CE, 16 novembre 2016, *Sté Cohyba Dance*, n° 385740, T. p. 708, RJF 2/17 n° 145).

La société soutient que la cour a, en jugeant que l'avis de vérification de comptabilité avait pu, y compris en matière d'impôt sur les sociétés, être régulièrement envoyé à l'adresse de la personne qu'elle avait désignée comme son mandataire en application du III de l'article 95 de l'annexe III au CGI, commis une erreur de droit.

Le ministre tente de vous convaincre du contraire en se prévalant des propos tenus par E. Glaser dans ses conclusions sur une décision du 3 juillet 2009 *min. c/ Sté Uluslararasi Haliclik Gelkistirme Ve Instaat Yatirmi Sanayi Ve Tic* (n° 294227, T. p. 717, RJF 11/09 n° 968, concl. E. Glaser BDCF 11/09 n° 132), dans lesquelles il avait estimé que, lorsque l'administration ne fait pas usage de son pouvoir d'inviter une société étrangère à désigner un représentant en matière d'IS, il y a lieu de « *faire preuve de réalisme* » et d'admettre que « *si l'administration a suffisamment d'éléments pour considérer que M. X est le représentant de l'entreprise (en France), elle peut suivre la procédure vis-à-vis de lui, à ses risques et périls évidemment, s'il apparaît par la suite que M. X n'a rien à voir avec ladite entreprise* ».

Toutefois, votre décision du 3 juillet 2009 juge seulement que « *dès lors qu'une société étrangère imposable en France a déclaré à l'administration fiscale que la personne responsable de son principal établissement ou toute autre personne était son représentant en France, la notification de redressements prévue à l'article L. 57 du LPF peut être régulièrement adressée à cette personne* ».

Or la désignation d'une personne au titre du III de l'article 95 de l'annexe III au CGI ne nous paraît pas permettre de la regarder comme « le représentant en France » d'une société pour l'ensemble des impositions et procédures fiscales relatives à cette société.

En effet, compte tenu, d'une part, du caractère circonscrit à la TVA de la mission prévue par l'article 95 de l'annexe III, et d'autre part, du principe d'interprétation stricte du mandat donné par un contribuable pour l'assister dans ses relations avec l'administration fiscale (cf. CE, 27 octobre 2010, *min. c/ A...*, n° 327163, T. p. 711, RJF 1/11 n° 52, concl. N. Escaut BDCF 1/11 n° 9), même assorti de la souplesse admise en matière d'élection de domicile dans le cas particulier des contribuables non-résidents (CE, 30 novembre 2020, *min. c/ M. et Mme P...*, n° 438496, aux Tables, RJF 2/21, n° 163, concl. R. Victor C 163), la désignation d'une personne en qualité de mandataire au titre de l'article 95 de l'annexe III, dont on pourrait au demeurant s'interroger un instant au regard de la rédaction de cet article sur le point de savoir si, à l'instar de la mission du représentant (CE, 24 juillet 2009, *Société Leuchtturm Albenverlag GmbH*, n° 304672, T. pp. 733-734, RJF 11/09 n° 930, concl. M me N. Escaut BDCF 11/09 n° 126), elle s'étend, en l'absence de précision dans le mandat donné par le contribuable, à la représentation du contribuable dans le cadre d'une vérification de comptabilité en matière de TVA, ne saurait emporter représentation du contribuable en matière d'impôt sur les sociétés.

Par ailleurs, si lorsqu'une adresse est seule connue du fisc, l'administration fiscale ne peut, par construction, envoyer les plis qu'à celle-ci et ne commet pas d'irrégularité en agissant ainsi, l'administration connaissait en l'espèce l'adresse du siège social à l'étranger de la société, de même que le nom de son représentant légal au Portugal, et ne se trouvait pas dans une situation dans laquelle elle ne connaissait pas d'autre moyen de contacter la société qu'en s'adressant à l'adresse du domicile de M. B...

La cour ne pouvait donc, sans erreur de droit, conclure à la régularité de la procédure de vérification conduite en matière d'IS sur le fondement du seul constat que M. B... avait été désigné comme mandataire TVA de la société en France et que son adresse était, par suite, utilisée pour la souscription des déclarations TVA de celle-ci.

La société est donc fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué. S'agissant d'une seconde cassation, il vous faudra régler l'affaire au fond.

Si la qualité de mandataire désigné au titre de l'article 95 de l'annexe III de M. B... ne suffisait pas pour conclure à la régularité de la notification de l'avis de vérification, M. B... pouvait-il néanmoins être regardé - la qualité de mandataire TVA n'étant pas exclusive de

celle de représentant d'une société pour d'autres impôts – comme ayant, à un autre titre, qualité pour représenter la société au titre de l'IS et recevoir à son adresse l'avis en cause ?

Le CGI organise, impôt par impôt, des mécanismes, obligatoires ou facultatifs selon l'Etat d'implantation de l'intéressé, de désignation de représentants fiscaux par les contribuables non-résidents.

En ce qui concerne l'IS, l'article 223 quinquies A du CGI ouvre au service des impôts la faculté d'inviter les personnes morales passibles de l'IS en France sans y avoir leur siège social à désigner sous 90 jours, sous peine d'encourir la taxation d'office en application de l'article L. 172 du LPF, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt. Si cette obligation ne s'applique plus, depuis la mise en conformité avec les exigences européennes de cet article pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2014 par la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014, aux personnes qui ont leur siège social dans un autre Etat membre de l'Union européenne, elle n'avait pas encore supprimée au titre des exercices en litige devant vous.

Vous avez précisé, par votre décision du 16 mars 2016, *Société Autophon Funk AG* (n° 376141, aux Tables, RJF 6/16 n° 547), que dès lors qu'une société étrangère imposable en France a déclaré à l'administration fiscale un représentant en France en application de l'article 223 quinquies A du CGI, le mandat ainsi donné à ce mandataire emporte élection de domicile auprès de lui pour les actes relatifs à son imposition à l'IS et que ce mandataire doit, en principe, être destinataire de la notification de redressements prévue à l'article L. 57 du LPF. Cette solution est transposable à la notification de l'avis de vérification lorsque celle-ci entend porter sur l'IS.

Par ailleurs, l'article 23 D de l'annexe IV au CGI dispose que les sociétés qui, sans avoir leur siège social en France, y exercent une activité les rendant passibles de l'impôt sur les sociétés doivent indiquer, dans la déclaration prévue à l'article 23 A, le lieu de leur principal établissement en France ainsi que les nom, prénoms et adresse de leur représentant en France (sur l'articulation de ces dispositions avec celles de l'article 223 quinquies A, voir la décision CE, 3 juillet 2009, n° 294227, précitée).

Ajoutons qu'il est en outre toujours loisible à un contribuable, y compris préventivement avant l'engagement de toute procédure de rectification, de donner mandat à un conseil ou à tout autre personne pour l'assister dans ses relations avec l'administration fiscale et de l'habiliter à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition (CE, 24 février 2021, *M. C...*, n° 428745, aux Tables, RJF 5/21 n° 491).

La difficulté provient en l'espèce de ce que la société requérante, ne s'estimant pas imposable en France au titre de l'IS, n'y avait pas souscrit la déclaration prévue par l'article 23 A de l'annexe IV ni, par suite, indiqué dans cette déclaration le lieu de son principal établissement en France et les nom, prénoms et adresse de son représentant au titre de l'article 23 D de la même annexe, mais s'était bornée à désigner un mandataire TVA en la personne de M. B... Or l'administration, peut-être en raison de l'arrêt *Commission c/ Portugal* du CJUE du 5 mai

2011 ayant identifié dans une disposition comparable une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux (aff. C-267/09), n'avait pas « invité » la société à désigner de représentant en application de l'article 223 quinquies A du code pour la conduite des procédures afférentes à l'assiette et au recouvrement de l'IS.

L'administration était-elle, dans ces conditions, tenue d'adresser l'avis de vérification à l'adresse du siège de la société au Portugal, à l'attention de son dirigeant légal ?

A la différence de l'article R. 256-6 du LPF, qui dispose expressément que la notification de l'AMR s'opère « soit au lieu ... de son siège, soit à l'adresse que (le contribuable) a lui-même fait connaître au service des impôts »<sup>1</sup>, l'article L. 47 du LPF se borne, comme l'article L. 57 du même livre s'agissant de la proposition de rectification, à prévoir l'envoi au contribuable d'un avis de vérification, sans plus de précision sur l'adresse devant être utilisée à cette fin.

En présence de difficultés de libellé et d'adressage d'un avis de vérification, il convient de distinguer entre plusieurs sujets : l'identité du contribuable vérifié telle qu'indiquée sur l'avis - qui n'est pas en cause ici -, l'identité du destinataire du pli figurant sur celui-ci, l'adresse d'envoi du pli, et enfin l'identité de la personne l'ayant effectivement réceptionné - ces trois derniers points, bien que parfois étroitement liés, ne se recoupant pas toujours.

Votre jurisprudence ne manque pas sur les conséquences à tirer d'un envoi du pli à une autre adresse que celle qu'avait en dernier lieu indiquée le contribuable au service (par ex. CE, 13 mai 1992, *P... et Ministre du budget*, n° 80314, T. p. 873, RJF 7/92 n° 1032 ; CE, 15 février 2007, n° 273393, T. pp. 785-786, RJF 5/07 n° 616).

Vous jugez ainsi qu'un tel envoi n'entache pas d'irrégularité la procédure lorsque le pli, envoyé à l'une des adresses du contribuable, a été effectivement retiré par lui ou par l'un de ses préposés : il complique seulement la charge de la preuve de la régularité de la notification pour le service (cf. CE, avis, 23 mai 2003, *min. c/ SA Imprimerie Riccobono*, n° 253223, p. 239, RJF 8-9/03 n° 1010 ; CE, 30 novembre 2020, *min. c/ M. et Mme P...*, n° 438496, préc.). A cet égard, lorsqu'un pli est régulièrement libellé et adressé au siège d'une société, l'identité de la personne l'ayant effectivement réceptionné est, en règle générale, sans incidence. Dans une décision de Plénière du 29 juillet 1983, *min. du budget c/ M. X* (n° 25569, au Recueil, RJF 10/83 p. 552), vous avez jugé qu'un avis de vérification pouvait valablement être délivré au siège de l'entreprise au conjoint de l'exploitant en l'absence temporaire de ce dernier, à charge pour le premier de prévenir le second. Dans une autre affaire du 7 mai 1969, *Sieur X* (n° 70319 aux Tables), vous aviez de même jugé qu'une notification reçue par un employé quelconque du requérant faisait courir les délais.

---

<sup>1</sup> Même pour cette dernière cependant, vous faites preuve de réalisme et jugez qu'une société contribuable non résidente ne peut être regardée comme privée de la garantie prévue par les modalités particulières de notification des AMR lorsque le pli contenant l'avis a été envoyé, non à l'adresse de son siège qu'elle avait fait seule connaître, mais à celle de son établissement stable français, si ce pli lui est effectivement parvenu (CE, 8 février 2019, *Société SEET*, n° 409294, aux Tables, RJF 5/19 n° 488).

Votre jurisprudence ne manque pas non plus sur la question de la personne avec laquelle l'administration fiscale doit conduire la procédure et à qui elle doit notifier les actes lorsque le contribuable est dessaisi de l'administration de ses biens (v., dans le cadre d'une procédure de liquidation judiciaire, les actes devant alors être notifiés à peine d'irrégularité au liquidateur : CE, Section, 6 octobre 2000, *SARL Trace*, n° 208765, p. 406, RJF 12/00 n° 1497 avec chronique J. Maïa p. 895, concl. G. Bachelier BDCF 12/00 n° 139 ; CE, 19 décembre 2008, *Me Moyrand*, n° 284064, T. pp. 676-681, RJF 3/09 n° 283 ; comp. pour l'irrégularité d'un avis de vérification envoyé, non au contribuable propriétaire d'un domaine, mais directement au séquestre de ce bien : CE, 3 avril 1991, *D...*, n° 84222, au Recueil, RJF 5/91 n° 645), ou encore sur l'interlocuteur du vérificateur après la dissolution d'une société (cf. CE, 31 juillet 2009, *B...*, n° 290971, T. pp. 690-694, RJF 12/09 n° 1141 ; CE, 2 juin 2010, *T...*, n° 322267, T. p. 709, RJF 8-9/10 n° 817 ; CE, 21 novembre 2011, *M. et Mme G...*, n° 340777, T. p. 984-1069, RJF 2/12 n° 144 ; CE, 4 juin 2012, *N...*, n° 345183, RJF 8-9/12 n° 840).

Rares sont en revanche les précédents s'intéressant, hors de ces cas particuliers, à l'identité du destinataire du pli et à sa qualité pour représenter la personne morale. Sans doute la cause de cette rareté est-elle à trouver dans l'absence de difficulté posée, en règle générale, par cette question, compte tenu tant des obligations déclaratives édictées aux articles 23 A et suivants de l'annexe III au CGI impliquant la déclaration spontanée de l'identité de leur représentant par les sociétés passibles de l'IS, que de la faculté, pour le service, de recourir à la désignation générique du destinataire comme « Le représentant (légal) de la société X » ou encore « Le gérant de la société ».

Pour que la garantie de l'article L. 47 du LPF soit effective, l'avis de vérification doit en principe être adressé par le service à l'adresse de la société et parvenir à la personne ayant qualité pour représenter celle-ci – et pour décider, le cas échéant, de son assistance par un conseil. Or par une décision du 23 mars 1992, *SARL Nouvelle Rivastella* (n° 99425-99426, inédite au Recueil, RJF 5/92 n° 704), vous avez jugé qu'en remettant l'avis de vérification non au gérant statutaire d'une société, mais à son gérant de fait, et en menant avec celui-ci le débat oral et contradictoire, un vérificateur n'avait commis aucune irrégularité.

Faut-il confirmer cette jurisprudence, qui n'a pas été réitérée depuis, et l'appliquer à l'espèce – M. B... pouvant en effet, au vu des pièces figurant au dossier, être regardé comme le gérant de fait de la société Garovito ? Ou bien faut-il considérer que l'envoi de l'avis de vérification de comptabilité d'une société à toute personne – fût-elle dirigeant de fait – autre que le dirigeant légal de la société ou que la personne régulièrement désignée par elle comme étant son représentant entacherait la procédure d'irrégularité – quitte, le cas échéant, à neutraliser celle-ci au motif qu'elle n'aurait en l'espèce privé le contribuable d'aucune garantie ?

Vous savez parfois faire preuve de pragmatisme en matière de régularité de la notification d'actes de procédure en matière fiscale et tenez compte notamment des apparences sous lesquelles une situation se présente.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> A titre d'illustration, l'administration a pu régulièrement adresser un avis de vérification en matière de TVA à la personne se présentant en apparence comme l'exploitant d'une entreprise individuelle, alors même que

Or il résulte tant des articles L. 241-9 et L. 245-16 du code de commerce que de la jurisprudence de la Cour de cassation que le dirigeant de fait est celui qui exerce en toute indépendance et souveraineté une activité positive de gestion et de direction (par ex. Cass. Com., 6 février 2001, n° 98-15.129, Bull. civ. 2001, IV, n° 33 ; Cass. com. 27 mars 2007, n° 05-17.311 ; Cass. com. 24 juin 2008, n° 07-13.431 ; Cass. com. 10 février 2015, n° 13-17.589 et 13-17.819) et qui détient effectivement le pouvoir et est le véritable décideur au sein de la société aux lieux et place du représentant légal (Cass. com. 8 novembre 2016, n° 15-16.706 ; Cass. crim. 7 novembre 2018, n° 17.85-733). A ce titre, il est notamment l'interlocuteur des clients (Cass. com. 10 février 2015, précité) et par ses actions et sa maîtrise administrative et financière de la société, il engage celle-ci.

Si l'existence d'un gérant de fait constitue une anomalie, en ce qu'elle procède d'une immixtion dans la gestion d'une entreprise d'une personne n'ayant pas qualité légale pour la diriger, et si vous pourriez dès lors hésiter à donner une portée juridique à une telle situation de fait, la gérance de fait emporte des conséquences juridiques et a, par suite, une consistance en droit.

Le dirigeant de fait ayant, par ses actes, dirigé et déterminé les activités de la société, le législateur et le juge en tirent les conséquences en matière de responsabilité personnelle du dirigeant de fait dans le cadre, par exemple, d'actions en comblement de passif en cas de faute de gestion, en matière de responsabilité solidaire aux dettes sociales ou fiscales (voir par exemple l'article L. 267 du LPF), ou encore en matière de responsabilité pour manquement aux règles d'hygiène et de sécurité (Cass. Crim., 10 mars 1998, n° 96-83.049, Bull. crim. 1998, n° 94). Le juge en tire aussi les conséquences sur l'engagement de la société elle-même par les décisions prises par le dirigeant de fait (v., pour un engagement de caution, Cass. com. 14 décembre 1993, n° 91-896, Bull. 1993 IV n° 468).

La circonstance que la qualité de gérant de fait ne soit, le cas échéant, pleinement révélée qu'à l'issue du contrôle nous paraît sans incidence sur l'appréciation de la régularité de la notification qui lui aurait été faite de l'avis de vérification : en s'adressant à une autre personne que le gérant de droit, l'administration prend des risques, mais s'il s'avère que cette personne dirigeait et représentait effectivement la société, nous ne voyons pas de motifs de regarder la procédure comme irrégulière.

Dans ces conditions, vous confirmerez la jurisprudence *SARL Nouvelle Rivastella* et jugerez régulière la notification d'un avis de vérification au gérant de fait d'une société, sans qu'il soit besoin par suite, en l'absence d'irrégularité, de procéder à une neutralisation dans le cadre de votre jurisprudence *Meyer*. Au demeurant, il nous semble que, si vous deviez juger la remise d'un avis de vérification de comptabilité au gérant de fait irrégulière, motif pris de son

---

l'entreprise s'était révélée exploitée en société de fait (CE (na), 17 juillet 1998, *Indivision T...*, n° 188594, RJF 11/98 n° 1318), ou encore adresser un avis de vérification, en l'absence de liquidateur ou de mandataire ad hoc, au gérant et à l'administrateur judiciaire de la société contribuable alors même qu'un jugement de tribunal de commerce avait prononcé la cession totale des actifs de cette société (CE, 5 mai 2006, *V...*, n° 276854, aux Tables, RJF 8-9/06 n° 1065).

absence de qualité de dirigeant de droit et de son défaut d'habilitation légale à représenter la société, ce motif ferait alors également obstacle à ce que la société soit regardée comme n'ayant pas été privée de la garantie de l'article L. 47 A et par suite, à ce que l'irrégularité soit neutralisée.

Mais si vous nous suivez, vous écarterez le moyen tiré de ce que la remise de l'avis de vérification de la société à M. B..., à son adresse, aurait entaché la procédure de contrôle d'irrégularité.

Or les autres moyens de la requête ne sont pas fondés. En particulier, les pièces du dossier permettant de caractériser tant une entreprise exploitée en France – y compris, contrairement à ce qui est soutenu, un degré d'autonomie suffisant – qu'un établissement stable au sens de la convention fiscale franco-portugaise, la société était bien imposable à l'IS en France sur les bénéfices de son exploitation française.

Par suite, après avoir annulé l'arrêt attaqué, vous rejetterez les conclusions de la requête d'appel de la société encore en litige, ainsi que ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du CJA.

Vous pourrez alors en venir à l'examen du pourvoi de M. B..., entre les mains duquel l'administration fiscale avait imposé, sur le fondement du c de l'article 111 du CGI visant les distributions occultes, les bénéfices reconstitués de l'établissement stable français de la société Garovito en invoquant sa qualité de maître de l'affaire.

Abandonnant ce fondement à la suite de l'interprétation de l'article 111, c) du code retenue par votre décision de première cassation du 7 octobre 2020 (n° 427222, RJF 1/21 n° 38), le ministre a sollicité devant la cour une substitution de base légale et l'imposition des sommes en litige en vertu du 1° du 1 de l'article 109 du CGI.

Une imposition sur ce nouveau fondement suppose toutefois l'existence d'un désinvestissement des sommes en cause.

Vous jugez en effet que, lorsque le redressement procède de l'imputation à un établissement stable situé en France, par l'intermédiaire duquel elle est regardée comme y exerçant son activité, de bénéfices réalisés par une société étrangère, il ne saurait par lui-même révéler l'existence d'une distribution de revenus par cette société, au sens de l'article 109 du CGI, et que la circonstance que le contribuable que l'administration entend imposer comme bénéficiaire des distributions soit le maître de l'affaire n'a pas davantage cet effet (cf. CE, 8 février 2019 *min. c/ M. et Mme E...*, n° 410301-410568, T. p. 707, RJF 5/19 n° 442). La constatation par l'administration fiscale de l'existence d'un établissement stable en France n'a, par elle-même, pour effet que d'attirer la matière imposable correspondant aux bénéfices de cet établissement dans le périmètre de la loi fiscale française mais n'implique pas nécessairement un désinvestissement et une distribution des sommes correspondantes.

Ainsi, lorsqu'une rectification procède 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 à l'étranger, les bénéfices ainsi imposés en France, qui n'ont été ni mis en réserve, ni incorporés au capital, doivent être regardés comme distribués en application du 1<sup>o</sup> du 1 de l'article 109 du CGI (CE, 27 mars 2020, *Mme L... et M. M...*, n<sup>o</sup> 421627, T. p. 715, RJF 6/20 n<sup>o</sup> 533).

En revanche, la circonstance que le bénéfice reconstitué par l'administration fiscale au titre de l'exploitation française soit supérieur au bénéfice global déclaré par la société étrangère et imposé dans son Etat de résidence ne révèle pas, à elle seule, l'existence d'une distribution, notamment lorsque le bénéfice global déclaré à l'étranger comprend l'intégralité des produits de l'exploitation française et que la société exerce également une autre activité non imputable à cet établissement, génératrice de charges distinctes (CE, 4 juin 2021, *Sté Artélim*, n<sup>o</sup> 438028 437988, aux Tables, RJF 8-9/21 n<sup>o</sup> 811).

En l'espèce, la cour a jugé que l'administration n'établissait pas que la société n'aurait pas déclaré l'intégralité de ses revenus de source française à l'administration portugaise et que les bénéfices en découlant n'y auraient pas été imposés, et par suite, qu'elle n'établissait pas l'existence d'une distribution au profit de M. B... des bénéfices constitués par les recettes hors taxe dégagées par l'établissement stable en France de la société. Elle a, dès lors, accordé à M. B... la décharge correspondante.

La cour a en revanche considéré que l'administration était fondée à regarder comme des revenus distribués entre les mains de M. B... la fraction des recettes reconstituées de la société correspondant à la TVA non déclarée en France, calculée « en dedans » puisque les recettes de l'établissement français étaient présumées avoir été facturées TTC. Ayant constaté que la société Garovito Construções LDA n'avait déclaré aucune TVA auprès des autorités portugaises et qu'il n'était pas justifié d'une auto-liquidation de cette taxe par ses clients, la cour a jugé que l'administration établissait l'existence d'un désinvestissement correspondant au montant de la TVA éludée au titre des années 2010 et 2011.

Toutefois, la caractérisation de l'existence d'un désinvestissement ne dépend pas, s'agissant d'une TVA reconstituée et calculée « en dedans », de la déclaration à l'étranger de cette TVA réputée avoir été facturée aux clients et incluse dans les recettes effectivement perçues par la société, regardées comme des recettes TTC, mais du point de savoir si ces recettes ont été incluses dans les bénéfices déclarés et imposés à l'impôt sur les sociétés au Portugal. Dans cette configuration particulière, l'absence de déclaration au Portugal et en France de la TVA réputée collectée mais non reversée par la société étrangère ne saurait suffire à démontrer, alors que la charge de la preuve repose sur l'administration, un désinvestissement de la fraction des recettes perçues correspondantes, lorsque les recettes TTC de l'établissement ont été incluses dans le bénéfice déclaré à l'étranger. Par suite, le requérant est fondé à soutenir que la cour a sur ce point commis une erreur de droit.

Réglant l'affaire au fond, vous constaterez qu'il résulte de l'instruction, d'une part, que l'intégralité des recettes déclarées au Portugal par la société Garovito Construções LDA correspondait au paiement des prestations réalisées par son établissement en France, lesquelles sont présumées avoir été facturées toutes taxes comprises et qu'elles étaient d'un montant même supérieur à celui des bénéfices reconstitués par l'administration fiscale, et d'autre part, que l'administration ne démontre pas que les bénéfices issus de la TVA non déclarée ont été désinvestis de la société pour être distribués. Par suite, vous accorderez à M. B... la décharge des sommes correspondantes encore en litige.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous le n° 456210, à l'annulation de l'article 5 de l'arrêt de la cour administrative de Nancy du 1<sup>er</sup> juillet 2021, à ce que les bases d'imposition à l'impôt sur le revenu de M. B... soient réduites des sommes de 128 843 euros et de 140 868 euros respectivement au titre des années 2010 et 2011 et à ce que la décharge d'impôt correspondante lui soit accordée, à la réformation dans cette mesure du jugement du TA de Nancy du 20 juin 2016 et à ce que l'Etat verse à M. B... 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA pour l'ensemble de la procédure ;
- Et sous le n° 456212, à l'annulation de l'autre arrêt du même jour de la cour administrative d'appel de Nancy, au rejet des conclusions de la requête d'appel de la société encore en litige, et au rejet de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du CJA.