

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N° 2405069

M. C... B...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Dayann Hégésippe
Rapporteur

Le tribunal administratif de Montreuil

(9^{ème} chambre)

Mme Cécile Nour
Rapporteuse publique

Audience du 13 février 2025
Décision du 7 mars 2025

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire en réplique, enregistrés les 12 avril 2024 et 13 janvier 2025, M. C... B..., représenté Me Hamila, demande au tribunal, dans le dernier état de ses écritures :

1°) à titre principal, de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujéti au titre des années 2015 à 2017 pour un montant total de 318 023 euros ;

2°) à titre subsidiaire, de réduire le montant des cotisations mises à sa charge, d'une part, en excluant de l'évaluation des recettes encaissées les sommes correspondant aux virements opérés de compte à compte et, d'autre part, en ne retenant que le montant hors taxe des revenus réputés distribués ;

3°) à titre infiniment subsidiaire, de réduire la base des revenus réputés distribués en acceptant des déductions de la taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses engagées par la société Rav-pro ;

4°) de condamner l'Etat à lui verser la somme de 4 000 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- la proposition de rectification du 7 décembre 2018 est insuffisamment motivée ;
- l'administration fiscale ne démontre pas sa qualité de maître de l'affaire dès lors, en premier lieu, que les statuts de la société Rav-pro prévoyaient un partage égal du capital, en

deuxième lieu, qu'il n'est pas établi qu'il disposait de pouvoirs étendus sur les comptes bancaires de la société d'autant que son associé disposait d'une meilleure compréhension de la gestion de leur société et, en dernier lieu, que l'existence d'un jugement pour faillite personnelle rendu le 4 décembre 2021 par le tribunal de commerce de Paris ne permet pas une identification du maître de l'affaire ;

- l'administration fiscale ne justifie pas du désinvestissement des bénéfices de la société permettant d'y voir des revenus distribués au sens du 1° du 1. de l'article 109 du code général des impôts ;

- l'administration fiscale a commis une erreur dans la détermination du quantum des revenus distribués dès lors, en premier lieu, qu'elle a comptabilisé au titre des recettes des virements opérés de compte à compte, en deuxième lieu, qu'elle a omis de déduire la taxe sur la valeur ajoutée alors que le résultat rectifié de la société Rav-pro a donné lieu à l'application du mécanisme de la cascade simple et, en dernier lieu, qu'il n'a pas été tenu compte dans le calcul intrinsèque de la taxe sur la valeur ajoutée des déductions sollicitées au titre des dépenses engagées par la société Rav-pro.

Par deux mémoires en défense, enregistrés les 17 septembre 2024 et 6 février 2025, le directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris conclut au rejet de la requête. D'une part, il sollicite une substitution de base légale et demande au tribunal que le 2° du 1. de l'article 109 du code général des impôts soit substitué au 1° du 1. de l'article 109 du même code pour ce qui concerne, seulement, les distributions relatives aux rappels de taxe sur la valeur ajoutée. D'autre part, il fait valoir que le surplus des moyens soulevés n'est pas fondé.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Hégésippe ;
- et les conclusions de Mme Nour, rapporteure publique.

Les parties n'étaient ni présentes, ni représentées.

Considérant ce qui suit :

1. La société Rav-pro, qui exerce dans le secteur de la peinture, de la plomberie, du ravalement et de la rénovation intérieure, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les opérations réalisées du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017. Concomitamment, M. B..., associé gérant de cette société, a fait l'objet d'un contrôle sur pièces portant sur ses propres déclarations de revenus au titre des années 2015 à 2017. A l'issue de ces contrôles, l'administration fiscale a adressé à M. B... une proposition de rectification du 7 décembre 2018 l'informant, en considération de revenus réputés distribués, de la mise à sa charge d'un supplément de cotisations d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement les 30 novembre 2019 et 31 octobre 2020. Le contribuable intéressé a formé, le

12 janvier 2020, une réclamation préalable que l'administration fiscale a rejetée par des décisions du 30 janvier 2024. Par la présente instance, M. B... demande au tribunal, à titre principal, de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujéti au titre des années 2015 à 2017, à titre subsidiaire, de réduire le montant de ces cotisations en excluant du calcul des revenus réputés distribués les sommes correspondant, d'une part, aux virements opérés de compte à compte et, d'autre part, à la taxe sur la valeur ajoutée déductible et, à titre infiniment subsidiaire, de réduire la base des revenus réputés distribués en acceptant des déductions de taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses engagées par la société vérifiée.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

2. Aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...)* ». Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : « *La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée (...)* ».

3. Il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, une proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de manière utile. S'agissant de revenus distribués, cette motivation peut résulter, soit de la reproduction de la teneur de la proposition de rectification adressée à la société distributrice, soit de la jonction de cette proposition de rectification en annexe du document adressé au bénéficiaire des distributions, dès lors du moins que le document concernant la société est lui-même suffisamment motivé.

4. Il résulte de l'instruction que la proposition de rectification du 7 décembre 2018, adressée à M. B..., indique la nature de la procédure suivie, les années concernées par les redressements, le montant de ceux-ci, les bases en droit et en fait des impositions supplémentaires et, enfin, les chefs de redressement selon les impositions concernées. De plus, il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a reproduit au sein de ce courrier la teneur de la proposition de rectification du 5 décembre 2018, elle-même suffisamment motivée, concernant le supplément d'impositions envisagé à l'encontre de la société Rav-pro. Si le requérant soutient que la proposition de rectification qui lui a été personnellement adressée n'établit pas l'appréhension des revenus réputés distribués, un tel moyen, qui s'analyse comme la contestation du motif même des redressements et se rapporte au bien-fondé des impositions litigieuses en particulier à la véracité des informations prises en compte par le service, est sans incidence sur la régularité de la proposition de rectification. Dans ces conditions, tenant à l'absence d'élément ayant privé l'intéressé de la possibilité d'engager une discussion contradictoire en adressant utilement des observations à l'administration fiscale, le moyen tiré de l'insuffisance de motivation de la proposition de rectification du 7 décembre 2018 doit être écarté.

Sur le bien-fondé des impositions :

En ce qui concerne la charge de la preuve :

5. Aux termes de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales : « *Lorsque, ayant donné son accord à la rectification ou s'étant abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification, le contribuable présente cependant une réclamation faisant suite à*

une procédure contradictoire de rectification, il peut obtenir la décharge ou la réduction de l'imposition, en démontrant son caractère exagéré ».

6. En l'espèce, il résulte de l'instruction, ainsi que le fait valoir l'administration fiscale en défense, que M. B... s'est abstenu de répondre dans le délai légal à la proposition de rectification du 7 décembre 2018 notifiée le 12 décembre suivant. Dans ces conditions, il appartient à l'intéressé de supporter la charge de la preuve et de faire la démonstration du caractère exagéré des impositions telle qu'établies par la proposition de rectification.

En ce qui concerne la distribution et l'appréhension de revenus :

7. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : « 1. Sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital. 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices (...) ». Aux termes de l'article 110 du même code général des impôts : « Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109 les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (...) ». Aux termes de l'article 47 de l'annexe II de ce code : « Toute rectification du bénéfice imposable à l'impôt sur les sociétés au titre d'une période sera prise en compte au titre de la même période pour le calcul des sommes distribuées ».

8. Les sommes réintégrées par l'administration dans le résultat imposable d'une société ne peuvent être regardées comme des revenus distribués au sens de ces dispositions que dans la mesure où elles ont été effectivement appréhendées par leur bénéficiaire et ne sont pas demeurées investies dans la société.

9. Le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle.

10. En premier lieu, il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a procédé au rehaussement, au titre des années 2015 à 2017, du résultat des opérations réalisées par la société Rav-pro et considéré que les recettes, n'ayant pas fait l'objet de déclarations, ont été distribuées. Si M. B... soutient que l'absence de déclaration n'implique pas nécessairement un désinvestissement des sommes en question, il n'en demeure pas moins que celles-ci n'ont pas été déclarées et qu'il ne résulte pas de l'instruction qu'elles auraient été mises en réserve ou incorporées au capital de la société Rav-pro. En outre, si l'intéressé ajoute que ces sommes sont demeurées sur les comptes bancaires de la société, il ne justifie d'aucun élément probant à l'appui de ses allégations. Dans ces conditions, M. B... n'est pas fondé à soutenir que l'administration fiscale ne justifie pas du désinvestissement des sommes qu'elle a qualifiées de revenus réputés distribués.

11. En second lieu, il résulte de l'instruction que pour qualifier M. B... de maître de l'affaire, l'administration fiscale a notamment relevé que l'intéressé, fondateur de la société Rav-pro, disposait de 50 % des parts sociales et qu'il assurait la gestion quotidienne de la société en disposant de pouvoirs décisionnaires en particulier de la signature des comptes bancaires de la société. Si le requérant soutient que la société Rav-pro disposait d'un compte commun de gérance, cette circonstance n'établit pas, par elle-même, une gestion commune de la société. Il en va également de la circonstance que le capital de la société a été divisé, à sa constitution, en deux parties égales ou que l'un des deux associés aurait un niveau d'instruction supérieur à l'autre. Par

ailleurs, si l'intéressé soutient, alors que l'administration fiscale se prévaut d'un jugement du tribunal de commerce de Paris, qu'il n'appartient pas à cette juridiction d'identifier le maître de l'affaire, l'intéressé ne conteste pas le prononcé à son encontre, à raison de sa qualité de dirigeant, d'une faillite personnelle. Enfin, l'intéressé se borne pour l'essentiel à soutenir, en méconnaissance des énonciations figurant aux points 5 et 6 du présent jugement, qu'il appartient à l'administration fiscale de fournir les éléments de preuve relatifs à l'identification du maître de l'affaire. Dans ces conditions, M. B... n'est pas fondé à remettre en cause sa qualité de maître de l'affaire. Par suite, le moyen soulevé en ce sens doit être écarté.

En ce qui concerne le quantum des revenus distribués :

12. En premier lieu, aux termes de l'article 38 du code général des impôts : « *Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés (...)* ».

13. Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a joint aux propositions de rectification des tableaux recensant les encaissements effectués. Si le requérant précise que certains libellés correspondent à des virements opérés de compte à compte de sorte que ces sommes doivent réduire le quantum des revenus réputés distribués, il ne justifie d'aucun élément probant à l'appui de cette allégation. Par suite, le moyen soulevé en ce sens doit être écarté.

14. En deuxième lieu, alors que l'administration fiscale a été contrainte de procéder à l'évaluation d'office des bases retenues pour la taxe sur la valeur ajoutée et que le requérant conteste l'absence de déduction, l'intéressé ne produit aucun élément, le cas échéant conforme aux exigences formelles des dispositions de l'article 289 du code général des impôts, de nature à justifier des déductions de taxe sur la valeur ajoutée au titre des dépenses qu'il déclare avoir été engagées. Dans ces conditions, le moyen tiré de ce qu'il n'a pas été tenu compte dans le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée des déductions résultant des dépenses engagées par la société ne peut qu'être écarté.

15. En dernier lieu, aux termes de l'article L. 77 du livre des procédures fiscales : « *En cas de vérification simultanée des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées, de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, le supplément de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées afférent à un exercice donné est déduit, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, des résultats du même exercice, sauf demande expresse des contribuables, formulée dans le délai qui leur est imparti pour répondre à la proposition de rectification (...)* ».

16. Lorsque le rappel de taxe sur la valeur ajoutée a été déduit des résultats de l'exercice vérifié retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés de la société distributrice par application des dispositions du premier alinéa de l'article L. 77 du livre des procédures fiscales, le montant regardé comme distribué sur le fondement des dispositions du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts se limite au montant calculé hors taxe des recettes dissimulées. Toutefois, le rappel de taxe sur la valeur ajoutée due sur ces recettes est imposable entre les mains de l'associé sur le fondement du 2° du 1 de cet article 109, à condition que l'administration établisse que cette somme a été mise à sa disposition.

17. D'une part, il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a déduit des résultats retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés dû par la société Rav-pro le montant des rappels

de taxe sur la valeur ajoutée. D'autre part, il ne résulte pas de l'instruction que le requérant, ou la société redressée, aurait renoncé à l'application de plein droit du mécanisme prévu par les dispositions précitées de l'article L. 77 du livre des procédures fiscales. Ainsi, le montant des revenus réputés distribués doit en principe se limiter au montant calculé hors taxe des recettes dissimulées.

18. Toutefois, l'administration est en droit, à tout moment de la procédure contentieuse, de justifier une imposition par un nouveau fondement juridique, à la condition qu'une telle substitution de base légale ne prive le contribuable d'aucune des garanties de procédure prévues par la loi.

19. Pour justifier l'imposition, sur le fondement du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, des rappels de taxe sur la valeur ajoutée dus sur les recettes dissimulées, l'administration fiscale, qui ne peut utilement se borner à l'identification du maître de l'affaire, ajoute que M. B... était identifié par les services de la banque postale comme le représentant individuel de la société Rav-pro et qu'il bénéficiait, en qualité de porteur, de l'unique carte bancaire de la société au demeurant émise à son nom de sorte que les sommes inscrites au compte bancaire de la société étaient à sa disposition. Dans ces conditions, tenant à l'absence de toute contradiction de la part de M. B..., l'administration fiscale est fondée à demander une substitution de base légale aux fins d'imposer les rappels de taxe sur la valeur ajoutée due sur les recettes dissimulées entre les mains de l'intéressé. Par suite, il y a lieu d'accueillir la substitution sollicitée.

20. Il résulte de tout ce qui précède que la requête de M. B... doit être rejetée dans toutes ses conclusions y compris celles présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. B... est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. C... B... et au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris.

Délibéré après l'audience du 13 février 2025, à laquelle siégeaient :

M. Robbe, président,
Mme Morisset, première conseillère,
M. Hégésippe, conseiller,

Rendu public par mise à disposition au greffe le 7 mars 2025.

Le rapporteur,

Le président,

D. HEGESIPPE

J. ROBBE

La greffière,

M. A...

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.