

Décision du Tribunal administratif n° 2001989 du 08 novembre 2024

Tribunal administratif de Cergy-Pontoise

8ème Chambre

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire complémentaire, enregistrés respectivement les 17 février 2020 et 7 février 2024, ce dernier mémoire n'ayant pas été communiqué, M. et Mme B, cette dernière ayant repris avec son fils M. A B l'instance introduite par son défunt époux, représentés par Me di Leonardo, demandent au tribunal dans le dernier état de leurs écritures la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux auxquelles M. et Mme B ont été assujettis au titre des années 2008 à 2011, ainsi que des pénalités correspondantes.

Elle soutient que :

- le domicile fiscal du couple se situait, au cours des années d'imposition en litige, en Polynésie Française en application tant des dispositions des articles 4 et suivants du code général des impôts que de la convention fiscale conclue entre la France et la Polynésie française, de telle sorte qu'ils ne pouvaient, avec son mari, être assujettis à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales litigieuses en France ;
- la procédure d'assistance administrative mise en œuvre l'a été irrégulièrement ;
- les rectifications mises à leur charge en conséquence de la vérification de comptabilité de la SARL SBP et Conseils sont exagérées et contradictoires en partie avec ce qu'a admis l'administration fiscale au cours du contrôle ;
- les dispositions du c de l'article 111 du code général des impôts ont été méconnues ;
- la majoration de 25% sur les prélèvements sociaux n'était pas due en application de la décision du Conseil constitutionnel QPC 2016-610 du 10 février 2017.

Par un mémoire en défense, enregistré le 28 juillet 2020, la directrice départementale des finances publiques du Val-d'Oise conclut au rejet de la requête.

Elle fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention des 28 mars et 28 mai 1957, conclue entre la France et le territoire de la Polynésie française en vue d'éliminer les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance administrative mutuelle pour l'imposition des revenus des capitaux mobiliers ;
- l'accord n° 410-09 du 29 décembre 2009 entre l'État et la collectivité territoriale de Polynésie française concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ;
- 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. Bertoncini, président-rapporteur,

- les conclusions de M. Boriès, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. La SARL SBP et Conseils, dont M. B était alors le gérant non associé, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre de la période du 1er juillet 2007 au 30 septembre 2010, étendue en matière de taxe sur la valeur ajoutée au 30 juin 2011. Par deux propositions de rectification des 16 décembre 2011 et 12 juin 2012, tirant les conséquences de cette vérification de comptabilité et établies à la suite d'un contrôle sur pièce, l'administration fiscale a informé M. et Mme B qu'elle entendait les assujettir à des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux au titre respectivement de l'année 2008 et des années 2009 et 2010 en application du c de l'article 111 du code général des impôts. Ensuite, l'administration fiscale a engagé un examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme B au titre des années 2009 à 2011 au terme duquel, par une proposition de rectification du 7 novembre 2013, elle a mis à leur charge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu au titre des années 2010 et 2011. Après l'admission partielle de leur réclamation préalable, M. et Mme B, puis Mme B et leur fils après le décès de M. B survenu le 8 septembre 2023, demandent au tribunal la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux auxquelles M. et Mme B ont été assujettis au titre des années 2008 à 2011, ainsi que des pénalités correspondantes.

Sur le principe de l'imposition en France :

2. En premier lieu, aux termes de l'article 4 A du code général des impôts : " Les personnes qui ont leur domicile fiscal en France sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française ". Aux termes de l'article 4 B du même code : " Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A : a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ; b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ; c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques () ".

3. Il résulte de ces dispositions que, pour qu'un contribuable soit regardé comme fiscalement domicilié en France, il suffit qu'il réponde à l'un des trois critères définis par l'article 4 B du code général des impôts précité. D'une part, pour l'application des dispositions précitées du a du 1 de l'article 4 B, le foyer s'entend du lieu où le contribuable habite normalement et a le centre de ses intérêts familiaux, sans qu'il soit tenu compte des séjours effectués temporairement ailleurs en raison des nécessités de la profession ou de circonstances exceptionnelles, et que le lieu du séjour principal du contribuable ne peut déterminer son domicile fiscal que dans l'hypothèse où celui-ci ne dispose pas de foyer. D'autre part, pour le b du même article, est considéré comme ayant son domicile fiscal en France le contribuable qui exerce à titre principal une activité professionnelle en France. Enfin, pour l'application du c, le centre des intérêts économiques est le lieu où le contribuable a effectué ses principaux investissements, où il possède le siège de ses affaires, d'où il administre ses biens, ce peut être également le lieu où le contribuable a le centre de ses activités professionnelles, ou d'où il tire la majeure partie de ses

revenus.

4. Il résulte de l'instruction que M. et Mme B ont, au titre des années en litige, déclaré leurs revenus en France mentionnant l'adresse du 1 place d'Iéna à Paris, adresse certes préremplie sur leur déclaration de revenu mais qu'il leur incombait, le cas échéant, de modifier dans le cadre spécifiquement prévu à cet effet. S'il n'est pas contesté qu'ils disposent également d'un logement situé en Polynésie française, l'administration fait en outre valoir sans être contredite que les requérants ont en France les deux fils de M. B nés d'une précédente union, leur fille étant au titre des années en litige étudiante aux États-Unis. De même, il n'est pas sérieusement contredit qu'au titre des années 2010 à 2011 et dans le cadre de leur examen de situation fiscale personnelle, l'administration a établi que les dépenses sur leurs comptes bancaires personnels laissaient apparaître à titre principal une présence en France des requérants. Enfin l'administration fiscale fait valoir qu'au titre des années dont s'agit M. B était gérant de la SARL SBP et Conseils, société immatriculée en France, dont Mme B était quant à elle associée, les ressources du couple provenant exclusivement de cette activité professionnelle. Dans ces conditions, nonobstant la circonstance que les intéressés soient propriétaires d'un bien immobilier en Polynésie française où ils apparaissent à compter du 1er mars 2013 sur les listes électorales et qu'ils soient titulaires d'une carte d'identité y mentionnant une adresse, M. et Mme B doivent être regardés comme ayant eu en France tant leur foyer que leur activité professionnelle et le centre de leurs intérêts économiques, au sens des a, b et c du 1 de l'article 4 B du code général des impôts. Partant, ils étaient en principe passibles de l'impôt sur le revenu et des contributions sociales en France au titre des années 2008 à 2011, à moins qu'ils n'établissent leur droit à se prévaloir de la qualité de résident de Polynésie française au sens des stipulations de la convention des 28 mars et 28 mai 1957 conclue entre la France et le territoire de la Polynésie française en vue d'éliminer les doubles impositions et d'établir les règles d'assistance administrative mutuelle pour l'imposition des revenus de capitaux mobiliers.

5. En second lieu, aux termes de l'article 11 de la convention franco-polynésienne des 28 mars et 28 mai 1957 susvisée : " L'impôt personnel sur l'ensemble des revenus n'est éventuellement perçu dans chaque territoire, en ce qui concerne les revenus de valeurs mobilières et les revenus assimilés, que sur les revenus bénéficiant à des personnes qui ont leur domicile sur ce territoire ".

6. La convention fiscale entre la France et le territoire de Polynésie française des 28 mars et 28 mai 1957 ne donne aucune définition du domicile fiscal, ni même de la qualité de résident, qui puisse permettre de regarder les requérants comme domiciliés, pour son application, dans ce territoire et qui fasse échec à la domiciliation retenue en vertu des dispositions précitées du code général des impôts. Dans ces conditions, en application de cette convention, M. et Mme B ne sauraient être regardés comme domiciliés en Polynésie française pour les années en cause.

7. Ainsi qu'il a été dit aux points 2 à 6 ci-dessus, c'est donc à bon droit que l'administration fiscale a assujéti les requérants à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales au titre des années 2008 à 2011 en France.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

8. L'article L. 103 du livre des procédures fiscales dispose que " l'obligation du secret professionnel, telle

qu'elle est définie aux articles 226-13 et 226-14 du code pénal s'applique à toutes les personnes appelées à l'occasion de leurs fonctions ou attributions à intervenir dans l'assiette, le contrôle, le recouvrement ou le contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au code général des impôts () ". Aux termes de l'article L. 114 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction applicable à la présente procédure : " L'administration des impôts peut échanger des renseignements avec les administrations financières () de Polynésie française () ainsi qu'avec les États ayant conclu avec la France une convention d'assistance réciproque en matière d'impôts pour les échanges de renseignements avec l'administration française ". Aux termes de l'article 12 de la convention fiscale franco-polynésienne des 28 mars et 28 mai 1957 susvisée relatif à l'assistance administrative : " 1. Les autorités fiscales de chacun des deux territoires transmettent aux autorités fiscales de l'autre territoire les renseignements d'ordre fiscal qu'elles ont à leur disposition et qui seraient utiles à ces dernières autorités pour assurer l'établissement et le recouvrement réguliers des impôts visés par la présente convention ainsi que l'application, en ce qui concerne ces impôts, des dispositions légales relatives à la répression de la fraude fiscale. / 2. Les renseignements ainsi échangés conserveront un caractère secret et ne seront pas communiqués à des personnes autres que celles qui sont chargées de l'assiette et du recouvrement des impôts visés par la présente convention. Aucun renseignement ne sera échangé qui révélerait un secret commercial, industriel ou professionnel. / 3. L'échange des renseignements aura lieu soit d'office, soit sur demande visant des cas concrets. Les autorités compétentes des deux territoires s'entendront pour déterminer la liste des informations qui seront fournies d'office ". Aux termes de l'article 4 de l'accord n° 410-09 du 29 décembre 2009 visé ci-dessus : " () 2° Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un territoire sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation ou réglementation interne de ce territoire et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités

(y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours des audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements () ".

9. Il résulte de l'instruction que l'administration fiscale a, sur le fondement de l'article 12 précité de la convention franco-polynésienne, sollicité divers renseignements auprès des administrations financières de Polynésie française dont elle a, dans la proposition de rectification du 7 novembre 2013, informé les contribuables de l'origine et de la teneur. Il n'est pas établi que l'administration fiscale se serait opposée à produire ces documents à la suite d'une demande formulée en ce sens par les contribuables antérieurement à la mise en recouvrement des impositions en litige et que, au cours des opérations de contrôle, le vérificateur se serait soustrait à tout débat contradictoire avec M. et Mme B qu'il a au demeurant rencontrés à trois reprises, les 14 février, 1er et 18 octobre 2013 dans les locaux de leur conseil à leur demande, avant la tenue de la dernière réunion de présentation des rehaussements envisagés du 6 novembre suivant. Par suite, les requérants ne sont pas fondés à soutenir qu'ils auraient

été privés d'un débat contradictoire dans le cadre de l'examen de leur situation fiscale personnelle et que la procédure d'assistance administrative aurait été irrégulière en méconnaissance notamment de l'article 12 de la convention précitée et de l'article 4 de l'accord n° 410-09 du 29 décembre 2009.

Sur le bien -fondé de l'imposition à l'impôt sur le revenu :

10. Aux termes de l'article 111 du code général des impôts : " Sont notamment considérés comme revenus distribués : () c. Les rémunérations et avantages occultes () ". Aux termes de l'article 54 bis de ce code : " Les contribuables visés à l'article 53 A () doivent obligatoirement inscrire en comptabilité, sous une forme explicite, la nature et la valeur des avantages en nature accordés à leur personnel ". Doivent être imposées comme avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du code général des impôts les dépenses effectivement exposées et concourant au financement d'un avantage en nature qui n'a pas été explicitement inscrit en comptabilité, en méconnaissance des dispositions de l'article 54 bis du même code.

11. Au cours des opérations de vérification de comptabilité de la SARL SBP et Conseils, dont le requérant étant gérant de droit et qui ne comptait aucun salarié, l'administration fiscale a rejeté sa comptabilité pour non probante et notamment estimé que l'intégralité des charges avaient été déduites à tort des bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés aux motifs qu'elles n'étaient pas justifiées ou qu'elles n'avaient pas été exposées dans l'intérêt de l'entreprise. Toutefois, évoquant un souci de réalisme économique, l'administration a admis à l'issue de la réunion du 10 décembre 2013 entre la société et l'interlocuteur départemental, la déduction d'un taux de charges établi à 34 % du chiffre d'affaires des années 2008 à 2010. D'une part, les requérants, qui ne produisent aucune pièce en ce sens, ne justifient ni de la réalité des charges exposées dans son intérêt par la SARL SBP et Conseils, ni que le taux de charge retenu par l'administration serait insuffisant ou ne correspondrait pas dans ce contexte aux conditions particulières d'exploitation de cette société. D'autre part, les charges en litige portent sur la location d'un bateau dont l'usage professionnel n'est pas établi, la prise en charge d'indemnités kilométriques non justifiées pour l'utilisation d'un véhicule mis à disposition de la société par un tiers, la prise en compte de charges de loyers pour des locaux parisiens non justifiés, des factures téléphoniques non justifiées et diverses charges sans lien avec l'activité de l'entreprise. Il résulte de l'instruction, et en particulier des propositions de rectification des 16 décembre 2011 et 12 juin 2012, que l'administration fiscale a imposé entre les mains de M. B sur le fondement du c de l'article 111 du code général des impôts des charges dont elle a refusé la déduction concernant des achats livrés à l'adresse personnelle du gérant, ou des frais sans lien avec l'activité de la société qu'elle a regardés comme ayant en réalité bénéficié à son gérant ou son épouse comme des factures d'hôtel à Hong-Kong ou en Californie ou des billets d'avions. Si ces différentes charges étaient inscrites en comptabilité, l'administration démontre qu'elles constituent en réalité des avantages en nature consentis au seul bénéficiaire des requérants, ce que ces derniers ne contestent pas sérieusement n'apportant aucun élément sur l'intérêt pour l'entreprise à les exposer ou sur leur bénéficiaire réel. Ainsi, cette inscription, qui ne répondait pas à l'exigence d'une comptabilisation explicite des avantages en nature au sens des dispositions précitées de l'article 54 bis du code général des impôts, ne fait pas obstacle à ce que les

sommes versées aux requérants soient qualifiées de rémunérations et avantages occultes au sens des dispositions précitées du c de l'article 111 du même code. Par suite, c'est à bon droit que l'administration fiscale a imposé entre les mains des requérants les sommes en litige au titre des années 2008 à 2011 sur le fondement de ces dispositions.

Sur les prélèvements sociaux :

12. Aux termes de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : " () 7. Le montant des revenus et charges énumérés ci-après, retenu pour le calcul de l'impôt selon les modalités prévues à l'article 197, est multiplié par un coefficient de 1,25. Ces dispositions s'appliquent : () 2° Aux revenus distribués mentionnés aux c à e de l'article 111, aux bénéficiaires ou revenus mentionnés à l'article 123 bis et aux revenus distribués mentionnés à l'article 109 résultant d'une rectification des résultats de la société distributrice () ".

13. Par sa décision n° 2016-610 QPC du 10 février 2017, le Conseil constitutionnel, saisi le 7 décembre 2016 par le Conseil d'État (décision du 2 décembre 2016, n° 403171), a déclaré conforme à la Constitution le c) du paragraphe I de l'article 136-6 du code de la sécurité sociale dans sa rédaction issue de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, sous la réserve d'interprétation formulée au paragraphe 12 de ladite décision. Dans cette réserve, le Conseil constitutionnel a estimé que les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître le principe d'égalité devant les charges publiques, être interprétées comme permettant l'application du coefficient multiplicateur de 1,25 prévu au premier alinéa du 7 de l'article 158 du code général des impôts pour l'établissement des contributions sociales assises sur les rémunérations et avantages occultes mentionnés au c de l'article 111 du même code.

14. Il résulte de l'instruction que le montant des revenus de capitaux mobiliers fondés sur le c de l'article 111 du code général des impôts mis à la charge des requérants a été, conformément aux dispositions précitées au point 12 ci-dessus, multiplié par un coefficient de 1,25 au titre des seules années 2010 et 2011 pour déterminer les cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles les requérants devaient être assujettis. Si l'administration fiscale a appliqué à ces revenus ce coefficient pour déterminer le montant des cotisations supplémentaires aux contributions sociales auxquelles elle a assujetti les requérants pour 2010 et 2011, elle a finalement, dans sa décision d'admission partielle de leur réclamation préalable du 6 décembre 2019, accordé à M. et Mme B le dégrèvement, en droits et pénalités, de cette majoration illégale des bases de leurs prélèvements sociaux imposables. Par suite, M. et Mme B ne sont pas fondés à demander la réduction des impositions en litige à concurrence de 25%.

15. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions aux fins de décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux auxquelles M. et Mme B ont été assujettis au titre des années 2008 à 2011, ainsi que des pénalités correspondantes, ne peuvent qu'être rejetées.

D É C I D E :

Article 1er : La requête de M. et Mme B est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à Mme B, M. A B et au directeur départemental des finances

publiques du Val-d'Oise.

Délibéré après l'audience du 14 octobre 2024, à laquelle siégeaient :

M. Bertoncini, président,

Mme Saïh, première conseillère,

M. Jacquinot, conseiller.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 8 novembre 2024.

Le président-rapporteur,

Signé

T. Bertoncini
L'assesseure la plus ancienne

dans l'ordre du tableau,

Signé

Z. Saïh

La greffière,

Signé

N. Magen

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie en ce qui le concerne et à tous les 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.

Pour expédition conforme,

Le greffier,

N°2001989