

# Taxation d'office des véhicules de société et déduction des rémunérations correspondant à l'emploi de clandestins

**Lire les conclusions de :**

**Emmanuelle Conesa-Terrade**

Conclusions du rapporteur public

## DÉCISION DE JUSTICE

---

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 19LY03590 – SARL Grand Bonheur – 01 avril 2021 – C+ [↗](#)

## INDEX

---

### Mots-clés

Taxe sur les véhicules de société, Emploi de ressortissants étrangers démunis d'autorisation de travail

### Rubriques

Fiscalité

## Résumé Conclusions du rapporteur public

## Résumé

<sup>1</sup> La SARL Grand Bonheur exerce une activité de restauration sur place et accessoirement de plats à emporter à Echirolles. Elle a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2011. Au vu des éléments de la procédure pénale consécutive à un contrôle de police de l'établissement, diligentée par le tribunal de grande instance de Grenoble, des chefs d'exécution d'un travail dissimulé, d'emplois d'étrangers non munis d'une autorisation de travail et d'aide à l'entrée, à la circulation ou au séjour irréguliers d'étrangers en France, consultés dans le cadre du droit de communication prévu aux articles L. 82 C et L. 101 du livre des procédures fiscales, le vérificateur a exclu des charges déductibles des exercices clos les 31 décembre 2009, 2010 et 2011, les rémunérations et charges patronales des personnes auditionnées, au motif qu'elles ne correspondaient pas à un travail effectif au sein de la société.

<sup>2</sup> La SARL Grand Bonheur a, en conséquence, été assujettie à des compléments d'impôt sur les sociétés au titre de ces trois exercices, notifiés selon la procédure contradictoire. Elle a également été soumise à la taxe sur les véhicules de sociétés sur le fondement de la procédure de taxation d'office, faute d'avoir souscrit les déclarations qu'elle était tenue de déposer au titre des périodes comprises entre le 21 mai 2010 et le 30 septembre 2012. L'administration a appliqué aux compléments d'impôt sur les sociétés établis au titre des exercices clos en 2010 et 2011, la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue au a) de l'article 1729 du code général des impôts et aux rappels de taxe sur les véhicules de sociétés, la majoration de 10 % prévue au a) de l'article 1728 du même code. La SARL Grand Bonheur relève appel du jugement du 18 juillet 2019 par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande de décharge des compléments d'impôt sur les sociétés, des rappels de taxe sur les véhicules de sociétés et des pénalités correspondantes.

<sup>3</sup> Sur la taxe sur les véhicules de société (TVS) : il n'y a pas de jurisprudence du CE ou des CAA sur le recours à la taxation d'office pour établir cette imposition. Néanmoins, dès lors que la TVS est recouvrée et contrôlée selon les procédures, sûretés, garanties et sanctions en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, la cour administrative d'appel de Lyon juge qu'elle entre dans le champ d'application du 3° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales (taxation d'office à la taxe sur la valeur ajoutée) [1]

4

Sur la déduction des rémunérations et sur le refus de l'administration d'admettre en charges déductibles les rémunérations comptabilisées correspondant à l'emploi de ressortissants étrangers démunis d'autorisation de travail, rétribués en liquide, sous les identités d'emprunt d'autres personnes encaissant les chèques de la société dont le montant était ensuite reversé en espèces au gérant de la société. Pour écarter les procès-verbaux de la procédure pénale sur lesquels s'appuie exclusivement l'administration, l'arrêt fait une application classique de la jurisprudence Société Car Diffusion (Eu égard aux exigences découlant notamment de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen (DDHC), l'administration fiscale ne saurait se prévaloir, pour établir une imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge [2]

5

Pour admettre la déduction du solde des charges de rémunérations que l'administration persiste à refuser, la cour juge, dans le cadre de la jurisprudence société Etablissements Lebreton (En vertu des règles gouvernant l'attribution de la charge de la preuve devant le juge administratif, applicables sauf loi contraire, s'il incombe, en principe, à chaque partie d'établir les faits nécessaires au succès de sa prétention, les éléments de preuve qu'une partie est seule en mesure de détenir ne sauraient être réclamés qu'à celle-ci. Il appartient, dès lors, au contribuable, pour l'application des dispositions du 1 de l'article 39 du code général des impôts selon lesquelles le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, de justifier tant du montant des créances de tiers, amortissements, provisions et charges qu'il entend déduire du bénéfice net défini à l'article 38 du code général des impôts que de la correction de leur inscription en comptabilité, c'est-à-dire du principe même de leur déductibilité .b) En ce qui concerne les charges, le contribuable apporte cette justification par la production de tous éléments suffisamment précis portant sur la nature de la charge en cause, ainsi que sur l'existence et la valeur de la contrepartie qu'il en a retirée.

6

Dans l'hypothèse où le contribuable s'acquitte de cette obligation, il incombe ensuite au service, s'il s'y croit fondé, d'apporter la preuve de ce que la charge en cause n'est pas déductible par nature, qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive. [3], que l'administration, qui supporte la preuve dès lors qu'il n'est pas allégué que les charges n'étaient pas justifiées (contrats de travail, bulletins de salaires, cotisations sociales déclarées, etc.) ne rapporte pas la preuve qu'elles sont dépourvues de contrepartie pour l'entreprise, dès lors que le jugement correctionnel établit que les personnes en situation

irrégulière ont bien travaillé dans le restaurant, ce qu'a admis d'ailleurs l'URSSAF et, pour une partie seulement, l'administration fiscale.

<sup>7</sup> *19-04-02-01-04-05, 19-06-04, Contributions et taxes. Impôts sur les revenus et bénéfices, Revenus et bénéfices imposables, Règles particulières, Bénéfices industriels et commerciaux, Détermination du bénéfice net, Charges salariales, Taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées autres que la TVA.*

## NOTES

---

[1] Voir par analogie à propos de la taxe sur les surfaces commerciales (TASCOM) : [CE, 14 octobre 2019, Société Grim Passion, n° 0416516, C](#) et [CE, 27 novembre 2019, SAS Courtoise Distribution Auto, n° 0413725, C](#) [Retour au texte](#)

[2] [CE, 15 avril 2015, Société Car Diffusion 78, n° 0373269, A](#) [Retour au texte](#)

[3] [CE, Section 20 juin 2020, Société Etablissements Lebreton - Comptoir général de peintures et annexes, 232832 A](#) [Retour au texte](#)

# Conclusions du rapporteur public

**Emmanuelle Conesa-Terrade**

rapporteuse publique à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6689](https://doi.org/10.35562/alyoda.6689)

<sup>1</sup> Peut-on discuter les motifs d'un dégrèvement devant le juge de l'impôt ?

<sup>2</sup> C'est notamment cette question que pose cette affaire.

<sup>3</sup> La SARL Grand Bonheur qui exerce une activité de restauration sur place et accessoirement de plats à emporter sous l'enseigne Okinawa à Echirolles, dans le département de l'Isère, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2011, à l'issue de laquelle elle a été assujettie à des compléments d'impôt sur les sociétés, assortis de la pénalité pour manquement délibéré, au titre de ces trois exercices. Elle a, par ailleurs, été soumise selon la procédure de taxation d'office à des rappels de taxe sur les véhicules de sociétés au titre de la période du 21 mai 2010 au 30 septembre 2012. Sur ces rappels, la société requérante supporte la charge de la preuve en application des dispositions de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales.

<sup>4</sup> Les suppléments d'impôt sur les sociétés ont été notifiés selon la procédure contradictoire par deux propositions de rectification l'une en date du 19 décembre 2012 (notifiée le 24 décembre 2012), relative à l'exercice clos en 2009, et l'autre en date du 15 février 2013 notifiée le 16 février relative aux exercices clos en 2010 et 2011.

<sup>5</sup> La société n'a pas formulé d'observation sur la première proposition de rectification, en sorte qu'elle supporte la charge de la preuve au titre des suppléments d'impôt sur les sociétés notifiées au titre de l'exercice clos en 2009.

<sup>6</sup> En revanche, elle a contesté les rehaussements notifiés par la proposition de rectification du 15 février 2013, et sollicité la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires qui a rendu un avis conforme au maintien des rehaussements. Elle a également sollicité un entretien avec le supérieur hiérarchique du vérificateur au terme duquel, ont été admis pour la détermination du résultat imposable un montant de charge de 49 141 euros correspondant aux rémunérations versées à des employés non déclarés.

<sup>7</sup> La société a alors sollicité la saisine de l'interlocuteur départemental ; A la suite de l'entretien, un montant de charges supplémentaires de 28 000 euros correspondant à des rémunérations versées aux employés non déclarés, a été admis en déduction du bénéfice imposable. La SARL a été informée des conséquences

financières par lettre du 9 mars 2015 en réponse à laquelle, elle a sollicité une révision de la position de l'interlocuteur qui ne lui a pas été accordée.

8 Toutefois, sa réclamation a fait l'objet d'une décision d'admission partielle le 12 mai 2017 : le montant des rémunérations versées aux employés non déclarés au titre de l'exercice clos en 2011 a été porté de 28 000 euros à 32 404 euros, générant un dégrèvement d'impôt sur les sociétés d'un montant de 2 114 euros en droits et pénalités.

9 La société a de nouveau présenté une réclamation concernant les impositions laissées à sa charge, qui a fait l'objet d'une décision de rejet. Elle relève devant vous appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Grenoble a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions et pénalités.

10 Le ministre vous rappelle avec bonheur le montant des impositions demeurant en litige devant vous : 28 249 euros de droit d'impôt sur les sociétés et 11 077 euros de pénalités et 6 445 euros en droits et pénalités en matière de taxe sur les véhicules de société.

11 Autant dire que le litige a bien dégonflé.

12 **Pour l'essentiel, la SARL Grand Bonheur reprend en appel ses moyens de première instance :**

13 **S'agissant de la taxe sur les véhicules de sociétés (TVTS),**

14 **S'agissant de la régularité de la procédure d'imposition,** la société requérante reprend le moyen tiré du caractère fondé du recours pour l'imposition à cette taxe prévue à l'article 1010 du code général des impôts à la procédure de taxation d'office sur le fondement des dispositions du 3° de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales.

15 Vous écarterez le moyen comme non fondé et confirmerez la régularité de la procédure de taxation d'office à cette taxe sur la base de la combinaison des dispositions de l'article L. 66 du livre des procédures fiscales qui au 3° de cet article prévoient l'application de la procédure de taxation d'office aux taxes sur le chiffre d'affaires aux « *personnes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire en leur qualité de redevables des taxes* », de celles l'article 1010 du code général des impôts qui prévoient que la taxe sur les véhicules de sociétés « est acquittée sur déclaration » et de celles de l'article 1010 B du même code, aux termes duquel « *Le recouvrement et le contrôle de la taxe prévue à l'article 1010 sont assurés selon les procédures, sûretés, garanties et sanctions applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. (...)* ».

16 **Sur le bien-fondé de l'imposition à la taxe sur les véhicules de sociétés**, la requérante soutient que l'administration fiscale a appliqué à tort au véhicule Caddy Volkswagen, engin de grande capacité utilisé pour le transport des marchandises, les dispositions de l'article 1010 du code général des impôts qui ne concernent que les véhicules de tourisme. Toutefois, la société requérante n'apporte, pas plus en appel, qu'en première instance, aucun élément de preuve au soutien de ses allégations.

17 Le ministre vous rappelle que la société a été taxée d'office faute d'avoir déposé les déclarations de taxe sur les véhicules couvrant les périodes du 21 mai 2010 au 30 septembre 2010, du 1<sup>er</sup> octobre 2010 au 30 septembre 2011 et du 1<sup>er</sup> octobre 2011 au 30 septembre 2012.

18 Au cas particulier, le vérificateur a constaté que la société n'avait pas inscrit en immobilisation un véhicule de tourisme Volkswagen Caddy VP (véhicule de particuliers) qu'elle utilise. Le ministre fait valoir, à bon droit, que la circonstance que cette voiture particulière serait utilisée pour le transport de marchandises est sans incidence sur son imposition à la taxe sur les véhicules de sociétés. Vous avez jugé ([CAA Lyon 27 juillet 2017 n° 016LY02248](#) : RJF 2/18 n° 0160) qu'est taxable à cette taxe le véhicule conçu pour le transport des passagers sans que la circonstance qu'il aurait subi des transformations afin d'être utilisé pour le transport de marchandises y fasse obstacle.

19 A supposer établie l'utilisation alléguée du véhicule particulier Caddy VW pour le transport des marchandises, vous écarterez ainsi le moyen dès lors que c'est la destination normale du véhicule acquis par la société, non déclaré, au transport des passagers qui justifie sa taxation à la taxe sur les véhicules de sociétés.

20 En sorte que vous pourrez confirmer les rappels de taxe sur les véhicules de sociétés litigieux.

### 21 **S'agissant des suppléments d'impôt sur les sociétés :**

22 La société requérante soutient d'abord le rejet de sa comptabilité par le vérificateur n'est pas justifiée : elle se prévaut de ce que le détail des recettes était enregistré par la caisse enregistreuse lesquelles étaient compilées dans les tableaux transmis au comptable en vue de l'enregistrement quotidien des recettes et de l'existence d'un chemin de révision continu entre chaque recette détaillée dans les fichiers enregistrés par la caisse et les recettes enregistrées par la comptabilité. Elle soutient que la vérification de comptabilité n'a pas permis de mettre en évidence la moindre anomalie en ce qui concerne l'enregistrement des recettes.

23 Mais le ministre vous explique que les constatations effectuées sur place lors du contrôle de la comptabilité informatisée de la société qui utilisait une caisse enregistreuse, ont permis d'établir le caractère irrégulier et non probant de la comptabilité présentée.

24 Pour justifier de ses recettes, la SARL a présenté un tableau réalisé sur un tableur reprenant l'édition d'un état financier du chiffre d'affaires globalisant les recettes par mois et par mode de paiement, les données informatisées de la caisse enregistreuses étant retraitées sous forme de tableaux issus du logiciel bureautique avant d'être transmis au cabinet d'expertise comptable qui procédait à une nouvelle saisie informatique dans le grand livre comptable de la société, sans aucun détail des produits vendus.

25 La société n'a conservé aucun ticket de remise à zéro (RAZ) susceptibles de justifier des ventes journalières, par nature, produit ou taux.

26 Dès lors **le principe de la permanence du chemin de révision** permettant d'établir un lien entre les écritures comptables et les pièces justificatives **n'a pas été respecté**, alors que la société disposait d'une caisse enregistreuse dotée d'un système informatique pour l'enregistrement de ses recettes.

27 Ce seul constat non contesté était suffisant pour permettre à l'administration fiscale d'écarter la comptabilité présentée comme irrégulière et insincère.

28 Pour autant, le ministre vous fait remarquer que l'administration fiscale n'a pas procédé à une reconstitution du chiffre d'affaires de la SARL Grand Bonheur et que les rehaussements litigieux ne procèdent pas d'une telle reconstitution.

29 Dès lors, vous pourrez écarter le moyen tiré de ce que l'administration fiscale n'établirait pas les irrégularités comptables ayant justifié le rejet de sa comptabilité comme **inopérant** au regard des conclusions à fin de décharge des rehaussements contestés par la société.

30 **Sur le bien-fondé des redressements d'impôt sur les sociétés :**

31 Rappelons d'abord que **la SARL Grand Bonheur supporte la charge de la preuve en ce qui concerne les rehaussements notifiés au titre de l'exercice clos en 2009**, faute pour elle d'avoir présenté des observations dans le délai supplémentaire qu'elle a sollicité et que lui a accordé l'administration fiscale.

32 Les impositions litigieuses, notifiées selon la procédure contradictoire, résultent de la réintégration de sommes versées à des tiers et déduites en charges à titre de salaires et de charges patronales par la société **qui n'a pu démontrer le caractère professionnel de ces versements** ni qu'ils auraient été effectué dans son intérêt **en rémunération de salariés effectivement employés et déclarés durant la période vérifiée.**

33 Sur ce point, la société reproche à l'administration d'avoir réintégré dans ses bénéfices imposables au titre de chacun des trois exercices vérifiés des sommes correspondant aux salaires et charges patronales considérées par le vérificateur comme injustifiées.

34 La société requérante, qui se bat longuement sur ce point, reproche aux premiers juges et à l'administration fiscale de s'être fondés pour établir les redressements litigieux sur les aveux de son gérant recueillis lors de son audition par les services de police dans le cadre des poursuites correctionnelles diligentées à son encontre pour des faits de travail dissimulé, emploi d'étrangers sans autorisation de travail salarié, aide au séjour, abus et recel d'abus de biens sociaux et présentation de comptes annuels inexacts, ainsi que sur les déclarations des prévenus de complicité de travail dissimulé, cités à comparaître, entendus dans le cadre de cette même instance pénale concernant la période du 1<sup>er</sup> février 2010 au 27 septembre 2011. Elle fait valoir que les procès-verbaux d'audition ont été annulés par le juge pénal pour irrégularité.

35 Le juge correctionnel a, en effet, fait droit à l'exception de nullité soulevée en défense tirée de ce que les auditions des prévenus avaient été faites au cours d'une garde à vue sans que leurs droits de garder le silence et d'être assisté d'un conseil leur ait été notifié. Le juge pénal a, toutefois, précisé qu'il n'était fait droit qu'à la demande de nullité des seules auditions des prévenus, lesquels justifiaient d'un grief particulier, mais que le contrôle effectué au restaurant l'Okinawa avait été réalisé sur réquisition du procureur de la République sur demande en date du 5 avril 2011, et avait conduit à la découverte d'infractions commises en flagrant délit.

36 Or, vous savez qu'en application de la jurisprudence du Conseil Constitutionnel(n° 02013-679 DC, cons. 33, 4 décembre 2013 : RJF 2/14 n° 0173, étude B. Hatoux BF 1/14 p. 5), dont le Conseil d'Etat a rapidement tiré les conséquences (CE 15 avril 2015, *Société Car Diffusion* 78, n° 0373269, en A, repris par CE 30 mars 2016, n° 0375116 : RJF 2016, n° 0642) en abandonnant sa jurisprudence *Navon*, les services fiscaux ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant notamment de l'article 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, se prévaloir, pour établir une imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge.

37 Si la société est fondée à se prévaloir de la décision judiciaire ayant conclu à l'irrégularité de la procédure d'audition, laquelle relève de la seule autorité judiciaire, il résulte de l'instruction que **s'agissant de l'année 2009**, l'administration fiscale s'est bornée à constater qu'il résultait des pièces consultées dans le cadre de l'instance pénale que Mme Y. avait pour seule adresse connue du 31 décembre 2007 au

30 août 2010 une résidence à Paris, circonstance qui, en l'absence d'éléments probants, ne permettait pas d'admettre que les rémunérations versées à cette dernière par la société requérante pouvaient être admises en déduction des résultats imposables, faute de preuve apportée, dans le cadre de la vérification de comptabilité, de l'exercice effectif par cette personne, dans le cadre d'un emploi salarié, d'un travail au profit de la société requérante.

38 Au demeurant, pour l'année 2009, l'administration fiscale s'est fondé sur un procès-verbal d'audition qui, ne faisant pas partie de l'instance pénale ayant abouti au jugement correctionnel du 8 octobre 2013 du tribunal de grande instance de Grenoble, n'a pas été annulé par cette autorité.

39 **Le moyen manque donc en fait**, s'agissant des rehaussements notifiés par la proposition de rectification du 19 décembre 2012. La société requérante, qui supporte la charge de la preuve (CE, Section, 20 juin 2003, Société Ets Lebreton, n° 0232832, A), n'apporte aucun élément de nature à démontrer ; ainsi que l'exige la jurisprudence constant du Conseil d'Etat cité par l'administration fiscale dans la proposition de rectification, que les sommes versées l'ont été en contrepartie d'un travail effectif (CE 3 mai 1937, n° 055400, CE 29 janvier 1947, n° 084786 ; CE 15 juillet 1964, n° 055606 ; CE 23 janvier 1970, n° 075856 et 76084 ; CE 9 novembre 1990, n° 088226 ; CE 12 mai 1991, n° 0144078) et ne seraient pas excessives eu égard à l'importance du service rendu (CE 23 janvier 1970, n° 075856 et 76084 ; CE 4 novembre 1988, n° 080771 ; CE 21 avril 1989, n° 079682 et 79683 ; CE 21 février 1990 n° 0548482 ; CE 29 décembre 1999, n° 0185480), alors que d'une manière générale la rétribution doit correspondre à la qualification professionnelle du bénéficiaire.

40 L'administration fiscale était, dès lors, fondée à assujettir la société requérante à des suppléments d'impôt sur les sociétés au titre de cette année 2009 au titre des charges salariales non déductibles découvertes lors de l'examen de ses comptes et documents sociaux.

41 **S'agissant des exercices clos en 2010 et 2011**, la proposition de rectification du 15 février 2013 indique que, dans l'exercice de son droit de communication, l'administration fiscale a pu consulter les pièces relatives à la procédure pénale en cours, et que les déclarations des prévenus lors de leur audition permettaient de conclure que les salaires comptabilisés et déduits en charge par la SARL grand Bonheur, l'avaient été au nom de personnes n'ayant pas travaillé dans le restaurant, ce que le gérant avait confirmé lors de son audition dans le cadre de cette même procédure pénale.

42 Comme le rappelait le Conseil d'Etat dans la décision CE *Ets Lebreton*, (n° 0232832, déjà citée), le législateur n'a pas entendu déroger aux principes généraux régissant la charge de la preuve et

exiger de l'administration fiscale qu'elle justifie qu'une charge n'est pas déductible dans son principe, dès lors que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur les chiffres d'affaires, saisie, a rendu un avis favorable au contribuable, comme c'est le cas en l'espèce. La charge de la preuve du caractère déductible des charges salariales incombe en conséquence à la SARL Grand Bonheur.

43 La société requérante fait valoir que l'administration fiscale ne pouvait se fonder sur les déclarations recueillies dans lesdits procès-verbaux, compte tenu de leur annulation par le juge correctionnel.

44 Une telle circonstance ne peut être regardée comme révélant un exercice irrégulier par l'administration fiscale de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire qui ferait obstacle à l'utilisation des renseignements recueillis pour établir l'impôt(par ex. CE, 1<sup>er</sup> décembre 2004, min., n° 0258774, RJF 2005 n° 0108, concl. P. Collin BDCF 2/05 n° 012) .

45 En tout état de cause, le moyen n'est pas soulevé ici (Sur les conditions d'exercice du droit de communication de l'administration fiscale auprès de l'autorité judiciaire, V. les conclusions de Mme E. Bokdam-Tognetti, CE 22 janvier 2020, *SARL CS Aviation*, n° 0421012, aux T. sur les incidences d'un classement sans suite de la procédure pénale par le Procureur de la République dans le cas d'une communication par l'autorité judiciaire de renseignements recueillis dans le cadre d'une telle procédure) .

46 Or, d'une part, lorsque des insuffisances ou omissions d'impositions sont révélées à l'administration fiscale postérieurement à l'ouverture d'une instance devant les tribunaux répressifs, alors même que les insuffisances ou omissions d'imposition sont mises en évidence par des pièces de la procédure, établies au stade d'une enquête préliminaire (CE 27 juin 2018, n° 0411301, aux T. p. 382, RJF 2018 n° 0981, concl. R. Victor C981, Dr. Fisc. 2019 n° 016 comm. 241), **l'administration fiscale peut se fonder sur ces constatations.** Les omissions ou insuffisances d'impositions révélées à l'administration fiscale par une instance devant les tribunaux répressifs **peuvent concerner d'autres contribuables que ceux faisant l'objet de la décision ayant clos l'instance**, telle une société anonyme sont seuls les dirigeants ont été condamnés par le tribunal correctionnel (CE Sect. 30 avril 1971, n° 077602 : Lebon 317 ; CE 5 mai 2008, SA Ets Gérard Le Clainche, n° 0280496, aux conclusions M. Collin : RJF 2008, n° 0995) .

47 D'autre part, au cas d'espèce, le jugement correctionnel est intervenu postérieurement à la notification des redressements litigieux, en sorte que lors des opérations de contrôle, l'administration fiscale, faisant usage de son droit de communication (en application des articles L.

82C et L. 101 LPF) , a pu consulté les pièces de la procédure pénale, en particulier les procès-verbaux d'audition et établir l'imposition sur cette base.

48

Certes, **l'administration fiscale ne peut plus se prévaloir au stade contentieux devant le juge de l'impôt**, de ces procès-verbaux d'audition pour établir les faits de travail dissimulé et démontrer le bien-fondé des impositions, mais il résulte de la lecture même du jugement correctionnel du 8 octobre 2013 devenu définitif, que M. Xu Jun gérant de droit de la SARL Grand Bonheur « reconnaissait à l'audience l'intégralité des (...) infractions qui lui étaient reprochées » et notamment la circonstance que des salariés non déclarés et non munis de titre de séjour travaillaient sous des noms d'emprunt (à l'exception de la présentation de comptes annuels inexacts aux associés pour dissimuler la situation de la société) .

49

Le juge a déclaré M. X. coupable d'exécution de travail dissimulé, d'emploi d'étranger sans autorisation de travail, d'aide à l'entrée et au séjour irrégulier d'étrangers en France, d'abus de biens sociaux, infractions pour lesquelles le juge pénal l'a condamné à un emprisonnement de six mois avec sursis et une amende de 10 000 euros. Quant à Mme Y. épouse Z. elle a reconnu à l'audience avoir encaissé des chèques de la société correspondant non à un travail effectif, mais, selon ses allégations non établies, au remboursement d'un prêt qu'elle aurait contracté auprès de M. Xu.

50

Or, en vertu de la jurisprudence CE Sect. 16 février 2018, n° 0395371 en A., fichée sur ce point, vous savez que : « *L'autorité de chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs devenues définitives qui s'impose aux juridictions administratives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et qui sont le support nécessaire du dispositif. (...) Le moyen tiré de la méconnaissance de cette autorité, qui présente un caractère absolu, est d'ordre public et peut être invoqué pour la première fois devant le Conseil d'Etat, juge de cassation. Il en va ainsi même si le jugement pénal est intervenu postérieurement à la décision de la juridiction administrative frappée de pourvoi devant le Conseil d'Etat* ».

51

Au cas d'espèce, fondé sur des constatations de faits qui ne sont pas contraires à celles du juge pénal, et pour lesquels aucun doute n'existe, votre arrêt n'encourt aucune censure.

52

Le moyen, en effet, ainsi cela ressort des dernières écritures de la société requérante, tiré de ce que les seuls éléments figurant dans le jugement du tribunal correctionnel du 8 octobre 2013 seraient insuffisants pour fonder les rectifications maintenues par le service, vise, non la régularité de la procédure d'imposition, mais la licéité et le caractère probant des éléments fondant les redressements litigieux (V. les conclusions de M. Vincent Daumas sous la décision CE, 12 décembre 2018, n° 0414088, aux T. sur un autre point, qui

rappelle en note de bas de page que « *la jurisprudence raisonne en termes d'inopposabilité **des informations** dont l'administration se prévaut pour fonder l'imposition lorsqu'elles sont extraites de pièces ou de documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge (CE 15 avril 2015, *Société Car Diffusion 78, n° 0373269, au Recueil, RJF 7/2015 n° 0613 ; CE 23 novembre 2016, n° 0387485, aux tables du Recueil, RJF 2/2017 n° 0141)* ») . Or, il résulte de l'instruction que la SARL n'établit pas que les sommes reversées en espèces par les prête-noms ont été intégralement utilisées pour la rémunération des salariés non déclarés, ni que les charges sociales comptabilisées correspondent à la rémunération des salariés non déclarés. Les impositions procèdent donc de ce que la société requérante n'apporte pas la preuve qui lui incombe du caractère déductible en charge des versements opérés au profit de tiers.*

53 Par suite, vous écarterez le moyen et confirmerez le bien-fondé des rehaussements résultant de la remise en cause des charges salariales déduites.

54 S'agissant des charges patronales

55 La société requérante vous demande à titre subsidiaire si vous refusez de prononcer la décharge intégrale des impositions maintenues à sa charge, de prononcer la décharge partielle desdites impositions en tenant compte de l'évaluation des salaires selon les dispositions de l'article L. 242-1-2 du code de la sécurité sociale à laquelle l'URSSAF a procédé et que l'administration fiscale a admis au stade de l'interlocution départementale.

56 C'est ici que se pose la question du caractère recevable des moyens soulevés à l'encontre des impositions restées à sa charge à partir des éléments discutés postérieurement à la clôture de la procédure d'imposition. La société soutient que l'administration fiscale est tenue par la prise de position formelle en application de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, dans la décision notifiée au contribuable, qu'elle soutient être créatrice de droit, par laquelle l'interlocutrice départementale aurait admis le principe d'une prise en considération des sommes versées aux salariés non déclarés pendant toute la période du 1<sup>er</sup> février 2010 au 27 septembre 2011.

57 Elle vous demande, en conséquence, pour lui accorder la décharge partielle réclamée, que la décision prise et la méthode décrite par l'administration fiscale soit appliquée au stade du contentieux « sans erreur ».

58 Mais il nous semble que de tels moyens sont inopérants à l'encontre des rehaussements litigieux, au stade de l'instance devant le juge de l'impôt.

59 Les motifs éventuellement admis par l'administration fiscale pour prononcer des dégrèvements ne sauraient être discutés devant le juge de l'impôt, ni être opposés pour démontrer que l'administration fiscale aurait appliqué de manière erronée la règle qu'elle aurait admis, et omis de prononcer un dégrèvement supplémentaire.

60 En sorte que le moyen tiré de ce que les premiers juges auraient refusé d'appliquer la décision prise par l'administration au stade de l'interlocution est parfaitement inopérant, la société requérante ne pouvant se prévaloir, après que la notification de la proposition de rectification a marqué l'achèvement de la procédure d'imposition, d'une réputée prise de position formelle opposable à l'administration pour contester les suppléments d'impôt sur les sociétés demeurés à sa charge postérieurement à la mise en recouvrement.

61 **S'agissant des pénalités**, la société requérante soutient que les anomalies constatées ne reflètent aucune intention frauduleuse, dès lors que les rémunérations du personnel sont des charges déductibles par nature, quelle que soit l'identité du salarié. Toutefois, l'administration fiscale a appliqué la majoration de 40 % pour manquement délibéré prévue à l'article 1729 du code général des impôts, en sorte que le moyen tiré de l'absence d'intention frauduleuse est inopérant.

62 De plus, alors que votre juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique sur votre appréciation, en tant que juges du fond, quant à la mauvaise foi ou à l'existence de manquements délibérés, justifiant l'application de la pénalité à un contribuable (CE, 3 mai 1993, n° 0116269, rec. p. 145, concl. Ph. Martin ; CE Section, 22 avr. 2005, *Sté Limelight Boy's* n° 0257254, rec. p. 168 ; 9 et 10 ssr, 3 sept. 2008, *SA Jules B.*, n° 0300998, T. pp.692, RJF 2008 n° 01392), si la société entend soutenir que le caractère intentionnel des manquements qui lui ont été reprochés n'était nullement établi, vous constaterez que les deux éléments dont la réunion déclenche traditionnellement l'application des pénalités pour manquement délibéré à savoir, d'une part, l'élément intentionnel résultant de ce que le contribuable avait conscience d'éluder l'impôt mais aussi - et c'est cet élément qui crante l'échelle des sanctions - la création d'apparences de nature à égarer l'administration dans l'exercice de ses pouvoirs de contrôle en se prévalant pour justifier du caractère déductible en charge des sommes versées à des tiers du recours au travail dissimulé d'étrangers en situation irrégulière dépourvus d'autorisation de travail salarié, qu'elle aurait rémunérés par le biais de prête-noms.

63 S'agissant de la pénalité prévue à l'article 1759 du code général des impôts, la société, passible de l'impôt sur les sociétés, n'ayant pas révélé, dans le délai de trente jours imparti, l'identité des bénéficiaires des revenus versés ou distribués, directement ou par

l'intermédiaire de tiers, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, a pu, à bon droit, être soumise à la pénalité de 100 % des sommes correspondant aux avantages occultes comptabilisés. DPI p.35

64

**Par ces motifs, nous concluons au rejet de la requête dans toutes ses conclusions**

65

Ainsi, vous n'irez pas jusqu'à considérer que les rehaussements en litige, c'est-à-dire les impositions supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles la SARL a été assujettie à l'issue des opérations de contrôle ont exclusivement trouvé leur origine dans les renseignements obtenus par l'administration fiscale dans l'exercice de son droit de communication en application des dispositions des articles L. 82 C et L 101 du livre des procédures fiscales auprès de l'autorité judiciaire, et reposeraient uniquement sur les éléments tirés de la consultation des pièces de procédure relatives à l'instance pénale en cours pour travail dissimulé et abus de biens sociaux, infractions au titre desquelles le gérant de la SARL était prévenu.

66

.....

67

Il est de jurisprudence constante que les irrégularités entachant la procédure de contrôle sont sans conséquence sur les redressements lorsque ceux-ci procèdent exclusivement de l'exercice d'un droit de communication (CE, 10 janvier 2011, n° 0211967-212114 : RJF 4/01 n° 0436 avec Chronique J. Maïa p. 295, aux conclusions Austray ; CE 1<sup>er</sup> décembre 2004, n° 0258774 : RJF 2/05 n° 0108, aux conclusions P. Collin, censurant sur ce point pour erreur de droit un arrêt de votre cour) . De manière générale, le Conseil d'Etat juge que les moyens tirés de l'irrégularité de la vérification de comptabilité ne sont opérants que dans la mesure où les redressements notifiés à l'issue de celle-ci trouvent leur origine dans les constatations faites par l'inspecteur des impôts au cours de la vérification (CE 18 mai 1984, n° 034234 : RJF 7/84 n° 0813) .

68

La Jurisprudence montre que le juge s'attache à circonscrire les conséquences d'un vice de procédure aux redressements qu'il a réellement affectés. Cela vaut pour les vices résultant de la méconnaissance de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, Ceci vaut aussi pour d'autres vices de procédure, pour lequel s'applique en pratique un raisonnement par « chef de redressement », « *même si cette notion ne figure pas dans le livre des procédures fiscales : ainsi, l'insuffisance de motivation de la notification de redressements n'affecte que les chefs de redressement insuffisamment motivés (28 janvier 1981, n° 016600, Tab. ; 29 décembre 2000, SA SET, n° 0183659, Inédit)* . Vous poussez même plus loin la divisibilité de l'imposition puisque vous admettez qu'au sein d'un même chef de redressement, l'insuffisance de motivation quant au raisonnement suivi par l'administration pour

*rectifier les bases imposables n'affecte que la rectification insuffisamment motivée, et non l'ensemble du chef de redressement (9 juillet 2010, Min. c/ SA Codica Automotive, n° 0313577, Tab.) . Au stade de la cassation, un arrêt de cour peut être annulé en tant seulement qu'il s'est prononcé sur un chef de redressement, tout en étant confirmé sur les autres chefs de redressement relatifs à la même année d'imposition (14 février 1996, André, Rec., n° 0145756) . » (V. conclusions L. Cytermann CE 24 avril 2019, n° 0414420) .*