

8° et 3° chambres réunies  
Séance du 11 mars 2020  
Lecture du 27 mars 2020

## CONCLUSIONS

### Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

Cette affaire a été portée en chambres réunies, après un premier examen par la 8° chambre jugeant seule, pour préciser la portée de la décision des 9° et 10° chambres réunies du 8 février 2019, n°s 410301, 410568, *Esch*<sup>1</sup>.

1. M. Henri *Merloz* était administrateur unique de la société Dieti Natura entre le 23 octobre 2007 et le 11 mai 2010. Cette société de droit suisse, qui exerce une activité de vente par internet de produits naturels, de compléments alimentaires et de cosmétiques, a fait l'objet d'une enquête pour fraude fiscale à raison de l'exercice en France, de manière occulte, d'un commerce numérique des produits fabriqués par la SARL Laboratoires Lebeau dans son usine située à Montauban. Dans ce cadre, le domicile de M. *Merloz*, situé en Vendée, a fait l'objet d'une perquisition sur le fondement de l'article L. 16 B du LPF. Deux autres perquisitions ont été menées au siège de la SARL Laboratoires Lebeau (situé dans le Tarn-et-Garonne) et aux domiciles de deux employés de la société Dieti Natura, situés dans le Haut-Rhin. A la suite de ces visites, l'administration fiscale, estimant qu'il existait des indices sérieux que la société Dieti Natura soit susceptible d'être assujettie à l'impôt sur les sociétés en France, lui a adressé un avis de vérification de comptabilité. Par deux propositions de rectification, elle a ensuite mis à la charge de cette société des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des rappels de TVA au titre des années 2007, 2008 et 2009. Le contentieux correspondant est maintenant terminé : par une décision n° 421624 du 13 février 2020, vous n'avez pas admis le pourvoi de la société contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes la concernant.

Par ailleurs, M. *Merloz* et Mme *Lebeau*, alors mariés, ont fait l'objet d'un ESFP au titre des années 2007, 2008 et 2009. A la suite de ce contrôle, ils ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux, assorties de pénalités. Leur fils, Geoffrey *Merloz*, gérant de la société Laboratoires Lebeau, a également fait l'objet d'un contrôle fiscal, à l'issue duquel des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ont été mises à sa charge au titre des années 2008 et 2009. Mme *Lebeau* et M. *Merloz* d'une part, M. Geoffrey *Merloz* d'autre part, ont demandé au tribunal administratif de Nantes de prononcer la décharge des impositions supplémentaires mises à leur charge. Le tribunal a fait droit à ces demandes mais le ministre a fait appel, en tant seulement que le jugement concernait Mme *Lebeau* et M. *Merloz*. Par un arrêt du 19 avril 2018, la cour de Nantes a remis à la charge de ces contribuables les impositions supplémentaires dont le tribunal avait prononcé la décharge. Vous êtes saisis de leur pourvoi en cassation contre cet arrêt, pour lequel ils avaient sans succès demandé qu'il soit sursis à son exécution (cf. votre décision du 21 décembre 2018, n° 425030, RJF 4/19 n° 386, cl. R. Victor).

---

<sup>1</sup> Aux T. et à la RJF 5/19 n° 442, cl. M.-G. Merloz au C 442.

2. Les moyens portant sur la question de l'imposition en France de la société Dieti Natura sont identiques à des moyens qui étaient soulevés dans le pourvoi de la société que vous n'avez pas admis. Nous ne les examinerons donc pas.

Les redressements concernant M. L... et Mme L... résultent en partie de sommes que l'administration a regardées comme distribuées à M. M... par la société Dieti Natura.

Dans ce cadre, les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en retenant l'existence d'une distribution de revenus, alors que le redressement procédait de l'imputation à un établissement stable situé en France de bénéfices réalisés par une société étrangère et ne révélait pas, par lui-même, une distribution de revenus. Ils invoquent ainsi votre décision précitée du 8 février 2019 *Esch*, par laquelle vous avez censuré l'erreur de droit qu'avait commise la cour de Nancy en jugeant que l'administration avait pu à bon droit considérer que les bénéfices imputés, après contrôle, à des établissements stables de deux sociétés étrangères en France, devaient, de ce seul fait, être regardés comme appréhendés par les requérants en leur qualité, chacun pour leur part, de maître de l'affaire de l'une et l'autre de ces sociétés.

Cette décision s'inscrit dans la logique de votre jurisprudence sur l'application de l'article 109-1-1° du CGI, qui prévoit que sont considérés comme revenus distribués « 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ».

Pour l'application de la règle de présomption ainsi définie, vous avez d'abord établi un lien quasi automatique entre les rehaussements de la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de la société considérée et l'augmentation de la masse des revenus distribués.

Mais, depuis une décision de Plénière du 5 décembre 1984, n° 49962, *Mme Etienvre*<sup>2</sup>, vous avez infléchi votre jurisprudence, en vous fondant notamment sur la circonstance que le législateur n'avait entendu imposer que des sommes réellement distribuées. Vous traitez désormais de manière spécifique les sommes qui, par définition, sont demeurées investies dans l'entreprise et n'ont donc pu donner lieu à un désinvestissement. Vous avez confirmé l'orientation prise en 1984<sup>3</sup> dans une décision du 29 septembre 1989, n° 75304, *min. c/ Venutolo*<sup>4</sup>, qui concernait des minorations de stocks. Vous avez jugé que, dès lors que ces minorations n'avaient pas donné lieu à des ventes dissimulées, l'administration n'établissait pas qu'elles avaient eu pour conséquence l'appréhension par le gérant de revenus distribués. Vous avez repris cette approche, s'agissant des stocks, dans une décision du 19 décembre 2019, n° 429309, *SARL Socoprism*<sup>5</sup>. Vous avez également jugé que ne pouvaient être regardées comme des revenus distribués, au sens de l'article 109-1-1°, des sommes constituant une créance qui avait été réintégrée par l'administration, pour la totalité de sa valeur initiale, dans le résultat imposable d'une société en vue de corriger l'erreur par laquelle celle-ci ne l'avait pas fait figurer dans ses écritures comptables, sauf à ce qu'une telle omission volontaire de la créance révèle la décision d'accorder au débiteur un avantage, sans contrepartie pour le créancier (7 septembre 2009, n° 309786, *M. et Mme Simon-Bigart*<sup>6</sup>).

---

<sup>2</sup> Au Recueil p. 403 et à la RJF 2/85 n° 251, cl. M.-A. Latournerie p. 96.

<sup>3</sup> En dépit d'une décision au moins, postérieure à celle du 5 décembre 1984, qui semblait revenir sur son orientation : 16 décembre 1987, n° 59679, RJF 2/88 n° 179.

<sup>4</sup> Aux T. et à la RJF 11/89 n° 1227, cl. O. Fouquet p. 614, chronique J. Turot à la RJF 1/90 p. 3.

<sup>5</sup> Aux T. et à la RJF 3/2020 n° 221, avec nos conclusions au C 221.

<sup>6</sup> Aux T. et à la RJF 12/09 n° 1090 avec chronique V. Daumas p. 949, cl. L. Olléon Dr. fisc. 48/09 c. 560.

Dans l'affaire *Esch*, comme l'indiquait Marie-Gabrielle Merloz dans les conclusions, lorsque l'administration estime, à l'issue d'un contrôle, qu'une société établie à l'étranger dispose en France d'un établissement stable, elle reconstitue le bénéfice imputable à l'activité de cet établissement afin de l'imposer en France. Il s'agit de déterminer le lieu d'imposition des bénéfices réalisés par la société étrangère. Mais il est possible que le redressement opéré par l'administration fiscale française ait pour seul effet de transférer la matière imposable d'un pays tiers vers la France, sans faire apparaître une matière imposable nouvelle : dans un tel cas, il est sans incidence sur l'existence de distributions. La décision nous paraît ainsi seulement rappeler, sur le terrain des principes, qu'avant de mettre en œuvre la présomption de distribution résultant de l'article 109-1-1°, il y a lieu de s'interroger sur l'existence d'un désinvestissement. La cour de Nancy, devant laquelle il était soutenu que les recettes ayant donné lieu au redressement au titre de revenus distribués étaient demeurées investies dans les sociétés de droit étranger, avait jugé ce moyen inopérant. Votre décision juge qu'il ne l'était pas, sans engager en rien la solution que retiendra sur le fond la cour, à laquelle la question a été renvoyée.

Les requérants soutiennent que la configuration du présent litige est tout à fait comparable à celle de l'affaire *Esch*. L'argumentation correspondante n'était pas soulevée devant la cour mais celle-ci s'est placée dans le cadre de l'existence de distributions. Le moyen peut donc être regardé comme né de l'arrêt attaqué. Il ne nous paraît toutefois pas fondé. Comme nous l'avons dit, la décision *Esch* censure une erreur de droit à avoir regardé, par principe, l'argumentation tirée de l'absence de désinvestissement inopérante, dans le cas d'une société étrangère dont l'administration fiscale estime qu'elle dispose en France d'un établissement stable. Le présent litige n'a jamais été présenté comme se situant dans une configuration où le redressement aurait seulement conduit à un transfert de matière imposable de la Suisse vers la France. Certes, comme dans l'affaire *Esch*, il y a identification en France d'un établissement stable d'une société étrangère. Mais le redressement au titre des revenus distribués procède de la mise en évidence d'une activité occulte en France, dont il n'a jamais été sérieusement soutenu qu'elle aurait été retracée dans la comptabilité de la société suisse ou que les bénéfices en résultant auraient été déclarés en Suisse. Compte tenu de l'argumentation dont elle était saisie, la cour ne nous paraît donc avoir commis aucune erreur de droit en considérant qu'il y avait bien eu une distribution.

Des configurations plus nuancées pourront toutefois se présenter, par exemple si la société étrangère a bien déclaré en France des bénéfices provenant d'un établissement stable, et que l'administration française les rehausse. Pourra notamment se poser la question des exigences, en matière de preuve de l'existence et du montant des distributions, imposées à l'administration à qui cette preuve incombe lorsque le contribuable a refusé les rectifications (cf. 14 novembre 1990, n° 58041, *Leder*<sup>7</sup>).

Les trois moyens suivants portent sur les motifs par lesquels la cour a jugé que M. M. pouvait être regardé, au sein de la société Dieti Natura, comme le maître de l'affaire. Aucun d'entre eux n'est fondé et nous ne les examinerons pas à nouveau devant vous. Enfin, deux moyens critiquent les motifs de l'arrêt relatifs au bien-fondé de l'imposition. Ils peuvent également être écartés sans difficulté.

PCMNC au rejet du pourvoi.

---

<sup>7</sup> Au Recueil p. 325 et à la RJF 1/91 n° 60.