

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE ROUEN**

**N°2305065**

---

**M. et Mme J.**

---

**M. Thomas Deflinne  
Rapporteur**

---

**Mme Clémence Barry  
Rapporteuse publique**

---

**Audience du 28 octobre 2025  
Décision du 18 novembre 2025**

---

19-01-03-04

C+

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

Le tribunal administratif de Rouen

(1<sup>ère</sup> Chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés le 15 décembre 2023 et le 26 juillet 2024, M. Nicolas J. et Mme Elise J., représentés par la SELAFA CMS Francis Lefebvre avocats, demandent au tribunal, dans le dernier état de leurs écritures :

1°) à titre principal, de prononcer :

- la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et les pénalités afférentes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2008 à 2013 à raison de la perception de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) ;
- la décharge des impositions de toute nature et des pénalités afférentes auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2015 et 2016 à raison de revenus réputés distribués par la société anonyme (SA) R. ainsi que des jetons de présence ;

2°) à titre subsidiaire, de prononcer :

- la décharge des impositions de toute nature et les pénalités afférentes auxquelles ils ont été assujettis après le 31 mars 2016 en raison des jetons de présence ;
- la décharge des pénalités appliquées en matière d'impôt sur le revenu et impositions de toute nature au titre des années 2008 à 2013 ;
- la décharge des pénalités appliquées en matière d'impôt sur le revenu et impositions de toute nature au titre des années 2015 et 2016 ;
- la décharges des pénalités appliquées au surplus d'assiette imposable au titre des années 2008 à 2013 ;

3°) de mettre à la charge de l'État une somme de 20 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. et Mme J. soutiennent :

- En ce qui concerne les BIC :
  - d'une part, M. J. n'a pas exercé d'activité au cours des années 2008 à 2013 ;
  - d'autre part, la société privée à responsabilité limitée (SPRL) R. étant une société de personnes sur la période 2007 à 2013, elle n'était pas un contribuable au sens des dispositions de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales permettant l'extension du droit de reprise jusqu'à dix ans ;
    - ces dispositions ne pouvant lui être appliquées, la prescription triennale ne pouvait être relevée et le droit de reprise était prescrit ;
    - le droit de contrôle a été exercé à deux reprises en ce qui concerne les années 2010 à 2012, en contravention avec les dispositions de l'article L. 50 du livre des procédures fiscales ;
- A titre principal, en ce qui concerne l'imposition du résultat et du chiffre d'affaires de la société R., cette entreprise ne devait pas y être soumise dès lors qu'elle n'a pas son siège de direction effective en France au titre de la période contrôlée mais en Belgique, puis au Luxembourg, de sorte que :
  - les revenus de 2008 à 2013 ne pouvaient être regardés comme perçus par M. J. en application de l'article 8 du code général des impôts ;
  - l'administration ne pouvait regarder M. J. comme ayant perçu des revenus distribués par la société R. pour la période 2013 à 2015 ;
  - les jetons de présences perçus en 2015 et 2016 ne pouvaient être imposés en France en application de l'article 11 de la convention franco-luxembourgeoise du 1<sup>er</sup> avril 1958 ;
- A titre subsidiaire :
  - la société R., qui a commis une erreur, ne peut être regardée comme ayant mené une activité occulte et devait être mise en demeure par l'administration avant l'engagement de la procédure de taxation d'office de sorte qu'ils doivent être déchargés des rappels mis à leur charge suite à la taxation des résultats de la société entre 2013 et 2016 ;
  - la société R. disposait d'un établissement stable en Belgique puis au Luxembourg de sorte qu'une partie de ses résultats devaient y être rattachés et que les rappels ne pouvaient être mis à leur charge à raison de la taxation des jetons de présence versés à M. J. ;
  - la société R. disposait d'un établissement stable en Belgique puis au Luxembourg de sorte qu'une partie de ses résultats devaient y être rattachés et que les rappels ne pouvaient être mis à leur charge à raison des revenus regardés comme distribués au profit de M. J. ;
- A titre très subsidiaire :
  - la localisation du siège de direction effective de la société R. n'étant pas apportée à compter du 1<sup>er</sup> avril 2016, les revenus versés à M. J. ne pouvaient être regardés comme de source française à compter de cette date ;
  - la majoration de 1,25 appliquée au titre des années 2008 à 2013 méconnaît les stipulations de l'article 1<sup>er</sup> du 1<sup>er</sup> protocole additionnel à la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;

- l'administration ne pouvait sans méconnaître sa propre doctrine faire une application combinée des pénalités des articles 1728 et 1729 du code général des impôts ;
- les majorations au titre des années 2008 à 2013 doivent ainsi être déchargées dès lors que l'administration, en retenant une majoration pour manœuvre frauduleuse, reconnaît implicitement que M. J. n'a pas exercé d'activité occulte ;
- l'application d'une pénalité pour activité occulte méconnaît le principe de personnalité des peines dès lors que M. J. n'a pas exercé une telle activité ;
- en tout état de cause, aucune manœuvre frauduleuse n'est démontrée par l'administration ;
- les manœuvres frauduleuses alléguées ne sont pas justifiées par l'administration de sorte que les pénalités afférentes aux rappels des années 2015 et 2016 doivent être déchargées.

Par deux mémoires en défense, enregistrés le 30 mai 2024 et le 5 septembre 2024, la directrice de contrôle fiscal nord conclut :

1°) au non-lieu à statuer à concurrence des dégrèvements prononcés ;

2°) au rejet du surplus de la requête.

La directrice soutient que :

- la majoration de 25 % a été dégrévée ;
- pour le surplus, les moyens soulevés par M. et Mme J. ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- la convention franco-belge en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôt sur le revenu, signée le 10 mars 1964 ;
- la convention franco-luxembourgeoise en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée le 1<sup>er</sup> avril 1958 ;
- 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. Deflinne, premier conseiller,
- et les conclusions de Mme Barry, rapporteure publique.

Considérant ce qui suit :

1. La SA R., détenue à 100 % par M. Nicolas J.-Avenel, est la société holding de droit luxembourgeois du groupe Avenel, spécialisé dans le bâtiment et les travaux publics. Initialement créée sous la forme d'une société privée à responsabilité limitée (SPRL) de droit belge le 1<sup>er</sup> octobre 2007, elle a transféré son siège social à Hesperange au Luxembourg, à compter du 14 décembre 2010, où elle a pris la forme d'une SARL de droit luxembourgeois avant de transférer son siège social dans la ville de Luxembourg le 24 décembre 2013 et de prendre la forme, connue en dernier lieu, d'une SA de droit luxembourgeois. L'administration a procédé à une vérification de comptabilité du 11 mai 2017 au 6 avril 2018, au titre de la période du 1<sup>er</sup> octobre 2007 au 31 mars 2016. Le service vérificateur a estimé que le siège de direction effective de la société était situé en France. Parallèlement, M. et Mme J. ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces de leurs déclarations de revenus pour les années 2008 à 2013 et 2016 ainsi qu'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle pour l'année 2015. Les bénéfices de la société R. pour les années 2007 à 2013 ont été imposés à l'impôt sur le revenu en raison de la qualité d'unique détenteur de parts sociales revêtue par M. J. dans cette société alors qualifiée de société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés. Les bénéfices taxés à l'impôt sur les sociétés au titre des années 2013 à 2016 ont été regardés comme distribués entre les mains de M. J. en qualité de maître de l'affaire et les jetons de présence perçus par l'intéressé en qualité de membre du conseil d'administration de la société R., alors considérée comme une société de capitaux, ont également été imposés de même que des sommes inscrites en compte courant de la société civile immobilière T.. Les rappels d'impôt et de contributions sociales procédant de ces corrections ont été envisagés par trois propositions de rectification du 27 avril 2018, du 20 juin 2018 et du 11 septembre 2018. M. et Mme J. ont présenté une réclamation le 25 avril 2022 qui a fait l'objet d'une admission partielle le 31 juillet 2023. Les contribuables demandent au tribunal de prononcer la décharge des rappels d'impôt sur le revenu et des pénalités correspondantes mis à leur charge au titre des années 2008 à 2016, de façon subsidiaire, la décharge des impositions mises à leur charge à compter du 1<sup>er</sup> avril 2016 et la décharge de l'ensemble des pénalités appliquées.

Sur l'étendue du litige :

2. Par décision du 3 septembre 2024, postérieure à l'introduction de la requête, la directrice de contrôle fiscal Nord a prononcé le dégrèvement de la majoration de 25 % alors prévue au 1<sup>o</sup> du 7 de l'article 158 du code général des impôts. Les conclusions de la requête tendant à la décharge des impositions supplémentaires concernées sont, dans cette mesure, devenues sans objet.

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

3. En vertu de l'article L. 50 du livre des procédures fiscales, lorsque l'administration a procédé à un examen de situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu, elle ne peut plus procéder à des redressements au titre d'une période postérieure à moins, notamment, que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts.

4. Il est constant qu'à l'issue de l'examen de situation fiscale personnelle dont le foyer fiscal composé des requérants a fait l'objet, l'administration a porté à sa connaissance les résultats de ce contrôle fiscal par une proposition de rectification du 16 décembre 2013 portant sur l'impôt sur le revenu mis en recouvrement au titre de l'année 2010 et par une proposition de rectification du 15 juillet 2014 portant sur l'impôt sur le revenu de l'année 2011. Ces

propositions de rectification envisageaient seulement l'application d'amendes pour non-déclaration de comptes détenus à l'étranger. Il résulte de l'instruction que si le vérificateur a pu consulter les relevés des comptes bancaires détenus par le foyer fiscal, il ne s'est pas vu remettre les informations relatives à l'existence du compte courant d'associé détenu par M. J. au sein de la société R. qui retraçait des mouvements financiers significatifs correspondant à diverses dépenses propres. Au demeurant, seule une opération de visite autorisée en application de l'article L. 16 B du livre des procédures fiscales effectuée en décembre 2016, postérieurement à l'examen de situation fiscale personnelle, a permis de découvrir l'existence d'une activité exercée par la société R. sur le territoire français et l'existence de dépenses effectuées par M. J. à travers cette entreprise sans que ces flux financiers se soient directement ou indirectement traduits par des mouvements repérables sur les comptes bancaires du foyer. Dans ces conditions, l'administration pouvait légalement considérer que le contribuable lui avait communiqué des informations incomplètes lors des opérations d'examen de situation fiscale en ce qui concernait notamment des éléments de bénéfices passibles de l'impôt sur le revenu et a pu lui notifier, par une nouvelle proposition de rectification du 11 septembre 2018 consécutive à un contrôle sur pièces, des redressements en base au titre des années 2010 et 2011 après l'achèvement de cet examen de situation personnelle. Par suite, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article L. 50 du livre des procédures fiscales, soulevé à l'appui des conclusions tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles les requérants ont été assujettis au titre des années 2010 et 2012 ainsi que, en tout état de cause, de l'année 2012, doit être écarté.

Sur le bien-fondé des impositions :

*En ce qui concerne la territorialité de l'impôt :*

5. Tout d'abord, il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier d'abord, au regard de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il lui revient de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française.

6. Aux termes de l'article 8 du code général des impôts : « *Sous réserve des dispositions de l'article 6, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société (...) Il en est de même, sous les mêmes conditions : (...) 4° De l'associé unique d'une société à responsabilité limitée lorsque cet associé est une personne physique ; (...)* » Aux termes de l'article 206 du même code : « *1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA, 239 bis AB et 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié (...) 3. Sont soumis à l'impôt sur les sociétés s'ils optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 : (...) e. Les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique ; (...)* »

7. Il résulte de l'instruction qu'entre le 1<sup>er</sup> octobre 2007 et le 23 décembre 2013, eu égard à leurs caractéristiques juridiques, les formes revêtues par la société R. en Belgique

jusqu'au 13 décembre 2010 puis au Luxembourg s'apparentaient à des SARL à associé unique. Leurs bénéficiaires étaient donc imposables entre les mains de M. J., leur associé unique, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie d'imposition qui correspond à l'activité de la société en application de l'article 8 du code général des impôts. Depuis le 24 décembre 2013, la société R. ayant pris la forme d'une SA de droit luxembourgeois, elle doit être assimilée, depuis cette date, à une société par actions, sans qu'il y ait d'incidence à cet égard la circonstance qu'elle soit composée d'un actionnaire unique. Par suite, à compter du 24 décembre 2013, la société requérante est, à raison de ses bénéficiaires, passible de l'impôt sur les sociétés en application de l'article 206 du code général des impôts.

8. Ensuite, aux termes du I de l'article 209 du code général des impôts : « *Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéficiaires passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés (...) en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, (...) ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions. (...)* » Aux termes du 4 de l'article 1<sup>er</sup> de la convention fiscale bilatérale franco-belge : « *Une personne morale est réputée résident de l'État contractant où se trouve son siège de direction effective. Il en est de même des sociétés de personnes et des associations qui, selon les lois nationales qui les régissent, n'ont pas la personnalité juridique.* » Aux termes de l'article 4 de la convention fiscale bilatérale franco-luxembourgeoise alors en vigueur : « *1. Au sens de la présente Convention, l'expression « résident d'un État contractant » désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'exploitation ou de tout autre critère de nature analogue et s'applique aussi à cet État ainsi qu'à toutes ses collectivités locales ou territoriales et aux personnes morales de droit public de cet État, de ses collectivités locales ou territoriales (...) 3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux États contractants, elle est considérée comme un résident seulement de l'État où son siège de direction effective est situé (...)* » Le siège de direction s'entend du lieu où les personnes exerçant les fonctions les plus élevées prennent les décisions stratégiques qui déterminent la conduite des affaires de cette entreprise dans son ensemble. À cet égard, si le lieu où se tiennent les conseils d'administration d'une société peut constituer un indice pour l'identification d'un siège de direction, ce seul élément ne saurait, confronté aux autres éléments du dossier, suffire à le déterminer.

9. Les contribuables soutiennent que la société R., dont le siège social statutaire a été fixé d'abord à Bruxelles (Belgique), ensuite à Hesperange (Luxembourg) et enfin à Luxembourg (Luxembourg), n'a pas son siège de direction effective en France dès lors que de nombreux conseils d'administration et assemblées générales se sont tenus au lieu du siège social statutaire de la société requérante, en Belgique dans un premier temps et au Luxembourg dans un second temps. Ainsi qu'il est dit au point 8, cette circonstance ne permet pas à elle-seule de caractériser un siège de direction effective. L'administration justifie pour sa part que la société R. ne disposait de moyens matériels et humains suffisants, ni en Belgique, ni au Luxembourg pour effectuer les prestations facturées aux sociétés du groupe Avenel dont elle est la holding dès lors, en particulier qu'elle ne disposait pas de locaux professionnels propres en Belgique et au Luxembourg et était domiciliée dans des locaux à usage d'habitation, loués à M. J. puis à elle-même. M. J. et son épouse, administrateurs de classe A, étaient domiciliés en France et leur présence effective au siège statutaire de la société, que ce soit en Belgique ou au Luxembourg, n'était pas démontrée alors que les moyens financiers de la société R. ont été gérés depuis la France dans les locaux du groupe Avenel qui disposait de sept comptables chargés du suivi comptable et financier de l'ensemble des sociétés du groupe. Les décisions de portée stratégique

portant sur les choix d'organisation, de développement et de communication du groupe n'ont jamais été prises en Belgique ou au Luxembourg mais à Darnétal (Seine-Maritime) par l'équipe de direction, la société R. étant d'ailleurs chargée de mettre en œuvre ces décisions qu'elle n'a pas inspirées. Si les requérants soutiennent que la société R. disposait de ressources propres, au sein de ses sièges sociaux successifs, pour assurer les missions qu'elle facturait aux autres sociétés du groupe, ils n'en justifient pas par les pièces produites. Par suite, en faisant état des éléments qu'elle a rassemblés lors de ses opérations de contrôle, l'administration apporte la preuve que le siège de direction effective de la SA R. se situait en France, au sein du siège social du groupe Avenel dont elle est la holding.

*En ce qui concerne la prescription du droit de reprise :*

10. En premier lieu, aux termes de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, dans sa rédaction alors applicable : « *Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. / Par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite. (...)* » Il résulte de ces dispositions que, dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce ou s'est livré à une activité illicite, son activité est réputée occulte s'il n'est pas en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ses obligations déclaratives. La justification de l'erreur commise doit être appréciée en tenant compte de l'ensemble des circonstances de l'espèce et notamment du niveau d'imposition dans cet autre État et des modalités d'échange d'informations entre les administrations fiscales des deux États. Il résulte par ailleurs de la combinaison des dispositions des articles L. 169 et L. 53 du livre des procédures fiscales ainsi que de l'article 8 du code général des impôts que, dans le cas où la rectification des résultats engendrés par une activité occulte exercée par une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés est susceptible de se traduire par des rehaussements assignés à ses associés en tant que redevables de l'impôt assis sur ses bénéfices, la société, et non ses associés, doit être regardée comme le contribuable exerçant une activité occulte au sens et pour l'application des dispositions précitées du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales étendant le droit de reprise jusqu'à la dixième année suivant celle au titre de laquelle l'impôt sur le revenu assis sur les bénéfices engendrés par une activité occulte est dû par l'associé d'une société soumise au régime de l'article 8 du code général des impôts.

11. Il résulte de l'instruction qu'au titre des années 2008 à 2013, la société R. exerçait son activité au moyen d'un siège de direction effective se situant en France alors qu'il est constant qu'aucune démarche préalable pour faire connaître son activité au centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce de même qu'aucun dépôt de déclaration fiscale n'a été effectué en France par elle-même ou par M. J., unique détenteur de parts de l'entreprise qui revêtait alors la forme d'une société relevant du régime de l'article 8 du code général des impôts. Compte tenu des éléments recueillis par l'administration au cours de ses investigations, notamment des propres déclarations de M. J. relatives aux motifs qui l'ont conduit à décider de localiser la société vérifiée en Belgique puis au Luxembourg, les

contribuables ne renversent pas la présomption d'activité occulte découlant de l'absence de déclaration en se prévalant d'une erreur. Par suite, alors même que les bénéficiaires n'étaient finalement imposables qu'entre les mains de M. J. à l'impôt sur le revenu dans la catégorie d'imposition correspondant à l'activité de la société R., c'est à bon droit que l'administration a considéré que l'activité occulte exercée par cette société permettait l'exercice de son droit de reprise au-delà du délai de trois années prévu par le premier alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales.

12. En deuxième lieu, il résulte du point 9 que la SA R. disposait de son siège de direction effective en France de sorte que c'est à bon droit que l'administration a imposé en France les revenus tirés par M. J. de la perception de jetons de présence en raison de sa qualité de membre du conseil d'administration de la société.

13. En troisième lieu, il résulte de ce qui précède, dès lors qu'il n'est pas contesté que M. J. était le seul maître de l'affaire, que les bénéficiaires imposables à l'impôt sur les sociétés produits par la SA R. pouvaient à bon droit être regardés comme distribués entre ses mains en application des dispositions des articles 109 et 110 du code général des impôts.

14. En dernier lieu, tout d'abord, si M. et Mme J. soutiennent qu'une partie des résultats de la SA R. doivent être rattachés à un établissement stable de celle-ci en Belgique puis au Luxembourg, ils ne justifient pas de la consistance de cette part par les pièces qu'ils produisent. Ensuite, si les requérants soutiennent que les charges justifiées ont été exposées dans l'intérêt de la SA R. et doivent ainsi être déduites de ses résultats, ils n'en justifient pas par les pièces produites qui, pour certaines, font état de sommes déjà regardées comme déductibles par l'administration et retenues au stade de l'acceptation partielle de sa réclamation préalable.

*En ce qui concerne la période du 31 mars 2016 et le 31 décembre 2016 :*

15. S'il résulte de ce qui a été dit au point 9 que l'administration démontre que la SA R. avait son siège de direction effective en France jusqu'au 31 mars 2016, elle n'en apporte pas la preuve postérieurement à cette date. Par suite, elle ne démontre pas que la rémunération attachée au versement de jetons de présence au profit de M. J. devait être imposée en France.

Sur les pénalités :

16. Dans la mesure où, en qualité de dirigeant et associé unique de la SA R., M. J. ne pouvait ignorer que la société et lui-même manquaient à leurs obligations déclaratives et alors qu'était mis en place un système d'opération tendant à donner l'apparence que l'activité rattachée à la SA R. s'exerçait hors de France, l'administration apporte la preuve qui lui incombe de la mise en œuvre d'une structure tendant à faire échapper M. et Mme J. à l'imposition de leurs revenus en France. La mise en place d'un procédé destiné, par non-immatriculation en France, d'une activité productive de bénéficiaires imposables exercée dans ce dernier pays constitue des manœuvres frauduleuses au sens des dispositions du c) de l'article 1729 du code général des impôts.

17. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme J. sont seulement fondés à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de cotisations sociales et des pénalités afférentes auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2016 en

ce qui concerne la prise en compte des jetons de présence perçus par M. J. en sa qualité d'administrateur de la SA R. pour la période comprise entre d'avril 2016 à décembre 2016.

Sur les frais liés au litige :

18. Aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative : « *Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation.* »

19. Ces dispositions font obstacle à ce que l'État, qui n'a pas la qualité de partie principalement perdante, verse une somme au titre des frais exposés par M. et Mme J. et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1<sup>er</sup> : A concurrence des sommes de 24 866 euros en droits et 30 933 euros en pénalités au titre de l'année 2008, de 28 214 euros en droits et 33 744 euros en pénalités au titre de l'année 2009, de 13 045 euros en droits et 14 976 euros en pénalités au titre de l'année 2010, de 96 954 euros en droits et 104 904 euros en pénalités au titre de l'année 2011, de 84 174 euros en droits et 87 036 euros en pénalités au titre de l'année 2012 et de 104 578 euros en droits et 103 114 euros en pénalités au titre de l'année 2013, il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de M. et Mme J. tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis. A concurrence des sommes de 14 951 euros en droits et 16 177 euros en pénalités au titre de l'année 2011 et des sommes de 10 594 euros en droits et 10 954 euros en pénalités au titre de l'année 2012, il n'y a pas lieu de statuer sur les conclusions de la requête de M. et Mme J. tendant à la décharge des cotisations supplémentaires de contribution sur les hauts revenus auxquelles ils ont été assujettis.

Article 2 : Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. et Mme J. ont été assujettis au titre de l'année 2016 ainsi que les pénalités correspondantes sont réduites en application du point 17 du présent jugement.

Article 3 : Le surplus de la requête est rejeté.

Article 4 : Le présent jugement sera notifié à M. Nicolas J., à Mme Elise J. et à la directrice du contrôle fiscal Nord.

Délibéré après l'audience du 28 octobre 2025, à laquelle siégeaient :

M. Minne, président,  
M. Deflinne, premier conseiller,  
Mme Ameline, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 18 novembre 2025.

Le rapporteur,

signé

T. DEFLINNE

Le président,

signé

P. MINNE

Le greffier,

signé

N. BOULAY

La République mande et ordonne à la directrice de contrôle fiscal Nord en ce qui la 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.

*Pour expédition conforme,  
Le greffier,*

*N. BOULAY*