

N° 434805 – M. et Mme A...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 15 septembre 2021

Lecture du 7 octobre 2021

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteure publique

La présente affaire vous conduira, une fois de plus, à vous interroger sur les ponts éventuels entre la vérification de comptabilité d'une société et le redressement de son associé.

M. A..., qui était associé à 99,92 % et, jusqu'au 28 septembre 2007, gérant de la SNC S..., a cédé le 19 décembre 2007 les parts qu'il détenait dans cette société. Faisant application de l'article 151 septies du CGI, qui exonère d'impôt sur le revenu les plus-values professionnelles sous certaines conditions, M. A... n'a pas reporté cette plus-value sur la déclaration d'ensemble de ses revenus de 2007.

A l'issue d'une vérification de la comptabilité de la SNC portant sur les exercices 2006 et 2007, le service a rehaussé le montant des bénéfices réalisés par celle-ci. M. et Mme A... ont ensuite été informés, par une proposition de rectification du 12 janvier 2010, d'une part, du rehaussement de leurs revenus imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 8 du CGI, correspondant à leur quote-part des bénéfices rectifiés de la SNC S..., et d'autre part, de la remise en cause de l'exonération de la plus-value de cession des parts de cette société à raison du dépassement du seuil de recettes fixé à l'article 151 septies du code. L'administration avait en effet constaté, lors de la vérification, que le montant des recettes de l'exercice clos en 2006, supérieur à celui initialement déclaré, dépassait les plafonds prévus au b du 1° du II de l'article 151 septies du CGI, ce dont il résultait que l'exonération des plus-values prévue par cet article ne pouvait trouver à s'appliquer.

M. et Mme A... ont demandé au le TA de Versailles la décharge de ces droits et pénalités, en invoquant notamment l'irrégularité de la procédure de vérification de comptabilité de la SNC du fait de l'absence de saisine de l'interlocuteur départemental malgré une demande en ce sens. L'administration ayant, en cours d'instance, d'elle-même tiré les conséquences de cette irrégularité en dégrevant les intéressés des suppléments d'impôt correspondant à l'imposition de leur quote-part du résultat de la SNC, le tribunal a constaté le non-lieu partiel

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

correspondant mais a rejeté le surplus de la demande afférente à la plus-value de cession de parts.

En appel, la CAA de Versailles a jugé qu'ils ne pouvaient utilement se prévaloir, à l'encontre des suppléments d'impôt restant en litige, de l'irrégularité de la procédure de vérification de comptabilité suivie avec la société, dès lors qu'il s'agissait d'une procédure distincte et que les informations recueillies à l'occasion de cette vérification de comptabilité étaient fondées (CAA Versailles 25 juillet 2019, n° 17VE02891, RJF 1/10 n° 43).

A l'appui du pourvoi qu'ils forment devant vous, M. et Mme A... soulèvent un unique moyen, tiré de ce que la cour a, en statuant ainsi, commis une erreur de droit au regard tant de la portée du principe d'indépendance des procédures que des exigences s'attachant à la garantie du respect des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen.

Par dérogation à la règle jurisprudentielle d'indépendance des procédures de contrôle visant des contribuables distincts, dont vous déduisez couramment que l'irrégularité de la procédure de vérification d'une société de capitaux est, par elle-même, sans incidence sur l'imposition de son associé dont elle n'emporte ni irrégularité de la procédure de contrôle ni décharge automatiques, alors même qu'il s'agirait d'un excédent de distribution révélé par un redressement des bases à l'IS de la société (v. CE, Section, 5 octobre 1973, n° 83169: Dr. fisc. 1974, comm. 348, concl. Mandelkern ; CE, Plénière, 27 juillet 1988, M..., n° 43939, p. 301, RJF 1988 n° 1100, Dr. fisc. 1989 n° 16 comm. 835 concl. P. Martin) la procédure de contrôle et de redressement d'une société de personnes relevant de l'article 8 du CGI et de son associé répond, en ce qui concerne l'imposition du second sur sa quote-part de bénéfices de la première, à un principe d'unité ou d'unicité.

Cette unité de la procédure découle de l'article L. 53 du LPF. Mais elle découle également et d'abord du principe même de transparence des sociétés de personnes et de la logique du régime de l'article 8 du CGI, prévoyant l'imposition personnelle des bénéfices réalisés par ces sociétés directement entre les mains de leurs associés, chacun pour la part de bénéfices sociaux correspondant à ses droits. La société de personnes n'étant pas le contribuable de l'impôt établi sur la base de ses bénéfices, et les bénéfices rehaussés de cette société étant directement, pour l'application de la loi fiscale, les revenus de ses associés, vous en déduisez logiquement que le rehaussement du bénéfice réalisé par une société de personnes et le redressement des bases d'imposition de l'associé à raison de sa part des bénéfices sociaux « *constituent les éléments d'une même procédure* » (CE, Assemblée, 22 juillet 1977, *Sieur X*, n° 384, p. 353, RJF 1977 p. 346, Dr. fisc. 1978, comm. 287, concl. Martin-Laprade).

Ainsi, vous avez jugé que l'irrégularité de la vérification de la comptabilité d'une société de personnes entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition de l'associé, dès lors que les redressements dont ce dernier a fait l'objet procèdent de la vérification des écritures de la société. Tel est évidemment le cas lorsque le supplément d'impôt mis à la charge de l'associé correspond à l'imposition entre ses mains de sa quote-part du bénéfice rehaussé de la société

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de personnes. Mais tel est aussi le cas, par exemple, lorsque l'imposition résulte de la remise en cause de la déductibilité de son revenu global des déficits fonciers d'une SCI n'ayant été créée que pour contourner les dispositions limitatives du II de l'article 15 du CGI, lorsque la révélation de ce contournement procède de la vérification des écritures et documents comptables de la société (CE, 6 juin 1984, n° 38037, aux Tables, RJF 1984 n° 923, Dr. fisc. 1985, comm. 407, concl. Bissara, ou CE, 14 décembre 1984, n° 40727, RJF 1985 n° 272).

En revanche, l'irrégularité de la vérification de comptabilité d'une société de personnes est sans effet sur le rehaussement du revenu imposable de l'associé qui, bien que fondé sur une déclaration de la société, a une « *origine propre, indépendante des résultats de la vérification de la société civile* » (CE, 6 juin 1984, n° 38037, préc.).

Enfin, vous avez jugé que l'irrégularité de la vérification de comptabilité d'une société de personnes, support d'investissement outre-mer, à l'occasion de laquelle l'administration a constaté que les conditions posées par l'article 199 undecies B du CGI au bénéfice de la réduction d'impôt prévue par cet article ne sont pas remplies, de sorte que les associés de cette société n'ont droit à aucune réduction d'impôt à hauteur de leur part dans les investissements réalisés, est sans incidence sur la régularité des suppléments d'impôts mis à la charge de ces associés en remettant en cause cet avantage fiscal. En présence d'une réduction d'impôt personnelle aux associés, dont la remise en cause ne résulte pas de la vérification de comptabilité de la société, laquelle a seulement permis de constater que les conditions posées au bénéfice de cette réduction par les associés n'était pas remplie, mais résulte du contrôle sur pièces des associés dans le cadre duquel l'administration a seulement utilisé les informations recueillies lors de la vérification, l'irrégularité de la vérification reste ainsi sans portée (CE, 8 juin 2015, *min. c/ B...*, n° 367855, concl. E. Cortot-Boucher, RJF 10/2015 n° 811). Dans ce précédent, il n'existait toutefois aucune connexion ni aucun lien entre le résultat de la société de personnes, vérifié voire rehaussé par le service, et la réduction d'impôt des associés.

En l'espèce, il y a matière à hésitation. Il existe en effet une connexion étroite entre, d'une part, l'identification par le service de recettes non comptabilisées et la rectification du chiffre d'affaires de la société lors de la vérification de comptabilité et d'autre part, le redressement de l'associé. Pour l'appréciation du seuil de recettes, les recettes professionnelles du contribuable exerçant son activité professionnelle par le biais d'une société de personnes sont en effet une fraction des recettes de la société de personnes.

Toutefois, par une décision du 14 novembre 2018 (n° 407063, aux Tables, RJF 2/19 n° 150), vous avez jugé que, pour l'application de la condition de seuil de recettes annuelles de l'entreprise posée à l'article 151 septies du CGI à un associé de société de personnes, la fraction des recettes réalisées par cette société, dont il est tenu compte pour son associé, est calculée en fonction de la proportion de ses droits dans les bénéfices comptables de la société, tels qu'ils résultent du pacte social – et non en fonction de sa quote-part du bénéfice fiscal, imposé selon le régime de l'article 8 du code.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Surtout, l'imposition en litige procède de la remise en cause par le service de l'exonération d'impôt sur le revenu de la plus-value réalisée par M. A... en vendant ses parts dans la société. Le litige se rapporte ainsi, d'une part, à une exonération propre et personnelle à l'associé, d'autre part, à un revenu imposable qui n'a aucunement transité par la société, et enfin, à une imposition dont le fait générateur n'est pas à trouver dans l'activité de la société, mais dans un acte de disposition par l'associé d'un élément de son patrimoine (ses parts dans la société) accompli en sa qualité de propriétaire des titres, les recettes de la société ne constituant pas la matière imposable mais seulement un critère d'éligibilité de l'associé à un avantage fiscal sur un revenu qui lui est propre. Non seulement le fait générateur de l'impôt est indépendant de l'activité de la société, mais il consiste en la cessation de l'activité professionnelle du contribuable qui se sépare des titres de la société. Ainsi, comme dans l'affaire *min. c/ B...* du 8 juin 2015 (n° 367855, préc.), le contrôle sur pièces constitue une étape indispensable à cette rectification qui procède bien de ce contrôle et non de la vérification de comptabilité de la société, laquelle a seulement permis de constater que les conditions posées au bénéfice de l'exonération de la plus-value ne sont pas remplies.

Vous n'êtes donc pas dans une hypothèse où l'unité de la procédure de contrôle d'une société de personnes et de son associé résultant des articles 8 du CGI et L. 53 du LPF devrait jouer.

Si les particularités des sociétés de personnes sont donc sans incidence sur le présent litige, y aurait-il néanmoins matière à déroger au principe général d'indépendance des procédures, en vertu duquel les irrégularités de la vérification de comptabilité d'une société n'affectent pas la procédure suivie avec l'associé et l'impôt établi dans le cadre de cette dernière ?

Les requérants font valoir que l'absence de saisine de l'interlocuteur départemental à l'occasion d'une vérification de comptabilité, lorsque cette interlocution peut influencer sur le résultat de la vérification de comptabilité et que ce dernier est ensuite utilisé pour servir de fondement direct et exclusif à l'imposition, a nécessairement une incidence directe sur le bien-fondé de celle-ci. Ils estiment qu'en l'espèce, l'absence de suite donnée par le service à la demande d'interlocution du 28 juin 2011 de la SNC a privé celle-ci d'une possibilité de démontrer le caractère erroné des données, des règles ou des calculs sur lesquels l'administration a fondé le rehaussement de son chiffre d'affaires 2006, ensuite utilisé pour opérer le rehaussement de M. A...

Mais d'une part, la privation de garantie dont a souffert la société n'empêche aucunement l'associé, dans le cadre de la procédure contradictoire qui a été menée avec lui et des garanties propres dont elle est entourée, de discuter et contester le bien-fondé du montant de recettes retenu par le service. Ce constat est d'ailleurs au fondement même de votre jurisprudence sur l'indépendance des procédures de contrôle d'une société et de ses associés.

D'autre part, la décision *min. c/ M. et Mme C...* du 11 décembre 2009 (n° 332058, T. pp. 689-692, RJF 2010 n° 277, concl. L. Olléon), invoquée par le pourvoi, concerne une autre problématique que la présente affaire. Si vous y avez affirmé que l'irrégularité de la vérification de comptabilité d'une entreprise au titre d'une année vicie non seulement les

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

impositions supplémentaires en procédant au titre de cette année mais également celles qui, portant sur une année postérieure, sont établies dans le cadre d'un contrôle sur pièces au seul vu des constatations opérées au cours de la vérification irrégulière, vous vous y êtes prononcés sur le cas particulier d'opérations de contrôle visant le même contribuable, que l'irrégularité commise par l'administration dans le cadre de la vérification de comptabilité le concernant avait privé d'une garantie et dont les effets contaminants s'étaient prolongés dans le contrôle sur pièces du même contribuable fondé sur les seuls résultats de la vérification viciée. Comme le relevait L. Olléon dans ses conclusions, il n'était nullement question de remettre en cause le principe d'indépendance des procédures visant des contribuables distincts.

Or en l'espèce, l'administration a respecté, à l'égard des requérants, les garanties propres à la procédure de rectification menée à leur encontre. Il leur était loisible de contester les éléments recueillis au cours de la vérification de comptabilité de la société, sur lesquels l'administration s'est fondée pour remettre en cause l'exonération de cession de parts. Une fois écartée l'application du principe d'unité de la procédure de l'article L. 53 du LPF, nous n'identifions pas de motifs de traiter différemment cette configuration de toute autre rectification fondée sur les résultats recueillis lors d'un précédent contrôle visant un autre contribuable.

Enfin, les exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, elles aussi invoquées par le pourvoi, ne nous paraissent pas devoir conduire à dégager, dans le cas qui vous est soumis aujourd'hui, une exception au principe d'indépendance des procédures.

Tirant les conséquences de la décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 du Conseil constitutionnel (RJF 2014 n°173) ayant validé la conformité à la Constitution de l'article L. 10-0 AA du LPF sous la réserve que « *ces dispositions ne sauraient, sans porter atteinte aux exigences découlant de l'article 16 de la Déclaration de 1789, permettre aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge* », vous avez déduit des mêmes exigences, d'une part, que les dispositions des articles L. 81 et L. 82 C du LPF sur le droit de communication ne permettent pas à l'administration de se prévaloir, pour établir l'imposition, de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge (CE, 15 avril 2015, *Sté Car Diffusion 78*, n° 373269, aux Tables, RJF 7/15 n° 613, concl. F. Aladjidi BDCF 7/15 n° 93). Vous en avez également déduit, d'autre part, que l'administration ne saurait se fonder, pour établir une imposition, sur des éléments qu'elle a recueillis au cours d'une opération de visite domiciliaire et de saisie conduite par ses soins en application de l'article L. 16 B du LPF dans des conditions ultérieurement déclarées illégales, que cette opération ait été conduite à l'égard du contribuable lui-même ou à l'égard d'un tiers (CE, 23 novembre 2016, *C...*, n° 387485, aux Tables, RJF 2017 n° 141, concl. B. Bohnert C141, Dr. fisc. 2017 n° 5-6 comm. 153).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La décision du Conseil constitutionnel procède, ainsi que le révèlent les commentaires aux *Cahiers*, de considérations tenant à la portée des décisions de justice mais aussi et surtout à la loyauté dans l'administration de la preuve et à la validité des modalités d'obtention d'une preuve utilisée contre le contribuable. En interdisant aux services fiscaux de se prévaloir de « *pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge* », la réserve énoncée ne vise ainsi que le constat par le juge compétent d'une irrégularité affectant les conditions de recueil même des preuves.

Or la présente affaire ne ressortit – sans qu'il soit besoin de s'interroger sur la condition liée à la déclaration d'illégalité par un juge – pas de cette configuration. En effet, l'irrégularité ayant affecté la procédure suivie à l'égard de la société a trait au défaut de suite donnée à sa demande de saisine de l'interlocuteur départemental. Une telle irrégularité, si elle prive la société d'une garantie, ne touche ni à la légalité de l'engagement de la procédure de vérification elle-même, ni aux conditions de recueil de documents, de pièces ou d'informations pendant les opérations de contrôle sur place du vérificateur. Elle se situe en aval des opérations de contrôle sur place et a pour seul objet la tenue d'un échange sur l'exploitation des données recueillies lors du contrôle et sur l'interprétation de ces éléments par le vérificateur, en offrant au contribuable vérifié un débat sur les points de désaccords persistants avec le vérificateur quant aux rectifications envisagées. Elle n'affecte donc selon nous que la régularité de la procédure d'établissement de l'impôt de la personne vérifiée (ou, en vertu de l'article L. 53 du LPF, de l'associé en ce qu'il serait imposé sur les bénéfices de cette personne), mais non la validité procédurale des éléments recueillis lors de cette vérification.

Par suite, et en tout état de cause, les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789 telles que consacrées par les décisions récentes ne nous paraissent pas devoir remettre en cause, pour la rectification litigieuse, les conséquences du principe d'indépendance des procédures. La cour n'a donc commis aucune erreur de droit.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.