

N° 461887

Ministre de l'économie, des finances et de la relance c/. SARL Fiorim

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 25 novembre 2022

Décision du 9 décembre 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent DOMINGO, Rapporteur public

La SCI Les Terrasses du Prieuré, qui exerce l'activité de construction-vente, a pour associés M. C..., à hauteur de 1 % des parts sociales et, pour les 99 % autres parts sociales, la SARL Fiorim, détenue à parts égales par M. et Mme C.... La SCI, qui n'a pas opté pour l'IS, a fait l'objet d'un contrôle de sa comptabilité portant sur les exercices 2011 à 2013 à l'issue duquel, au titre de l'exercice clos en 2012, l'administration fiscale a réintégré dans son résultat imposable une provision pour litige de 700 000 euros, au motif que la déclaration par la société de ses résultats avait été souscrite après l'expiration du délai légal de déclaration. Il en a résulté, pour les associés, des rectifications d'imposition, assorties de la pénalité de 40 % prévue à l'article 1728 du CGI, applicable lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure de la déposer dans ce délai.

La contestation relative à la réintégration de la provision, qui a été validée tant par le TA de Grenoble que la CAA de Lyon, n'est pas en litige devant vous. Seule l'est la majoration de l'article 1728. Le TA de Grenoble, dans son jugement du 5 juin 2020, a confirmé le bien-fondé de cette majoration. Mais par l'arrêt attaqué du 13 janvier 2022 (RJF 5/22, n° 430), la CAA de Lyon en a prononcé la décharge, en se fondant sur la méconnaissance du principe de responsabilité personnelle et de personnalité des peines. Le ministre se pourvoit en cassation.

Le principe de responsabilité personnelle¹ comme le principe de personnalité des peines s'opposent à ce que des pénalités fiscales, qui présentent le caractère d'une punition tendant à empêcher la réitération des agissements qu'elles visent, puissent être prononcées à l'encontre de contribuables, personnes physiques, lorsque ceux-ci n'ont pas participé aux agissements que ces pénalités répriment (5 novembre 2014, Min. et M. et Mme S..., n°s 356148 et 357672, aux Tables et RJF 2/15 n° 130, concl. Mme M.-A. Nicolazo de Barmon Dr. fisc. 51-52/14 c. 705). C'est ainsi que vous avez formalisé l'énoncé d'une règle que vous appliquez de longue

¹ Qui trouve son fondement dans les articles 8 et 9 de la DDHC de 1789 dont le CC déduit « que nul n'est punissable que de son propre fait » (v. décision n° 99-411 DC du 16 juin 1999, Loi portant diverses mesures relatives à la sécurité routière et aux infractions sur les agents des exploitants de réseau de transport public de voyageurs, cons. 7 ; décision n° 2015-489 QPC du 14 octobre 2015, Société Grands Moulins de Strasbourg SA et autre, cons. 18). Dans le code pénal, v. l'article 121-1 : « Nul n'est responsable pénalement que de son propre fait ».

date (Plénière du 2 mars 1979 n° 6646, RJF 4/79, n° 237), et qui s'applique aussi aux personnes morales.

Le pourvoi du ministre pose la question de l'application de cette règle dans le cas, tout à fait classique en jurisprudence, des sanctions fiscales infligées aux associés d'une société de personnes.

Dans la décision de Plénière de 1979, vous avez jugé que les pénalités pour mauvaise foi (aujourd'hui manquement délibéré) de l'article 1729 (insuffisance de déclarations) ne pouvaient être mises à la charge de l'associé d'une SNC qui n'exerçait ni en droit, ni en fait les fonctions de gérant de cette société, ni ne participait à sa gestion et n'a pris aucune part à la déclaration des résultats de la société. Le rehaussement des résultats de la société conduit, mécaniquement, à une rectification du revenu imposable de l'associé, mais, dans la mesure où les pénalités ne sont pas établies au niveau de la société, mais au niveau de l'associé dont l'impôt est rectifié, elles ne peuvent être infligées que si la mauvaise foi de l'associé est démontrée. Vous avez confirmé cette jurisprudence, toujours à propos de l'associé d'une SNC, en relevant qu'il n'avait pas été informé des minorations de déclarations de la société (Section, 10 juillet 1987, M. et Mme R..., n°s 57762-57763 ; v. aussi 15 décembre 2010, G..., n° 320694, RJF 3/11 n° 283 ; 27 juin 2016, Ministre c\ F..., n°376513).

Vous avez ensuite, dans la décision Min. et M. et Mme S..., du 5 novembre 2014, fait application de cette jurisprudence aux pénalités de l'article 1730 (aujourd'hui 1732) relatives à l'opposition à contrôle fiscal, en jugeant que l'administration ne peut mettre cette pénalité à la charge du contribuable, associé d'une SCI, lorsque celui-ci n'a pas pris personnellement part à l'opposition au contrôle.

La CAA a fait une application tout à fait orthodoxe de cette jurisprudence. Il n'en demeure pas moins que le cas d'espèce présente une originalité qui peut, et à notre sens, doit être prise en considération.

Commençons par relever que le litige porte sur les pénalités de l'article 1728 du CGI. Mais il n'y a pas de raisons objectives, dès lors que ces pénalités sont, comme celles des articles 1729 et 1732, des sanctions, de raisonner différemment au regard des principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines tels qu'ils ont été mis en œuvre dans votre jurisprudence.

L'application de ces principes, dans le sens des précédents, a conduit la cour à jugé que l'administration ne pouvait appliquer à la rectification d'impôt de la SARL Fiorim résultant de sa quote-part du résultat corrigé de la SCI Les Terrasses du Prieuré au titre de l'exercice clos en 2012 la majoration de 40 % sur le fondement du b) du 1 de l'article 1728 du code général des impôts car l'administration n'a pas établi la participation de la SARL Fiorim aux manquements aux obligations déclaratives de la SCI Les Terrasses du Prieuré.

Il se trouve cependant que M. C... n'est pas seulement le co-associé de la SCI Les Terrasses du Prieuré à hauteur de 1 %, mais aussi, non seulement associé à parts égales avec son épouse

de la SARL Fiorim, et surtout tout à la fois gérant de la SCI et de la SARL. Ces sociétés n'en sont d'ailleurs que deux parmi plusieurs autres qu'il détient avec des membres de sa famille, mais dont il est le gérant.

La cour a écarté cette circonstance, relative à la double gérance assurée par M. C..., au motif qu'elle ne permet pas d'établir la participation de la SARL Fiorim au défaut de déclaration de la SCI. Nous ne sommes pas de cet avis. L'identité de gérant entre les deux sociétés n'est pas absolument neutre. M. C..., agissant en qualité de gérant de la SCI, n'a pas déposé, dans les délais, la déclaration de résultats de cette société, ce que M. C..., agissant en qualité de gérant la SARL, ne pouvait ignorer. Et M. C..., gérant de la SARL, n'a rien fait, au nom de cette société, pour que M. C..., gérant de la SCI, assure le respect, par cette société, de ses obligations déclaratives. Et on peut raisonnablement penser, au regard des conséquences de ce défaut de déclaration de la SCI sur le résultat imposable de la SARL, que M. C... se satisfait très bien de ce qu'il faisait, ou plutôt ne faisait pas, d'un côté comme de l'autre.

Dès lors que l'on n'oublie pas que les personnes morales ne sont que des constructions juridiques et que, dépourvues de volonté propre, elles ne peuvent agir que parce qu'une personne ou des personnes physiques le décident, et en rappelant que la nécessité de préserver le caractère effectif et dissuasif des pénalités fiscales impose d'appliquer le principe de personnalité des peines en tenant compte des spécificités des personnes morales (4 décembre 2009, Société Rueil Sport, n°329173, Rec. p. 478, à propos d'opérations de restructurations), il faut alors constater que, dans une configuration comme celle du litige, la SARL, en sa qualité d'associée, ne peut être exonérée de sa responsabilité dans le manquement de la SCI.

Les principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines, appliqués à la SARL, ne font pas obstacle à ce que, en l'espèce, l'administration lui impute la sanction prévue à l'article 1728 du CGI. Le ministre a donc raison de soutenir que la cour a commis une erreur de droit qui doit conduire à annuler les articles 1^{er} et 2 de l'arrêt.

PCMNC annulation des articles 1^{er} et 2 de l'arrêt + renvoi de l'affaire de la cour dans cette mesure.