

N° 428306, 428309 – Mme T... et M. M B...

N° 428313, 428315 – MM. M B...

N° 428402, 428404 – Ministre de l'action et des comptes publics c/ MM. M B...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 11 décembre 2020

Lecture du 29 décembre 2020

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Les SCI Les Amandiers et Lindos sont détenues par M. Michel M B..., gérant et associé majoritaire, et par ses deux fils Jean-Michel et Julien, le premier étant rattaché en 2011 au foyer fiscal de son père et le second, au foyer fiscal de sa mère, Mme T....

Le 23 novembre 2011, ces SCI ont cédé à la société Vinci Immobilier Résidentiel des parcelles de terrains à bâtir situées en proximité du littoral sur le territoire de la commune de Carqueiranne dans le Var, dont elles venaient le jour-même de signer devant notaire des actes authentiques d'acquisition.

A l'issue d'un contrôle fiscal, l'administration a remis en cause le calcul des plus-values de cession réalisées à l'occasion de ces ventes par les SCI. Celles-ci relevant du régime de l'article 8 du CGI, les suppléments d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011, de contributions sociales et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus résultant de ces redressements, assortis de la pénalité pour manquement délibéré, ont été notifiés d'une part, à M. Michel M B..., et d'autre part, à Mme T....

Les contribuables ont alors réclamé contre ces suppléments d'impôts et majorations mais aussi contre les impositions initialement acquittées, en demandant le dégrèvement total des premiers et la réduction des secondes. Ils ont fait valoir que les SCI détenaient en réalité les terrains vendus en 2011 depuis 1998 et 1999, date auxquelles ils avaient conclu avec les précédents propriétaires des promesses d'achat et de vente, et qu'il convenait par suite d'appliquer aux plus-values de cession en litige l'abattement pour durée de détention correspondant.

En première instance, le tribunal a déchargé Mme T... de la pénalité qui lui avait été infligée, et M. Michel M B..., de la fraction de la majoration pour manquement délibéré appliquée à la part de plus-value correspondant aux droits de son fils, et a rejeté le surplus des conclusions des requérants. La cour administrative d'appel de Marseille a confirmé ces jugements et rejeté l'appel des contribuables comme les appels incidents du ministre. Vous êtes saisis aujourd'hui de six pourvois en cassation, formés tant par les contribuables que par le ministre.

Les pourvois des contribuables contestant les arrêts en ce qu'ils se sont prononcés sur les droits, nous commencerons par leur examen.

La durée de détention d'un bien pour l'application de l'abattement prévu par l'article 150 VC du CGI se décompte à partir de la date à laquelle le contribuable est devenu propriétaire du bien.

En cas d'acquisition par convention de vente, le transfert de propriété d'un bien s'opère dès que les parties sont convenues de la chose et du prix et que la vente est, du fait de cet accord, parfaite, en application des dispositions de l'article 1583 du code civil, dont vous faites application en l'absence de règles fiscales propres et sauf dispositions législatives particulières contraires (comp., pour les règles de transfert de propriété des titres émis par des sociétés anonymes, CE, 28 janvier 2019, n° 407305, aux Tables sur un autre point, RJF 2019 n° 345).

L'article 1589 du code civil dispose par ailleurs que « *La promesse de vente vaut vente, lorsqu'il y a consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix* ».

La jurisprudence judiciaire opère ainsi une distinction entre, d'une part, les promesses unilatérales de vente qui, n'engageant que l'une des parties, ne valent pas vente et ne sauraient opérer le transfert de propriété, et d'autre part, les promesses synallagmatiques par lesquelles les parties s'engagent réciproquement à vendre et acheter le bien en s'accordant tant sur la chose que sur le prix, qui en principe valent vente en application des dispositions précitées (par ex. Cass. civ. 3e, 11 juin 1992, n° 90-12.415 P).

Pour apprécier la date à laquelle le transfert de propriété s'est opéré en vertu d'une telle promesse synallagmatique, il est tenu compte, le cas échéant, des éventuelles conditions suspensives que cette promesse énonce. En l'absence, dans une promesse synallagmatique de vente comportant accord réciproque sur la chose et le prix, de clause différant le transfert de propriété ou de condition de suspensive, le juge judiciaire juge ainsi que le transfert de propriété s'est réalisé immédiatement à la date de cette promesse, la vente étant parfaite dès cette date (Cass. civ., 26 mars 1884, DP 1884, 1, p. 403 ; S. 1886, 1, p. 341 ; Cass. 1re civ., 11 mai 1965, n° 63-13.543, Bull. civ. I, n° 319 ; ou pour une application en matière de droits de mutation, Cass. com., 4 mai 1993, n° 90-20.972, Bull. 1993 IV N° 166, p. 115, RJF 8-9/93 n° 1235).

A cet égard, la promesse synallagmatique de vente valant vente dès lors que les parties s'y sont accordées sur la chose et le prix et les parties étant en principe d'ores et déjà tenues par les obligations issues de cette vente, la seule circonstance que cette promesse stipule qu'elle sera suivie ou reprise par la signature d'un acte authentique – acte qui s'impose notamment en matière immobilière pour que la vente produise effet à l'égard des tiers - ne suffit pas à regarder la vente et le transfert de propriété comme ne s'opérant entre les parties qu'à compter de la signature de l'acte notarié. Si le défaut de réitération de l'acte sous seing privé par un acte authentique empêche alors l'opposabilité de l'acte aux tiers, il n'affecte en rien la validité

de la vente entre l'acquéreur et le vendeur, qui a eu lieu dès la levée des conditions suspensives prévues par la promesse de vente (Cass. civ. 3^{ème}, 4 juillet 2007, n°06-13.677).

Il ne peut en aller autrement que s'il résulte des termes de la promesse et des circonstances que les parties ont entendu faire de la signature par acte notarié, non une simple modalité d'exécution de la vente, mais un élément constitutif de leur consentement et qu'elles ont entendu subordonner la formation et l'efficacité du contrat à l'accomplissement de cette formalité en faisant de la vente un contrat solennel (Cass. civ., 12 janv. 1925 : Bull. civ. n° 8 ; Cass. req. 4 mai 1936, DH 1936, p. 313 ; Cass. civ. 3^{ème}, 20 décembre 1994, n° 92-20.878, Bull. 1994 III N° 229 p. 148 ; JCP 1995. II. 22491, note Larroumet; JCP N 1996. II. 501, note Mainguy; D. 1996. Somm. 9, obs. Tournafond)¹.

Il convient à cet égard de rappeler que les promesses synallagmatiques de vente en matière immobilière ne sont, à la différence des promesses unilatérales de vente visées à l'article 1840 A du CGI, pas soumises à l'obligation à peine de nullité d'être constatées par un acte authentique ou par un acte sous seing privé enregistré dans un délai de dix jours. Par ailleurs, le litige dont vous êtes saisis s'est noué avant l'entrée en vigueur des dispositions de l'article L. 290-1 du code de la construction et de l'habitation, ayant imposé la constatation par un acte authentique des promesses de vente (même synallagmatiques : Cass. Civ. 3^{ème}, 18 février 2015, n° 14-14.416) ayant pour objet la cession d'un immeuble ou d'un droit réel immobilier, dont la validité est supérieure à dix-huit mois.

Quelles conséquences tirez-vous en tant que juge de l'impôt, pour l'application de la fiscalité des plus-values, des promesses de vente ?

Si certaines de vos décisions ont, en cas de succession d'une promesse de vente puis d'un acte authentique de vente, fixé à la date de ce seul dernier acte l'intervention de l'aliénation et, par suite, du fait générateur de la plus-value aux fins de déterminer l'année d'imposition, ces précédents ont été rendus pour l'application des dispositions de l'ancien article 150 ter du CGI sur les plus-values de cessions de terrains à bâtir, dont le V prévoyait qu' « *une aliénation n'est considérée comme intervenue à la date portée à l'acte de cession que si cet acte est passé en la forme authentique ou, à défaut, est présenté à la formalité de l'enregistrement dans les trente jours de cette date* », et dont vous avez retenu une approche formaliste (cf. CE, 29 mai 1974, *Consorts C*, n° 92342, Dr. fisc. 1974 n° 33-38, comm. 1029 ; CE, Section, 11 octobre 1974, *min. de l'économie c/ sieur X*, n° 92921, p. 482, Dr. fisc. 1975 n° 6 comm. 183, concl. Schmeltz ² ; CE, 18 juin 1975, n° 95094 ; CE, 27 octobre 1976, *Sieur*

¹ V., sur ces questions, l'étude éclairante et complète du professeur M. Mignot au JurisClasseur Civil Code, Art. 1589 à 1589-2 ; « Fasc. 10 : Vente . – Nature et forme . – Promesse synallagmatique de vente », expliquant notamment d'une part, que si les parties peuvent ériger la signature de l'acte authentique en condition de la vente pour faire de celle-ci un contrat solennel, la promesse présente alors le caractère d'un avant-contrat, d'autre part, que l'on ne saurait qualifier la réitération par acte notarié de « condition suspensive », et enfin, qu'il convient de ne pas confondre cette dernière notion avec celle de condition résolutoire, laquelle convient mieux à l'hypothèse dans laquelle l'absence de réitération par acte authentique avant une date impérative est sanctionnée par la résolution de la vente que réalisait la promesse.

X, n° 93189, au Recueil ; CE, 16 juin 1976 , n° 95513, Dr. fisc. 1976 n° 44 comm. 1533, concl. Latournerie ; CE, 27 juillet 1984, n° 36868, RJF 10/84 n° 1173).

En revanche, lorsque la loi fiscale n'en dispose pas autrement, vous appliquez les règles civilistes aux fins de déterminer la date à laquelle la vente s'est opérée et le transfert de propriété a eu lieu, et recherchez ainsi si celui-ci s'est opéré dès la signature d'une promesse de vente – quitte, en cas de difficulté sérieuse de détermination de la date de ce transfert compte tenu de l'objet et des stipulations de la promesse synallagmatique de vente et des mentions de l'acte authentique l'ayant réitérée, à surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction judiciaire se soit prononcée sur cette question préjudicielle (cf. CE, 1^{er} mars 1989, *B...*, n° 64357, RJF 5/89 n°580 ; *a contrario*, lorsque la date que les parties ont entendu donner à la cession résulter clairement des stipulations des conventions qu'elles ont passées, le juge de l'impôt se prononçant alors sans question préjudicielle : CE, Section, 11 octobre 1974, *min. de l'économie c/ sieur X*, n° 92921, p. 482).

A titre d'illustration, lorsque le document invoqué par le cédant n'a pas le caractère d'une promesse de vente synallagmatique, mais celui d'une simple promesse de vente unilatérale sans aucun engagement de la part de l'acquéreur, le cédant ne saurait soutenir que la vente aurait été parfaite dès la date de cet acte (CE, 26 juillet 1991, *G...*, n° 79394, RJF 10/91 n° 1247). En revanche, en présence d'une promesse de vente synallagmatique valant vente et ayant emporté transfert effectif de propriété à une date qu'elle a fixée, la cession et le fait générateur de la plus-value doivent être regardés comme intervenus à cette date, sans que la circonstance que la vente ait ultérieurement fait l'objet d'un acte notarié présenté à l'enregistrement ne puisse avoir pour effet de modifier la date à laquelle la cession du fonds a effectivement eu lieu (CE, 11 mars 1992, *M...*, n° 88386 , Dr. fisc. 1992 n° 48, comm. 2260, concl. M-D. Hagelsteen). Et lorsque la promesse synallagmatique dans laquelle les parties se sont accordées sur la chose et le prix comporte des conditions suspensives qui n'ont été réalisées qu'ultérieurement, vous jugez que la cession n'est pas effective à la date de la signature de la promesse mais à celle de réalisation de la dernière des conditions (CE, 24 novembre 2017, *M. et Mme A...*, n° 396209, écartant ainsi toute rétroaction de la levée des conditions).³

Enfin, si la forme authentique d'un acte ou, lorsqu'il est passé sous seing privé, son enregistrement permettent d'écarter tout débat et toute hésitation quant à la date de cet acte, il convient de rappeler que l'administration fiscale, dans l'exercice de sa mission, n'est pas un

² Cas dans lequel, au demeurant, n'était pas en cause une promesse synallagmatique mais une promesse unilatérale dont l'acquéreur avait ensuite indiqué son intention de l'accepter, et dans lequel vous vous êtes fondés sur les stipulations de l'acte authentique pour juger qu'il résultait clairement de cet acte que les parties avaient fixé à cette date le transfert de propriété.

³ L'on pourrait aussi mentionner la décision du 4 juin 2012, *C...* (n° 331214, RJF 2012, n° 939), qui juge que le fait générateur de la plus-value réalisée par la requérante est intervenu à la date de signature de la promesse synallagmatique de vente entre les parties, sans mentionner au stade du règlement au fond que cette position résulterait seulement de l'application de l'interprétation donnée de la loi dans sa doctrine.

tiers au sens et pour l'application de l'article 1328 (aujourd'hui 1377) du code civil (CE, 28 janvier 2019, *M. et Mme X...*, n° 407305, aux Tables, RJF 2019 n° 345).

Dès lors que l'article 150 VC du CGI ne comporte aucune disposition spéciale qui conduirait à ne faire intervenir le point de départ de la durée de détention d'un bien pour le mécanisme d'abattement des plus-values qu'à la date d'un acte notarié, et à exclure les effets d'une promesse de vente synallagmatique, il convient donc, en cas de succession d'une promesse de vente et d'un acte notarié, de partir du contenu et des termes de la promesse de vente aux fins de rechercher si celle-ci présentait un caractère synallagmatique et comportait un accord sur la chose et le prix lui conférant en principe le caractère d'une vente parfaite, si elle stipulait d'éventuelles conditions suspensives, et si elle comportait des clauses différant le transfert de propriété à une date ultérieure. Lorsqu'il est constaté que la promesse a prévu la signature d'un acte notarié, il convient de rechercher si, compte tenu des termes de la promesse de vente et de l'ensemble des circonstances, les parties doivent être regardées comme ayant fait de la réitération par un tel acte un élément constitutif de leur consentement. Enfin, si à titre exceptionnel, le rapprochement de l'acte notarié avec la promesse de vente conduit à jeter un trouble sur la portée réelle des stipulations en apparence claires et précises de cette promesse, il ne saurait s'évincer de la forme authentique de l'acte notarié qu'il conduirait à faire litière de cette promesse et prévaudrait sur elle, mais seulement qu'il appartient au juge de dégager alors des termes employés dans ces divers actes la véritable intention des parties lors de leur conclusion (Cass. Civ. 1^{ère}, 13 octobre 1965, JCP 1965. II. 14426, note J.A.).

C'est donc d'abord d'un examen de la promesse de vente qu'il convient de partir, pour le cas échéant constater que la cession a eu lieu en vertu de cet acte avant même l'intervention de l'acte notarié de vente et que la propriété était ainsi déjà transférée à l'acquéreur lors de la signature de l'acte notarié, sans que les mentions par ce dernier d'un transfert de propriété à sa date ne puissent alors rétroactivement modifier la situation juridique déjà constituée quant à la propriété du bien. Or la cour administrative d'appel a ici fait l'inverse : elle s'est fondée sur la seule circonstance que l'acte notarié mentionnait un transfert de propriété à compter de sa signature pour en déduire le caractère inopérant de tous actes antérieurs et écarter les mentions et les effets des promesses de vente.

Dès lors, les contribuables sont fondés à soutenir que la cour a entaché ses arrêts d'une erreur de droit⁴. Vous accueillerez, par suite, les conclusions de leurs pourvois.

Vous en viendrez ainsi à l'examen des pourvois du ministre contestant la confirmation par la cour de la décharge partielle de pénalités prononcée par les premiers juges.

⁴ La circonstance que vous laissiez à l'appréciation souveraine des juges du fond, sauf dénaturation, l'interprétation de la commune intention des parties à un contrat de droit privé (CE 30 janvier 1995, *Mme W...*, n° 121153, aux Tables ; CE, 15 avril 2015, *min. c/ société LPG Systems*, n° 369521, T. pp. 632-842), n'exclut pas en effet un contrôle de l'erreur de droit.

Contrairement à ce qui est soutenu en défense, ces pourvois ne sont pas irrecevables et le ministre ne s'était pas, en cours d'instance devant la cour, désisté de l'appel qu'il avait formé contre cette décharge, mais seulement des conclusions qu'il avait cru pouvoir présenter pour demander à la cour de remédier à l'erreur que ses services avaient commise en exécutant les jugements et en prononçant au bénéfice de M. M B... un dégrèvement intégral des pénalités, excédant celui ordonné par le TA.

En vertu du 1 de l'article 6 du CGI, chaque contribuable est imposable à l'IR en raison non seulement de ses bénéfices et revenus personnels, mais aussi de ceux de ses enfants mineurs et des personnes étant à sa charge. Toutefois, les personnes majeures âgées de moins de vingt-et-un ans (vingt-cinq pour les étudiants) ont, en application du 3 de cet article, le choix entre être imposées sur leurs revenus dans les conditions de droit commun, ou opter pour le rattachement au foyer fiscal dont elles faisaient partie avant leur majorité, si le contribuable auquel elles se rattachent accepte ce rattachement et inclut dans son revenu imposable les revenus perçus pendant l'année entière par ces personnes.

L'administration fiscale méconnaît-elle les principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines lorsqu'elle applique la majoration pour manquement délibéré à la fraction de l'impôt du contribuable afférente aux revenus de son enfant majeur rattaché à son foyer fiscal, alors que cet enfant n'a pas pris part aux agissements que cette pénalité réprime ? Qu'en est-il dans l'hypothèse particulière où ces revenus sont ceux correspondant aux droits de cet enfant dans une société de personnes relevant du régime de l'article 8 du CGI, dont le contribuable parent est également associé ?

Le principe, résultant des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789, en vertu duquel nul n'est punissable que de son propre fait, s'applique non seulement aux peines prononcées par les juridictions répressives mais aussi à toute sanction ayant le caractère d'une punition (v. par ex. Cons. cons., 18 mai 2016, n° 2016-542 QPC, *Société ITM Alimentaire International SAS*). Ce principe est également protégé par l'article 6, paragraphe 2, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (pour l'application aux pénalités fiscales, CE, 24 décembre 2009, *Société Rueil Sports*, n° 329173, p. 478, RJF 2/2010 n° 145, Dr. fisc. 2010 n° 6 comm. 181, concl. E. Glaser, note J-L. Pierre).

Vous jugez, comme l'énonce votre décision du 5 novembre 2014, *Min. et M. et Mme S...* (n°s 356148 357672, T. pp. 599-605, RJF 2/15 n° 130, concl. M M.-A. Nicolazo de Barmon Dr. fisc. 51-52/14 c. 705), que tant le principe de responsabilité personnelle que 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.

La plupart du temps, le respect de ce principe ne soulève aucune difficulté, ces pénalités sanctionnant le redevable de l'impôt au niveau de ses impositions personnelles à raison des

manquements qu'il a lui-même commis en tentant d'éluder l'impôt ou d'égarer l'administration fiscale. Les complications ne surviennent que dans les hypothèses de potentielle dissociation entre le redevable de l'impôt majoré par la pénalité et l'auteur direct du manquement fiscal.

Vous vous êtes déjà prononcés sur deux configurations : celle des époux soumis à imposition commune, d'une part, et celle des associés de sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI, d'autre part.

En ce qui concerne les époux soumis à imposition commune, vous avez jugé que si le principe de personnalité des peines s'oppose à ce qu'une sanction fiscale soit directement appliquée à une personne qui n'a pas pris part aux agissements que cette pénalité réprime, ce principe doit, toutefois, être concilié avec le régime de l'imposition commune prévu à l'article 6 du CGI et avec les modalités de calcul de cette imposition fixées par l'article 156 du même code. Vous en avez déduit que, lorsqu'un seul des époux a pris part à des agissements fautifs, les sanctions fiscales en résultant doivent être regardées comme ayant été prononcées uniquement à son encontre, même si elles majorent, au titre du revenu concerné par ces agissements, l'impôt qui est dû, par le foyer fiscal formé par les deux époux, sur l'ensemble de leurs revenus, et qu'ainsi, le principe de personnalité des peines ne fait pas obstacle à ce que les pénalités encourues à raison des agissements d'un seul des époux soient mises à la charge commune des membres du couple (CE, 5 octobre 2016, *M. et Mme T P...*, n° 380432, T. pp. 712-760 ; RJF 2016 n° 1099, concl. V. Daumas C1099 ; Dr. fisc. 2016 n° 50 comm. 652, concl. V. Daumas, note L. Peyen). Notons que dans cette affaire, la pénalité n'était bien appliquée qu'à la fraction de l'impôt calculée à raison du revenu concerné par l'agissement fautif de l'un des époux, même si elle majorait compte tenu du principe d'imposition commune l'impôt dû par le couple (époux non fautif compris) à raison de ce revenu. Vous avez ainsi tiré toutes les conséquences, mais rien que les conséquences, de la portée du principe de responsabilité personnelle, qui s'oppose seulement à ce qu'une sanction soit « *directement* » prononcée à l'encontre d'une personne qui n'a pas pris part aux agissements qu'elle vise à réprimer.

Plus fournie est votre jurisprudence sur la conciliation du principe de personnalité des peines avec le régime de transparence des sociétés de personnes.

Vous jugez ainsi que, si les déclarations que doivent souscrire les sociétés de personnes relevant de l'article 8 du CGI, de même que celles que les associés sont tenus personnellement de souscrire, peuvent entraîner l'application des majorations, prévues par l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré, aux personnes qui en sont les auteurs, en revanche n'encourt pas ces majorations l'associé qui, d'une part, n'exerçait ni en droit ni en fait les fonctions de gérant de la société et n'a pris aucune part à l'établissement de la déclaration des résultats de celle-ci et qui, d'autre part, a souscrit la déclaration de son revenu global en se conformant aux énonciations des déclarations souscrites au nom de cette société et alors qu'il n'est pas établi qu'il était informé des majorations que celle-ci comportait (CE, Plénière, 2 mars 1979, *M. X*, n° 6646, p. 92, RJF 4/79 n° 237, concl. Lobry Dr. fisc. 1981 n°4 comm. 125 ; CE, 29 juin 2001, *min. c/ époux Y...*, n° 223663, RJF 8/01 n° 1233 ; CE, 15

décembre 2010, Z..., n° 320694 ; ou plus récemment, CE, 27 juin 2016, *min. c/ M. F...*, n° 376513, RJF 10/16 n° 847 avec concl. E. Crépey p. 1217, RJF 3/11 n° 283, Dr. fisc. 2011, n° 11, comm. 259, note P. Fumenier). De même, les pénalités pour manœuvres frauduleuses ne sauraient être appliquées aux associés d'une société de personnes qui n'ont pas participé à la gestion de celle-ci ni n'ont pris part à l'établissement de ses déclarations et qui ne peuvent ainsi être regardés comme s'étant rendus coupables de manœuvres frauduleuses en vue d'éluder l'impôt dû par eux au titre de leur participation aux bénéfices de la société (CE, Section, 10 juillet 1987, *Époux R...*, n°s 57762 et 57763, p. 256, RJF 10/87 n° 1055, Dr. fisc. 1987, n° 51, comm. 2301). Pas davantage, la majoration de 100% des droits en cas d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal prévue par l'article 1732 du CGI ne saurait être mise à la charge du contribuable associé d'une société de personnes qui n'a pas pris personnellement part à l'opposition au contrôle de cette société (CE, 5 novembre 2014, *Min. et M. et Mme S...*, n°s 356148 357672, préc.).

En revanche, un associé ne peut se retrancher derrière son absence d'implication personnelle directe lorsqu'il est établi qu'il ne pouvait ignorer la minoration des résultats imposables de la société : ainsi, dès lors que les autres associés ne pouvaient, compte tenu de l'activité de conseiller fiscal de leur co-associé à 40%, ignorer l'objet de l'activité de la société ni qu'elle n'était pas en droit de bénéficier du régime de faveur des entreprises nouvelles, l'inexactitude commise quant à la revendication d'un régime fiscal de faveur pour cette société est de nature à établir la mauvaise foi de chacun des associés et justifie l'application de la pénalité de l'article 1729 du code à chacun d'eux sans méconnaissance du principe de personnalité des peines (CE, 27 juillet 2001, *Société Meubles Georges*, n° 211313, T. pp. 810-904, RJF 2001 n° 1363, Dr. fisc. 2001, n° 50, comm. 1156, concl. G. Goulard).

Ainsi que le relevait E. Crépey dans ses conclusions sur votre décision n° 376513 du 27 juin 2016, ce courant jurisprudentiel, pour ancien et constant qu'il soit, s'inscrit en décalage avec l'un des traits fondamentaux du régime des sociétés de personnes selon lequel la société de personnes a la personnalité fiscale et constitue un sujet fiscal. Alors que vous n'hésitez pas en temps normal à en tirer les conséquences, que ce soit pour les obligations déclaratives et les opérations de contrôle, pour le niveau de détermination du résultat imposable, ou encore pour l'application des stipulations des conventions internationales d'élimination des doubles impositions, vous ne poussez pas à son terme la translucidité pour l'application du principe de personnalité des peines aux majorations frappant les revenus réalisés par la société, dont vous vous refusez d'apprécier le respect au niveau de la société et d'elle seule. S'il voyait dans votre jurisprudence une construction bancal aux fondements juridiquement fragiles, la cote étrangement taillée qui en résulte ne nous paraît toutefois pas seulement le produit du « *principe de simple morale intellectuelle* » évoqué par votre commissaire du gouvernement Lobry dans ses conclusions sur votre décision de Plénière de 1979, mais aussi le reflet des ambiguïtés et hybridations du régime fiscal des sociétés de personnes. D'ailleurs, votre décision du 27 juin 2016 a une nouvelle fois appliqué, comme vous y avait finalement invités votre rapporteur public après avoir exprimé le peu d'enthousiasme qu'elle suscitait en lui, votre jurisprudence de 1979.

Il résulte du cadre jurisprudentiel ainsi tracé, tout d'abord, que l'application, à l'encontre d'un contribuable ayant méconnu ses obligations déclaratives dans l'intention d'éluder l'impôt, de la majoration pour manquement délibéré à la fraction de sa cotisation d'impôt correspondant aux revenus concernés par ce manquement ne méconnaît pas le principe de responsabilité personnelle au motif qu'une partie des revenus concernés sont des revenus son enfant, rattaché à son foyer fiscal, et que cet enfant n'a pas pris part personnellement aux agissements que la pénalité réprime. En effet, en pareil cas, la sanction fiscale n'est pas appliquée à l'enfant, qui n'a pas la qualité de redevable de l'impôt : elle est mise à la charge du parent seul contribuable, à qui il incombe de déclarer les revenus de son enfant et de les inclure dans son revenu imposable au moment de la souscription de la déclaration de revenus de son foyer fiscal, et qui est ainsi l'auteur du manquement. L'identité de la personne qui a eu la disposition du revenu concerné par le manquement fiscal est, quant à elle, sans incidence. L'auteur du manquement étant le seul redevable de l'impôt, point n'est dès lors besoin, pour constater que le principe de responsabilité personnelle n'est pas méconnu, de mobiliser un raisonnement de conciliation tel celui appliqué dans votre décision du 5 octobre 2016, *M. et Mme T P...*

Nous n'identifions pas de motif de raisonner différemment lorsqu'est en cause la minoration des bénéfices déclarés d'une société de personnes dans laquelle tant le contribuable que son enfant détiennent des parts, et d'exclure de l'application de la majoration la fraction de l'impôt établie à raison des résultats de cette société correspondant aux droits de l'enfant.

En effet, on l'a vu, votre jurisprudence ne consiste pas à diviser une pénalité pour manquement délibéré qui serait établie au niveau de la société et due par elle en autant de parts que d'associés, puis à considérer que seules les portions de cette pénalité correspondant aux droits d'associés à qui la faute commise au niveau de la société serait imputable, pourraient être mises en recouvrement. Elle consiste à s'assurer que la majoration des impositions auxquelles un contribuable personne physique est assujéti sanctionne un comportement personnel de ce contribuable. Dès lors, seul importe le point de savoir si le contribuable, soit exerçait les fonctions de gérant et a personnellement pris part à la minoration et l'inexactitude des déclarations de résultats souscrites par cette société, soit n'ignorait pas, bien qu'il n'en fût pas l'auteur initial, les minutions dont ces déclarations étaient entachées et s'est pourtant conformé dans sa déclaration de revenu global à des énonciations qu'il savait être minorées et inexactes. En cas de réponse positive à l'une ou l'autre de ces questions, il nous semble indifférent que la majoration mise à la charge du contribuable ne s'applique pas uniquement aux impositions établies à raison des droits qu'il détient dans la société, mais aussi à raison de la part des revenus de la société correspondant aux droits de son enfant rattaché à son foyer fiscal et qu'il inclut dans son revenu en application du 3 de l'article 6. Comme le relève à juste titre le ministre dans son pourvoi, lorsqu'un contribuable, gérant d'une société de personnes, agit pour minorer le résultat social de cette société, c'est aussi pour minorer les revenus qu'il est seul tenu de déclarer, c'est-à-dire non seulement les revenus correspondant à la part qu'il détient dans le capital de la société mais encore ceux correspondant à la participation de son enfant rattaché à son foyer fiscal.

La cour a, par suite, commis une erreur de droit en déduisant des principes de responsabilité personnelle et de personnalité des peines que, dès lors que le fils de M. M B... n'avait manifesté aucune intention délibérée d'éluder l'impôt et n'avait pas pris part aux agissements fautifs de son père, la pénalité fiscale réprimant de tels agissements ne pouvait s'appliquer qu'aux seuls revenus correspondant aux parts de SCI que le père détient et ne pouvait s'appliquer aux cotisations supplémentaires d'impôt établies à raison des revenus correspondant aux parts de son fils rattaché à son foyer fiscal. Vous accueillerez donc les pourvois du ministre.

Par ces motifs, nous concluons :

- Sous les n° 428306 et 428309 : à l'annulation des arrêts de la cour administrative d'appel de Marseille du 21 décembre 2018 ; au renvoi des affaires devant cette cour, et au versement par l'Etat dans chaque affaire de 1000 euros à Mme T... au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- Sous les n° 428313 et 428404 : à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 21 décembre 2018 en tant, d'une part, qu'il rejette l'appel de M. M B... et, d'autre part, qu'il rejette le surplus des conclusions d'appel incident du ministre ; au renvoi dans cette mesure de l'affaire devant cette cour ; et à ce que l'Etat verse 1000 euros à M. M B... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.
- et sous les n° 428315 et 428402 : à l'annulation de l'arrêt de la même cour du 21 décembre 2018 en tant qu'il rejette l'appel de M. M B... et le surplus des conclusions d'appel incident du ministre ; au renvoi dans cette mesure de l'affaire à la cour ; et à ce que l'Etat verse 1000 euros à M. M B... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.