

N° 434029, 434030
M. C...

9^e et 10^e chambres réunies
Séance du 7 juillet 2021
Lecture du 20 juillet 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Cette affaire vous donnera l'occasion à la fois de préciser l'étendue de l'obligation d'information qui s'impose à l'administration lorsqu'elle réduit le montant des rehaussements après l'envoi d'une proposition de rectification et de réexaminer les conséquences de l'intangibilité du fait générateur de l'impôt dans une configuration originale.

A l'issue de contrôles diligents au titre des années 2010 à 2012, l'administration fiscale a notifié à M. C... divers rehaussements dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée et des revenus de capitaux mobiliers. Le principal chef de rectification reposait sur des revenus distribués au profit de la SCI BC, dont M. C... est l'associé, et qui relève du régime des sociétés de personnes de l'article 8 du CGI.

M. C... vous saisit de deux pourvois contre les arrêts par lesquels la cour administrative d'appel de Marseille, saisie en dernier lieu du litige, n'a que partiellement fait droit à ses demandes tendant à la réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des contributions sociales qui lui ont été assignées à l'issue de ces contrôles, ainsi que des pénalités dont elles ont été assorties.

1. Le premier moyen, propre au pourvoi enregistré sous le n° 434029, porte sur l'application de l'article L. 48 du LPF.

Devant les juges d'appel, M. C... se plaignait de ce que le montant des rehaussements envisagés figurant dans la proposition de rectification ne correspondaient pas au montant des impositions mises en recouvrement, en invoquant une méconnaissance des dispositions combinées des articles L. 57 et L. 48 du LPF.

Après avoir relevé que les propositions de rectification comportaient les mentions prévues par l'article L. 57, la cour a écarté ce moyen en relevant que les montants des avis de mise en recouvrement correspondaient aux conséquences financières figurant dans la proposition de rectification.

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.

M. C... soutient que ces motifs sont entachés de dénaturation, s'agissant des droits réclamés au titre de l'année 2011.

L'article L. 48 du LPF impose à l'administration, à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, d'indiquer au contribuable, dans la proposition de rectification prévue par l'article L. 57 du LPF, le montant des droits, taxes et pénalités résultant des rectifications envisagées, avant que le contribuable ne présente ses observations ou n'accepte les rehaussements proposés. L'article 25 de la loi du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999 y a ajouté l'obligation pour l'administration, « *lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire, [elle] modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure* » de porter par écrit cette modification à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement des impositions¹. Cette formalité correspond, en pratique, à l'hypothèse d'une diminution des droits réclamés, puisqu'une augmentation de ceux-ci suppose l'envoi préalable d'une nouvelle proposition de rectification, à supposer que le délai de prescription ne soit pas expiré.

Cette disposition a été adoptée en réaction à votre décision *ministre c/ SARL FFA Azan* du 28 juillet 1999 (n° 175786, RJF 10/99 n° 1284), par laquelle vous avez jugé qu'un avis de mise en recouvrement renvoyant, pour les éléments du calcul des droits réclamés, à la notification de redressement alors que le montant des droits réclamés avait été réduit au stade de la réponse aux observations du contribuable méconnaissait les exigences de motivation alors prévues par l'article R. 256-1 du LPF. Dans la foulée, le décret du 20 avril 2000² a modifié l'article R.256-1, pour prévoir que, lorsqu'il est consécutif à une procédure de rectification, l'AMR fait référence à la proposition de rectification et, le cas échéant, au document informant le contribuable d'une modification des droits réclamés.

Cette exigence concerne uniquement, selon les termes de l'article L. 48, les modifications résultant des observations et avis recueillis au cours de la procédure contradictoire, c'est-à-dire, en pratique, celles qui résultent de l'examen des observations du contribuable, de la prise en compte de la position du supérieur hiérarchique du vérificateur ou de l'interlocuteur départemental, ou encore de l'avis de la commission départementale des impôts. N'entrent pas, en revanche, dans le champ d'application de ce texte les diminutions qui résultent de la correction spontanée par l'administration d'une erreur matérielle entachant le montant des rehaussements mentionné dans la proposition de rectification. S'il n'est pas certain, à la lecture des travaux préparatoires qui ont mené à l'adoption de l'article 25 de la LFR de 1999³,

¹ L'obligation d'informer le contribuable d'une diminution du montant de rehaussements intervenant postérieurement à l'envoi d'une proposition de rectification s'applique aux impôts dont la mise en recouvrement est intervenue postérieurement à l'entrée en vigueur de la LFR pour 1999 (28 juillet 2011, Société Imexrep, n° 319029, aux tables et à la RJF 11/11 n° 1183).

² N° 2000-348.

³ Rapports sur le projet de loi de finances rectificative pour 1999 (art. 18) n° 1992 de D. Migaud au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale et n° 144 de P. Marini au nom de la commission des finances du Sénat.

que le législateur ait eu conscience de ne pas avoir inclus dans le champ de l'obligation d'information l'intégralité des diminutions susceptibles d'intervenir postérieurement à la proposition de rectification, il n'en demeure pas moins que la lettre de la loi est claire, dans le sens d'une lecture restrictive. La Cour de cassation a d'ailleurs déjà jugé que le respect des formalités prévues par l'article L. 48 du LPF ne s'impose pas lorsque la minoration des droits mis en recouvrement résulte d'une erreur matérielle (Cass. com. 26 octobre 2010 n° 09-70.214, Sté Ben's Investissement, RJF 2/11 n° 242).

Relevons également que, par votre décision *Société Imexrep* du 28 juillet 2011 (n° 319029, aux tables et à la RJF 11/11 n° 1183), vous avez-vous-même jugé, dans la configuration inverse à celle de l'espèce, que les dispositions de l'article L. 48 du LPF ne visent pas l'hypothèse où l'administration, par suite d'une erreur matérielle, met en recouvrement une somme légèrement supérieure à celle indiquée dans la notification de redressement.

Il ne nous semble, par ailleurs, pas souhaitable de dégager par la voie prétorienne une obligation d'information dans le cas d'une réduction des droits réclamés correspondant à la rectification, au stade de la mise en recouvrement, d'une simple erreur matérielle. En effet, ce défaut d'information ne peut être regardé comme de nature à priver, en soi, le contribuable d'une garantie pour autant qu'il ne l'empêche pas d'identifier la créance qui lui est réclamée et de faire le lien avec les documents notifiés au cours de la procédure contradictoire. S'inspirant du raisonnement retenu par la décision *M...* (Section, 16 avr. 2012, n° 320912), votre jurisprudence témoigne d'un fort pragmatisme lorsqu'il s'agit d'apprécier les conséquences à tirer des erreurs matérielles entachant les AMR, s'agissant de l'indication des droits réclamés, dont vous retenir qu'elles ne sont pas de nature à entraîner la décharge lorsqu'elles ne privent pas le contribuable de la possibilité de contester utilement ces impositions (v., revenant sur la solution *A...*: 29 mars 2017, Mme S..., n° 391199, aux tables et à la RJF 2017 n° 627). Dans l'hypothèse de la mise en recouvrement d'une somme supérieure à celle mentionnée dans la dernière pièce du débat contradictoire, l'erreur matérielle n'entache ainsi la procédure d'irrégularité qu'en ce qui concerne la fraction excédant le montant notifié, pour peu qu'elle n'ait pas privé le contribuable de la possibilité de critiquer utilement la totalité des rectifications prononcées (v. *Société Imexrep*, précité, et 10 juin 2013, ministre c. SA Chrislaur, n° 335603, aux tables et à la RJF 2013, n° 979⁴).

En l'espèce, dans la mesure où, d'une part, les rehaussements notifiés à M. C... dans la proposition de rectification étaient identiques, en base, aux montants indiqués sur les avis de mise en recouvrement et où, d'autre part, leur diminution, en droits, résultait exclusivement de la rectification spontanée d'une erreur de calcul de l'administration, le moyen de dénaturation soulevé nous semble pouvoir être écarté au prix d'un effort de lecture du motif critiqué de l'arrêt. Si cet effort de lecture vous paraissait trop important, vous pourriez procéder à une substitution de motifs en cassation, s'agissant d'un fait constant.

⁴ V. aussi : 8 décembre 2017, min c/ Société Ucar Développement, n° 406133, aux tables.

Par ailleurs et contrairement à ce qui est soutenu, la cour a suffisamment motivé son arrêt au regard de l'argumentation dont elle était saisie.

2. Le deuxième moyen du pourvoi porte sur les conséquences à tirer, pour l'imposition d'un associé sur la quote-part lui revenant des bénéfices d'une société de personnes, de l'annulation judiciaire d'un acte modifiant la répartition des droits sociaux.

En appel, M. C... ne contestait plus le bien-fondé des rehaussements de bénéfices notifiés à la SCI BC, mais uniquement la quote-part de ces bénéfices imposée entre ses mains par l'administration fiscale, à hauteur de 29/30^e, contre 1/30^e pour l'autre associé de la SCI, M. B.... M. C... faisait valoir qu'il ne détenait, au cours de la période litigieuse, que 15 des 30 parts sociales, l'administration se fondant quant à elle sur un acte du 22 juillet 2011, en vertu duquel M. B... lui avait cédé 14 parts supplémentaires. M. C... s'est prévalu d'un jugement rendu par le tribunal de grande instance de Marseille le 22 janvier 2019 prononçant l'annulation de l'acte du 22 juillet 2011, motif pris que cette cession résultait d'un dol commis par M. B... au détriment de M. C....

La cour administrative d'appel de Marseille a jugé que cette décision judiciaire, postérieure au fait générateur de l'imposition et au calcul de sa quotité, était, en vertu du principe d'annualité de l'impôt, sans influence sur le bien-fondé de cette imposition.

Le requérant soutient, sous l'angle de l'erreur de droit, que le principe d'annualité de l'impôt n'interdit pas de prendre en compte les effets rétroactifs du jugement du juge civil puisque le juge de l'impôt, même s'il ne peut faire application de règles qui n'étaient pas en vigueur au cours de l'année d'imposition, peut tenir compte des éléments de preuve postérieurs de nature à établir la matérialité des faits survenus au cours de celle-ci. En d'autres termes, le jugement du TGI de Marseille permettrait d'établir que M. C... ne disposait que de 15 parts au cours des années d'imposition en litige, comme il le soutenait depuis l'origine.

Comme vous le savez, les bénéfices d'une société de personnes sont, en vertu de l'article 8 du CGI, imposables au nom des associés pour la fraction correspondant à leurs droits sociaux à la clôture de l'exercice. Vous jugez que ces droits sont, en principe, ceux qui résultent du pacte social, sauf dans le cas où un acte ou une convention passé avant la clôture de l'exercice a pour effet de conférer aux associés des droits dans les bénéfices sociaux différents de ceux qui résulteraient de la seule application du pacte social. Et vous avez précisé que l'accord des associés à une modification du pacte social doit se traduire par un consentement exprès avant la clôture de l'exercice (CE, 6 octobre 2010, n° 307969, N..., aux tables et à la RJF 1/11 n° 58).

En l'occurrence, les impositions ont été établies conformément à la modification expresse du pacte social résultant de l'acte de cession du 22 juillet 2011, enregistré auprès de l'administration fiscale le 4 avril 2012. A l'instar de la cour, nous ne pensons pas que l'annulation de cet acte, prononcée par le juge judiciaire en 2019, puisse remettre en cause

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.

leur bien-fondé, quand bien même cette annulation a pour effet, en droit civil, de faire regarder M. C... comme n'ayant jamais été détenteur que de 15 parts sociales depuis la constitution de la société.

Si vous ne vous êtes jamais prononcés, à notre connaissance, sur une configuration similaire, la solution est déjà engagée par votre jurisprudence. Vous jugez, en effet, que, compte tenu de l'intangibilité du fait générateur de l'impôt, les événements qui lui sont postérieurs sont sans incidence sur l'imposition établie à la date de ce fait générateur tant dans son principe que dans son montant.

Cette solution a été consacrée par une décision de Section du 11 octobre 1974, *Sieur F...* (n° 85117, Dupont p. 413, GAJF 4e éd), jugeant, s'agissant d'une cession immobilière, que la plus-value réalisée par le vendeur doit être imposée au titre de l'année de la vente, sans qu'une annulation judiciaire ultérieure ne conduise à remettre en cause le bien-fondé de cette imposition. La règle est générale : elle s'applique à l'ensemble des plus-values de cession (26 juillet 1991, O..., n° 86834, RJF 10/91 n° 1243, s'agissant de l'annulation d'une cession d'actions) et, plus largement, à tous les revenus perçus par un contribuable, imposables au titre de l'année de leur mise à disposition, qui doivent être restitués au cours d'une année postérieure.

Peu importe également que le prix convenu soit modifié par l'effet d'une décision judiciaire (2 octobre 1989, G..., n° 74200, RJF 12/89 n° 1317 ; 25 juin 2003, A..., n° 238033, RJF 10/03 n° 1105), la mise en jeu d'une garantie de passif (22 mars 1991, D..., n° 67966, RJF 5/91 n° 615), ou la dévalorisation des titres reçus en contrepartie d'un apport du fait de la mise en liquidation judiciaire de la société (16 juin 2003, Z..., n° 241983, RJF 10/03 n° 1106).

Dans le même esprit, vous jugez que l'annulation de la dissolution d'une société par le tribunal de commerce, au motif que cette dissolution a été prononcée dans des conditions irrégulières, est sans incidence sur le bien-fondé de l'imposition du boni de liquidation constaté lors de l'opération de liquidation intervenue deux ans plus tôt (26 mars 1990, Sté française des Nougats, n° 50469, aux tables et à la RJF 199 n° 619).

A la différence de ces précédents, ce n'est pas le principe de l'imposition qui est en cause ici – le rehaussement des bénéficiaires de la SCI BC n'étant pas contesté - mais le droit de l'administration d'imposer ces bénéficiaires entre les mains des associés selon le pacte social porté à sa connaissance à la date du fait générateur. Mais nous ne voyons pas de raison de déroger, dans cette configuration, à la règle selon laquelle la rétroactivité prévue par le droit privé n'est pas opposable à l'administration fiscale, qui est en droit d'établir l'imposition en fonction des éléments de fait ou de droit existant à la date du fait générateur.

Le motif de l'annulation prononcée par le juge judiciaire ne nous semble pas pouvoir faire échec à cette règle : la présence d'un vice de consentement entachant l'acte de cession des

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.

parts du 22 juillet 2011, révélée par le jugement du TGI, ne saurait être assimilée à une absence, *ab initio*, de décision expresse des associés de modifier la répartition des bénéfices sociaux.

Par ailleurs, il ne peut être objecté que M. C... n'aurait, dans les faits, pas disposé des revenus correspondant aux 14 parts irrégulièrement cédées. En effet, chaque associé d'une société civile translucide est réputé avoir personnellement réalisé une part des bénéfices. Et vous jugez que cette quote-part doit être regardée avoir été, dès la clôture de l'exercice, acquise par l'associé, y compris dans le cas extrême où les bénéfices auraient été intégralement détournés par son co-associé (plén. 2 mars 1979 n° 6646, RJF 4/79 n° 237). Comme l'expliquait E. Bokdam-Tognetti dans ses conclusions sur une QPC concernant l'article 8 du CGI (28 janvier 2019 n° 42292, RJF 4/19 n° 374, concl. C 374), le fait générateur de l'imposition du bénéfice d'une société de personnes entre les mains de ses associés consiste, non dans la perception d'un revenu par ces associés, mais dans la réalisation d'un bénéfice par la société. C'est ce fait générateur qui ne peut être remis en cause par les événements postérieurs, y compris lorsqu'une décision judiciaire annule un acte modifiant la répartition des droits sociaux.

Quelques mots, pour finir, quant aux remèdes ouverts à M. C....

Pour atténuer les conséquences brutales de la cécité du droit fiscal⁵ aux événements postérieurs au fait générateur, vous avez reconnu au contribuable, contraint par une décision de justice de reverser des revenus déjà imposés, la faculté de déduire la perte de revenus correspondante au titre de l'année du reversement (s'agissant de BNC : 15 octobre 1975, n° 95974 : RJF 12/75 n° 556 ; 19 décembre 2019, n° 435402, M. et Mme K..., RJF 3/20 n° 259). Dans l'hypothèse de l'annulation d'une vente, votre décision de Section du 11 octobre 1974 envisageait la faculté de déduire la « perte de la plus-value » en résultant, au titre de l'année au cours de laquelle la décision judiciaire devenait définitive (v. aussi, O..., précitée). C'est, désormais, la doctrine administrative qui vient au secours du contribuable, en lui accordant, sur réclamation, une restitution partielle ou totale des droits versés en cas d'annulation, de résolution ou de rescision postérieure du contrat de vente (BOI-RPPM-PVMI-30-10-10, § 70). Et il en est de même en cas d'exécution d'une clause de garantie de passif au cours d'une année postérieure à la cession (BOI-RPPM-PVBMI-20-10-10-30, § 100).

Mais une telle possibilité n'est pas ouverte en l'espèce, M. C... n'ayant été conduit à opérer aucun reversement du fait de l'intervention de la décision judiciaire. Comme dans l'hypothèse d'un détournement frauduleux des bénéfices, il n'aura donc d'autre solution que d'agir devant le juge judiciaire afin d'obtenir l'indemnisation par son co-associé du préjudice né du

⁵ L'expression est de J. Turot, Le traitement fiscal des conventions de garantie de passif, 1^e partie : du côté du cédant, RJF 10/91, p. 687)

paiement des impositions en litige. Le TGI de Marseille a d'ailleurs ordonné un sursis à statuer dans l'attente de la présente procédure fiscale.

3. Le dernier groupe de moyens, qui concerne l'application de la majoration pour manquement délibéré, ne vous retiendra pas.

Conciliant le principe de personnalité des peines et les spécificités du régime de transparence des sociétés de personnes, vous recherchez, pour confirmer l'application des pénalités prévues par l'article 1729 du CGI si l'associé peut être regardé comme ayant participé aux agissements réprimés (plén. 2-3-1979 n° 6646, M. X, au rec. et à la RJF 4/79 n° 237 ; récemment, 29 décembre 2020, MM. W..., n° 428313 428404, aux tables et à la RJF 03/21 n° 279).

En l'occurrence, le requérant faisait valoir en appel que son co-associé M. B... était le seul auteur des malversations qui avaient conduit à rehausser les bénéfices de la société BC. Mais la cour n'a pas dénaturé les faits en relevant que M. C..., associé et gérant de la SCI, ne pouvait ignorer le caractère imposable des sommes mises à sa disposition et provenant d'autres sociétés auxquelles il était lié. Quant au moyen d'insuffisance de motivation, il manque en fait.

Relevons que M. C... ne soutient pas que la pénalité n'aurait pas dû être appliquée à la quote-part des bénéfices correspondant aux parts dont l'acquisition est entachée de dol. Vous pourrez donc réserver la réponse à apporter dans une telle hypothèse, étant précisé que nous doutons, pour notre part, de la possibilité d'effectuer une telle distinction puisque l'omission à laquelle il est reproché au requérant d'avoir personnellement pris part porte sur l'intégralité des bénéfices de la société BC ayant fait l'objet d'un rehaussement.

PCMNC 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.