

N°s 445235, 445245, 445246, 445247 et
445249

**Ministre de l'économie, des finances et
de la relance**

c/ M. et Mme V... et autres

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 7 janvier 2022

Décision du 3 février 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent Cytermann, Rapporteur public

Lorsqu'un rehaussement est fondé sur le retrait d'un agrément fiscal, la proposition de rectification doit-elle indiquer les motifs de ce retrait ? Telle est la question posée par ces cinq dossiers.

Les SAS « Saint-Maurice III » et « Saint-Maurice IV » ont été créées pour porter la réalisation de programmes immobiliers du même nom dans la ZAC Saint-Maurice à Saint-Laurent-du-Maroni, en Guyane. Ces programmes ont fait l'objet d'un agrément ministériel par des décisions du 21 mars et du 2 avril 2012, ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu prévue pour la construction et la location de logements neufs outre-mer prévue par l'article 199 *undecies* C du code général des impôts (CGI). Ces agréments ont ensuite été retirés par des décisions du 12 novembre 2015. Cinq propositions de rectification ont alors été notifiées à des associés de ces deux sociétés le 8 et le 10 décembre 2015, le retrait de l'agrément conduisant mécaniquement, en application de l'article 1649 *nonies* A du CGI, à la reprise des réductions d'impôt afférentes au titre des années 2012 et 2013. Par cinq arrêts identiques du 31 août 2020, la cour administrative d'appel de Versailles a annulé les jugements de première instance et accordé la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu, au motif que les propositions de rectification étaient insuffisamment motivées. Le ministre de l'économie se pourvoit en cassation contre ces arrêts. Alors que les décisions de retrait d'agrément de ces sociétés ont donné lieu à de nombreuses requêtes devant plusieurs tribunaux administratifs et cours administratives d'appel, ces cinq dossiers sont les seuls à avoir passé le filtre de la procédure d'admission.

Le ministre soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit et de qualification juridique en jugeant que les propositions de rectification auraient dû reproduire les motifs de fait et de droit des décisions de retrait d'agrément.

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.

1. Nous dirons d'abord quelques mots du cadre juridique des agréments en cause et de leur retrait. L'article 199 *undecies* C prévoit une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50 % du prix de revient des logements pour un certain nombre d'investissements tendant à la réalisation de logements neufs dans les départements et collectivités d'outre-mer. Selon le deuxième alinéa du IV de cet article, cette réduction d'impôt est acquise, dans les mêmes conditions qu'en cas d'investissement direct par un particulier, « *au titre des investissements réalisés par une société soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés dont les actions sont détenues intégralement et directement par des contribuables, personnes physiques, domiciliés en France* » et elle est alors « *pratiquée par les associés dans une proportion correspondant à leurs droits dans la société* ». La société doit avoir pour objet exclusif l'acquisition, la construction et la location de logements outre-mer et les investissements doivent avoir reçu un agrément préalable du ministre chargé du budget dans les conditions prévues au III de l'article 217 *undecies*. Le III de l'article 217 *undecies* définit les conditions d'attribution de l'agrément, qui permet notamment de s'assurer de l'intérêt économique de l'investissement pour le département dans lequel il est réalisé et du respect par les bénéficiaires directs ou indirects de leurs obligations fiscales et sociales. Enfin, l'article 1649 *nonies* A prévoit que « *l'inexécution des engagements souscrits en vue d'obtenir un agrément administratif ou le non-respect des conditions auxquelles l'octroi de ce dernier a été subordonné entraîne le retrait de l'agrément, la déchéance des avantages fiscaux qui y sont attachés et l'exigibilité des impositions non acquittées du fait de celui-ci assorties de l'intérêt de retard* ».

La décision d'agrément étant une décision administrative unilatérale, le retrait d'agrément, tout comme son refus initial, peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (CE, 8 janvier 1993, *SA Siegel*, n° 95940, Tab. ; 16 avril 2010, *SNC Les Trois Salazes*, n° 322260, Tab.). En l'espèce, les décisions de retrait d'agrément ont d'ailleurs été contestées par les SAS Saint-Maurice III et IV, et leurs requêtes ont été rejetées par des arrêts devenus définitifs (CAA Bordeaux, 11 juin 2019, *Société Saint-Maurice III*, n° 18BX00688 et *Société Saint-Maurice IV*, n° 18BX00689). Il existe en revanche une différence entre le refus et le retrait d'agrément s'agissant de la possibilité d'exciper de leur illégalité devant le juge de l'impôt, à l'appui des recours contre les impositions subséquentes : alors que l'illégalité du refus d'agrément n'entraîne pas nécessairement la décharge de l'imposition, de sorte que l'exception d'illégalité est jugée inopérante, à tout le moins lorsque l'agrément est décidé de manière discrétionnaire par l'administration (CE, 25 octobre 1989, *S.A. "Société de commercialisation Aliments, Bétail et Viande"*, n° 65680, Tab. ; 21 juillet 1995, *S.A. « Tanneries du Puy »*, n° 134783 : RJF 10/95 n° 1129), l'annulation du retrait d'agrément fait revivre l'agrément retiré et il peut donc être excipé de son illégalité (CE, 28 octobre 1987, *Société industrielle d'entretien des textiles*, n° 35232, Tab.), même après l'expiration du délai de recours pour excès de pouvoir (CE, 16 décembre 1991, *L...*, n° 82330 : RJF 2/92 n° 248).

2. Dans les présentes affaires, la cour a fait application des dispositions des articles L. 57 et R. 57-1 du livre des procédures fiscales (LPF) qui exigent la motivation des propositions de rectification. Elle a cité le considérant de principe de la décision *Société Magneti Marelli France* (CE, 28 mai 2004, n° 250817, Tab.), selon laquelle une proposition de rectification doit comporter « *la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour*

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.

justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile ». Elle a estimé qu'en se bornant à faire état du retrait d'agrément, dont les motivations étaient indiquées en termes « excessivement généraux » (tels que le « non-respect des dispositions de l'article 199 *undecies* C du CGI), et en n'annexant pas la décision de retrait ou l'agrément retiré, sans en reproduire, même succinctement, les termes et donc les motifs de fait la fondant, le vérificateur n'avait pas à même les contribuables de formuler utilement ses observations.

La thèse du ministre est que le retrait d'agrément impliquant directement la remise en cause des réductions d'impôt afférentes, par application de l'article 1649 *nonies* A, il suffit aux contribuables concernés de savoir que le rehaussement est justifié par un retrait d'agrément. En d'autres termes, le motif du rehaussement est le retrait d'agrément mais l'administration n'aurait pas à expliquer les motifs du motif, dont la contestation incombe à la société dans le cadre de la procédure distincte de recours pour excès de pouvoir. La question est inédite dans votre jurisprudence. Elle se distingue de celle de la motivation par référence à une autre proposition de rectification adressée au même contribuable, dont les règles ont été fixées par la décision *SA Orchestra Kazibao* (CE, 18 novembre 2015, n° 382376, Tab.)¹ : il s'agit ici de la référence à un document qui n'est pas une proposition de rectification mais une décision d'agrément, qui a été adressée à une autre personne que le contribuable et que celui-ci ne détient pas.

2.1. On peut d'abord se demander si un contribuable peut exciper de l'illégalité du retrait d'agrément lorsqu'il n'est pas lui-même le bénéficiaire de celui-ci. En effet, dans les décisions précitées *Société industrielle d'entretien des textiles* et *L...*, il y avait identité entre le titulaire de l'agrément et le contribuable. Toutefois, selon les termes de la décision *L...*, qui portait déjà sur un dispositif de défiscalisation outre-mer, « *les impositions assignées à un contribuable par voie de conséquence du retrait de décisions d'agrément dont il a bénéficié, procèdent directement de l'exécution de ces décisions* » : ce lien juridique entre la décision de retrait et les impositions, qui justifie la reconnaissance de l'opérance de l'exception d'illégalité, est identique dans le cas d'un agrément bénéficiant de manière indirecte aux associés d'une société titulaire et dans celui d'un agrément bénéficiant directement au contribuable. Dans le cadre des dispositifs de défiscalisation outre-mer, les mêmes avantages fiscaux peuvent d'ailleurs être ouverts aux investisseurs directs et à ceux qui interviennent par l'entremise d'une société *ad hoc*. Nous vous proposons donc d'admettre également l'opérance de l'exception d'illégalité dans cette hypothèse.

2.2. Si l'on franchit cette première étape, il nous semble qu'il est alors nécessaire de donner au contribuable les moyens de présenter utilement cette exception d'illégalité, et donc de connaître les motifs de la décision de retrait. La formulation de la jurisprudence *Société Magneti Marelli France* y invite : le contribuable doit être en mesure « *de formuler ses observations de façon entièrement utile* » ; dans le cas particulier où l'issue du litige dépend,

¹ Le Conseil d'Etat refuse d'ailleurs de faire jouer la motivation par référence s'agissant d'une proposition de rectification précédemment adressée à une société dont le contribuable était le gérant et associé unique (CE, 9 décembre 2021, *Min. c/ M. Ferré*, n° 440607, Tab.).

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.

sans doute en grande part, de la légalité d'une décision administrative détachable de la procédure d'imposition, il faut permettre au contribuable de comprendre celle-ci.

L'argumentaire du ministre tend à faire prévaloir le principe d'indépendance des procédures, mais il nous paraît exagérer sa portée. En vertu de ce principe, vous jugez que la taxation entre les mains des associés d'une société de capitaux de revenus réputés distribués, découlant d'un rehaussement des bénéficiaires imposables de cette dernière, n'est pas affectée par les irrégularités de la procédure d'imposition de la société (CE, Sect., 6 décembre 1995, *N...*, n° 90914, Rec.² ; CE, 3 août 2011, *Mme C...*, n° 326754, Tab.). Pour autant, vous considérez que la proposition de rectification adressée à l'associé doit mentionner, au moins de manière succincte, les raisons de fait et de droit pour lesquelles le bénéfice de la société de capitaux a été rehaussé, peu importe que l'associé soit ou non dirigeant de cette société (CE, 16 février 1987, *M. X...*, n° 46651 : RJF 4/87, n° 402 ; 1^{er} juillet 1987, *Mme W...*, n° 52983 : RJF 10/87 n° 1026). Vous avez confirmé cette solution par une décision *Mme G...* (CE, 14 octobre 2015, n° 371193, Tab.), où vous avez ajouté qu'à « *défaut de reprendre la teneur de la proposition de rectification adressée à la société ou de la joindre à celle qu'elle adresse au bénéficiaire des distributions, l'administration est tenue, si ce dernier en fait la demande, de la lui communiquer, après en avoir, s'il y a lieu, occulté les passages couverts par le secret fiscal, ou de lui en communiquer la teneur* ».

La cour a sans doute été inspirée par ce courant jurisprudentiel et sa transposition nous paraît justifiée. Les dispositions du IV de l'article 199 *undecies* C s'appliquent aux associés d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Que le fait générateur de l'imposition des associés soit une procédure d'imposition conduite à l'égard de la société ou le retrait d'un agrément fiscal dont elle était titulaire, il s'agit dans les deux cas de permettre aux associés de contester l'imposition en quelque sorte « à la racine », en discutant utilement du bien-fondé de cet élément déclencheur.

2.3. Les objections présentées par le ministre, ou d'autres auxquelles on peut songer, ne vous convaincront pas de retenir une solution différente.

Le ministre évoque tout d'abord le secret fiscal, qui serait mis à mal par l'information de l'associé sur les motifs d'imposition de la société. En l'espèce, cette invocation est un peu curieuse car il se trouve que l'administration fiscale a fini par communiquer aux contribuables les décisions de retrait d'agrément, en pièce jointe aux réponses à leurs observations ; ces décisions sont d'ailleurs longuement motivées et sont notamment justifiées par l'absence de réalisation des programmes de construction. De manière générale, cette objection ne vous a pas arrêté dans la décision *Mme G...* : il appartient seulement à l'administration, s'il y a lieu, d'occulter les passages couverts par le secret fiscal.

² Jurisprudence qui n'a pas été remise en cause sur ce point par la décision du Conseil constitutionnel (n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013) et la décision *Société Car Diffusion* 78 (CE, 15 avril 2015, n° 373269, Rec.) qui en a tiré les conséquences.

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.

Le ministre soutient aussi que le cabinet Phalsbourg Gestion, qui représentait les associés au cours de la procédure de contrôle, s'était vu adresser les décisions de retrait d'agrément en sa qualité de conseil des sociétés et en connaissait donc la teneur. Mais on ne peut considérer que le contribuable a connaissance des éléments communiqués à la société du seul fait qu'il a le même avocat que celle-ci. Au-delà de cet élément propre au cas d'espèce, il est probable que dans nombre de situations, les associés d'une société de défiscalisation ont connaissance des décisions de retrait d'agrément ou de leur teneur, qui leur sont communiquées par les organes de gestion de la société ; mais cela n'est pas systématique, ces sociétés pouvant compter de nombreux associés (en l'espèce, les contribuables n'étaient détenteurs que de quelques pourcents des actions) et les droits du contribuable à l'égard de l'administration ne devraient pas dépendre de la manière dont l'information circule au sein de la société.

Enfin, si vous nous suivez, il pourra en résulter un certain recoupement entre la contestation de la motivation de la proposition de rectification, qui se rattache à la procédure d'imposition, et l'exception d'illégalité, qui se rattache au bien-fondé de l'imposition et dans le cadre de laquelle le moyen d'insuffisance de motivation de la décision de retrait, cette fois-ci au regard des dispositions de l'article L. 211-2 du code des relations entre le public et l'administration, pourra lui-même être soulevé. Mais il s'agit bien juridiquement de deux questions distinctes, à savoir la motivation de la proposition de rectification d'une part et de la décision de retrait d'autre part.

2.4. La seule interrogation que nous conservons est celle de savoir si l'insuffisante motivation des propositions de rectification, avérée en l'espèce, a pu être régularisée par la communication ultérieure des décisions de retrait en pièce jointe aux réponses aux observations du contribuable. Vous jugez que les précisions apportées dans une telle réponse ne peuvent rétablir la faculté du débat contradictoire dont l'insuffisante motivation de la proposition de rectification a privé le contribuable, dès lors que cette réponse clôt normalement le dialogue entre le service et le contribuable et qu'elle ne rouvre pas au profit de celui-ci un nouveau délai de réponse de trente jours (CE, 26 juillet 1991, *M. P...*, n° 78579 : RJF 10/91 n° 1271). Toutefois, vous avez admis dans la décision *Mme G...* que la communication des motifs du rehaussement des bénéfices de la société pouvait avoir lieu à la demande du contribuable, et donc implicitement de manière postérieure à la proposition de rectification.

Le ministre ne soulève cependant pas de moyen en ce sens et cette question ne peut être relevée d'office.

PCMNC au rejet des cinq pourvois.

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.