

N° 449087
Mme G...

3^{ème} chambre jugeant seule

Séance du 27 janvier 2022
Décision du 7 mars 2022

CONCLUSIONS

M. Laurent CYTERMANN, Rapporteur public

Mme Janine G... est salariée et associée, à hauteur de 10 % des parts, de la SARL D..., qui exploite une boulangerie-pâtisserie à Nice. Elle a fait l'objet d'un ESFP portant sur les années 2012 à 2014, à l'issue duquel l'administration fiscale lui a notifié des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales correspondant à des revenus distribués par la société, des minorations de recettes constatées au sein de celle-ci dans le cadre d'une vérification de comptabilité étant qualifiées de rémunérations occultes en application de l'article 111-c) du code général des impôts (CGI). Ces suppléments d'imposition ont été assortis de majorations de 80 % pour manœuvres frauduleuses. Mme G... se pourvoit en cassation contre l'ordonnance du 26 novembre 2020 par laquelle le président de la 4^e chambre de la cour administrative d'appel de Marseille a confirmé le rejet de sa demande de décharge par adoption des motifs du jugement de première instance. Eu égard aux moyens soulevés, vous considérerez que Mme G... ne conteste cette ordonnance qu'en ce qui concerne les pénalités, le bien-fondé de l'imposition n'étant plus discuté.

1. Mme G... soutient que la cour a commis une erreur de droit, une erreur de qualification juridique des faits, dénaturé les pièces du dossier et insuffisamment motivé son ordonnance en jugeant qu'elle avait participé de manière active à des manœuvres frauduleuses.

Dans le cadre de la vérification de comptabilité de la SARL D..., l'administration fiscale a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et a estimé que les pièces recueillies mettaient en évidence un système de fraude au sein de la boulangerie, par l'utilisation d'un logiciel informatique permettant la minoration des recettes. Le service a considéré qu'en tant qu'associée et responsable de la caisse et de la gestion du personnel de vente, Mme G... ne pouvait ce système de fraude et la distribution d'enveloppes contenant des compléments de rémunération. Le tribunal, dont la cour a adopté les motifs, a validé cette analyse en jugeant que même si la requérante faisait valoir que le système de fraude avait été mis en place par son employeur, elle ne pouvait ignorer son existence.

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.

Ces motifs sont entachés d'erreur de droit et de qualification juridique. L'article 1729 du CGI prévoit l'application d'une majoration de 80 % en cas de « *manœuvres frauduleuses* ». Cette pénalité a pour objectif de punir « *des agissements destinés à égarer ou à restreindre le pouvoir de contrôle de l'administration* » (CE, 30 décembre 2015, *Min. c. Sté Opportunités Finances*, n° 377855, Tab.). Elle implique non seulement l'intention délibérée du contribuable de dissimuler une partie de ses revenus mais aussi la mise en œuvre de procédés « *ayant pour but d'égarer l'administration dans l'exercice de son pouvoir de contrôle* » (cf. par exemple CE, 15 février 2012, *T...*, n° 325737 : RJF 2012, n° 496).

Lorsque le système frauduleux a été mis en place par une société, la question se pose de savoir si le dirigeant, l'associé ou le salarié qui en a bénéficié peut se voir lui-même infliger la majoration de 80 %. Votre jurisprudence n'est pas univoque sur le caractère suffisant d'une fonction de dirigeant : l'une de vos décisions considère comme insuffisante la circonstance que le contribuable ait été le gérant et principal actionnaire de la société (CE, 19 octobre 1988, *P...*, n° 67683, Tab.) ; d'autres décisions confirment en revanche les pénalités dans le cas d'un dirigeant, associé et unique salarié d'une société de droit luxembourgeois (CE, 24 novembre 2010, *Mme S...*, n° 308646, Tab.), d'un gérant, « *alors même qu'il ne remplirait, (...) qu'un rôle purement technique et n'aurait pas signé personnellement la déclaration qui incombait à la société* » (CE, 23 janvier 1980, n° 14545, Tab. : RJF 03/80 n° 231) ou encore d'un PDG (CE, 15 décembre 1993, *M...*, n°s 84181, 143226, 143228 : RJF 02/94 n° 167).

Dans la présente affaire, Mme G... était seulement associée minoritaire et salariée. La cour ne pouvait se fonder sur sa seule connaissance du système frauduleux sans mettre en évidence son rôle actif dans celui-ci, qui ne pouvait se déduire de ses seules fonctions. Le principe de personnalité des peines s'applique aux pénalités fiscales (CE, 4 décembre 2009, *Société Rueil Sports venant aux droits et obligations de la société Sidonie*, n° 329173, Rec.) et le contribuable ne peut donc être sanctionné à raison seulement du manquement commis par la personne morale à laquelle il est lié. Le ministre fait valoir devant vous que Mme G... s'est personnellement impliquée mais ceci implique d'apprécier des circonstances de fait, ce que vous ne pouvez faire en cassation.

2. Vous annulerez donc l'ordonnance en ce qui concerne les pénalités et réglerez l'affaire au fond dans cette mesure. Vous serez ainsi saisis de la requête de Mme G... contre le jugement du tribunal administratif de Nice du 15 octobre 2019 ayant rejeté sa demande de décharge des pénalités.

Vous aurez à déterminer si la requérante a personnellement participé à l'organisation du système de fraude. Le ministre ne fournit à cet égard aucun élément précis et s'en tient à des affirmations de principe découlant du rôle de Mme G... en tant qu'associée et responsable de la caisse. En outre, la requérante a produit le jugement du tribunal correctionnel de Nice du 23 novembre 2020, qui l'a relaxée des chefs d'abus de biens sociaux et de travail dissimulé et ne l'a condamnée que pour recel d'abus de biens sociaux. Le ministre indique que ce jugement est devenu définitif. Comme vous le savez, « *l'autorité de chose jugée appartenant aux décisions des juges répressifs devenues définitives qui s'impose aux juridictions administratives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement et*

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.

qui sont le support nécessaire du dispositif» (CE, Sect., 16 février 2018, *Mme X...*, n° 395371, Rec.). En l'espèce, le tribunal correctionnel a relevé que Mme G... ne pouvait être considérée comme gérante de fait, qu'elle n'intervenait d'aucune manière dans l'établissement des fiches de paie et qu'elle ne savait pas comment M. W..., un autre associé, s'y prenait pour faire sortir les espèces. Au vu de l'ensemble de ces éléments, la responsabilité de Mme G... dans les manœuvres frauduleuses n'est pas établie.

3. Vous ferez droit en revanche à la demande de substitution de base légale du ministre, qui sollicite l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré (cf. sur la possibilité d'une telle substitution, CE, 9 mars 2012, *Société Rebmeister Automobiles*, n° 330760, Tab.). Mme G... ne pouvait ignorer le système dont elle bénéficiait, le tribunal correctionnel ayant relevé qu'elle *« se doutait du caractère irrégulier du système dont elle aussi a bénéficié en percevant des espèces, non déclarées, et en transmettant les fiches récapitulatives des horaires des salariés qui, en retour, percevaient aussi des espèces »*. Elle ne conteste d'ailleurs pas dans son mémoire en réplique la substitution demandée.

PCMNC :

- à l'annulation de l'ordonnance attaquée en tant qu'elle se prononce sur les pénalités ;
- à ce que la pénalité de 40 % pour manquement délibéré soit substituée à celle de 80 % pour manœuvres frauduleuses ;
- à ce que le jugement du tribunal administratif de Nice soit réformé en ce qu'il a de contraire à votre décision ;
- au rejet du surplus des conclusions de la requête ;
- à ce qu'il soit mis à la charge de l'Etat le versement à Mme G... d'une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

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.