

N° 450977 – M. O...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 3 juin 2022
Lecture du 21 juin 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, Rapporteur publique

Cette affaire concerne le délai de reprise abrégé un temps prévu par le 2^e alinéa de l'article L. 169 du LPF en faveur des adhérents d'un centre de gestion agréé ou d'une association agréée (OGA).

Par exception au délai de droit commun de trois ans, les revenus professionnels de ces contribuables faisaient l'objet d'un délai de reprise de deux ans, à la condition, d'une part, que l'organisme de gestion agréée ait transmis au service des impôts des entreprises compétent le compte-rendu de sa mission prévu aux articles 1649 *quater* E et 1649 *quater* H du CGI au titre de la période d'imposition concernée, et, d'autre part, qu'aucune pénalité autre que les intérêts de retard n'aient été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées par ce 2^e alinéa.

Cette dérogation n'a pas donné lieu à une abondante jurisprudence, ce qui ne saurait surprendre compte tenu de sa brève durée d'application : instituée par la loi de finances rectificative pour 2009¹, parallèlement à une série de mesures destinées à renforcer les missions de contrôle de cohérence des déclarations des professionnels dévolues aux OGA, elle a été supprimée par la loi de finances pour 2015², en raison de ses conséquences négatives sur l'efficacité du contrôle fiscal³, comme l'illustre la présente affaire.

M. O... exerçait une activité d'agent général d'assurances et de courtage d'assurances dans le cadre d'une société de fait constituée avec M. F.... Par acte du 27 juin 2012, les intéressés ont cédé le fonds de commerce exploité en commun à la société à responsabilité limitée Assureurs Associés.

La déclaration professionnelle 2035 souscrite par la société de fait au titre de l'exercice de cessation d'activité ne fait pas état d'une plus-value liée à la cession du fonds de commerce. N'y sont déclarées, en effet, que les plus ou moins-values de court terme issues de la cession des agencements, mobiliers et logiciels inscrits à l'actif de la société de fait. Rappelons, à cet égard

¹ Loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009.

² Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014.

³ A la suite de la recommandation émise par la Cour des comptes dans son rapport de juillet 2014 sur les OGA. V., à ce sujet, les travaux préparatoires de la loi n° 2014-1654.

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.

que si les sociétés de fait sont, faute de personnalité morale, privées de tout patrimoine social, elles disposent d'un patrimoine fiscal, l'article 238 bis M du CGI imposant d'inscrire à leur actif les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun⁴.

Pour sa part, M. O..., estimant pouvoir bénéficier de l'exonération prévue par l'article 151 *septies* A du CGI, a, dans le cadre de la déclaration de revenus 2042-PRO souscrite en son nom propre (déclaration complémentaire de revenus professionnels), déclaré la plus-value de 886 820 euros réalisée à raison de la cession de son fonds de commerce dans la case dédiée aux plus-values de long terme exonérées en cas de départ à la retraite.

Par une proposition de rectification notifiée en 2015, l'administration fiscale a remis en cause cette exonération au motif que M. O... avait continué d'exercer des fonctions au sein de la société Assureurs Associés. M. O... a contesté sans succès les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus qui en ont résulté devant le tribunal administratif de Nantes. Il vous demande d'annuler l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a confirmé cette solution⁵.

1. Vous devrez faire droit au pourvoi, les motifs par lesquels la cour a écarté le moyen tiré de la prescription du délai de reprise étant entachés d'erreur de droit.

La cour a jugé, en substance, que si le contribuable avait formellement respecté les conditions posées par le 2^e alinéa de l'article L. 169 du LPF pour bénéficier du délai de reprise abrégé de deux ans, il en avait méconnu l'esprit. Elle a constaté que M. O... n'avait fait l'objet d'aucune majoration autre que des intérêts de retard au titres des années 2013 et 2014 et que le service des impôts avait bien reçu la copie du compte-rendu de mission rédigé par le centre de gestion agréé dont il était adhérent. Mais elle a ensuite relevé que M. O... n'avait pas déclaré la plus-value en litige, faute de cocher la case prévue à cet effet, dans sa déclaration professionnelle 2035, seule remise au centre. Et la cour a ensuite jugé que, dès lors que cette information n'avait pas été portée à la connaissance du centre de gestion agréé, l'intéressé ne pouvait être regardé comme ayant mis à même ce centre d'effectuer un contrôle effectif, conformément à sa mission et en vue de l'établissement du compte rendu de mission prévu par l'article L 169 du LPF, de sorte que la condition subordonnant le bénéfice du délai de deux ans tenant à la transmission de ce compte-rendu n'était, en réalité, pas remplie.

Le requérant soutient, à raison, que la cour a subordonné le bénéfice de la prescription abrégée à une condition qui n'est pas prévue dans la loi, laquelle ne comporte aucune exigence quant à la sincérité et à l'exhaustivité des données transmises par le contribuable aux organismes de gestion agréés.

⁴ V, sur ce régime, les conclusions d'E. Cortot-Boucher sur la décision du 12 mars 2019, M. Valentin, n° 419826, RJF 6/19 n° 570.

⁵ L'arrêt a été publié à la RJF 1/21 n° 556, avec les conclusions de L. Chollet.

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.

La solution retenue par la cour est, certes, tout à fait opportune. Vous le savez, même si le constat a été fait, depuis, de leur faible efficacité sur ce plan⁶, les organismes de gestion agréés ont été institués dans le but, notamment, de favoriser une meilleure connaissance des revenus non salariaux, afin de mettre en œuvre l'objectif constitutionnel de lutte contre l'évasion fiscale (Cons. cons., 23 juillet 2010, n° 2010-16 QPC) et le législateur a multiplié les avantages fiscaux destinés à inciter les professionnels à adhérer à ces organismes⁷.

En vertu de l'article 1649 *quater* E du CGI, les OGA sont chargés d'opérer un contrôle de la cohérence, de la concordance et de la vraisemblance des déclarations de résultats et des déclarations de taxes sur les chiffres d'affaires de leurs adhérents. L'adhésion implique, en vertu du 3° de l'article 371 Q de l'annexe II au CGI, l'engagement de communiquer les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes, lorsque le contribuable charge l'organisme d'élaborer sa déclaration de bénéfices, ou, dans le cas contraire, de lui communiquer préalablement à l'envoi de cette déclaration au service des impôts, le montant du résultat imposable et l'ensemble des données utilisées pour la détermination de ce résultat.

Mais le législateur n'a pas prévu la déchéance des avantages fiscaux liés à l'adhésion en cas de méconnaissance par le contribuable de son engagement, les intéressés s'exposant uniquement à une exclusion de l'OGA en cas de « manquements graves ou répétés » (e du 3° de l'article 371 Q). Or, vous jugez, de manière générale, que lorsque le législateur a institué un avantage, il est seul compétent pour prévoir une règle de déchéance ou de prescription, seule la loi pouvant prévoir, par exemple, la déchéance d'un droit à exonération ou report d'imposition en raison d'un défaut de respect d'obligation déclarative (16 mars 2009, M. D..., n° 307768, aux tables, RJF 6/09 n° 556, et, a contrario, 16 mars 2009, G..., n° 304749, aux tables, RJF 6/09 n° 540). Il n'est, ainsi, pas possible de valider la solution constructive retenue par la cour de Nantes.

2. Vous annulerez donc l'arrêt attaqué. Nous vous proposons de garder l'affaire au fond, ce qui vous permettra d'éclaircir entièrement la question du droit au bénéfice de la prescription abrégée dans la configuration d'espèce.

En appel, le ministre faisait valoir que le litige ne portait pas sur le montant du résultat professionnel déterminé par la société de fait O.../F... sur sa déclaration professionnelle, mais uniquement sur le dispositif dérogatoire au droit commun dont M. O... s'était prévalu, dans sa déclaration personnelle, pour bénéficier de l'exonération de la plus-value afférente à la cession du fonds de commerce.

Cette argumentation fait écho à votre récente décision *min. c/ M. et Mme X...* 20 octobre 2021, n° 451666, inédit au rec., RJF 1/22, n° 63), par laquelle vous avez jugé que les dispositions du 2°

⁶ V. le rapport précité de la Cour des comptes.

⁷ Outre la dispense de l'application de la majoration de 25% à la base d'imposition des revenus professionnels, les adhérents bénéficient, sous certaines conditions d'une réduction d'impôt pour frais de tenue de comptabilité et d'adhésion, de la déduction du salaire du conjoint de l'exploitant, ou encore, d'une dispense de pénalités pour les nouveaux adhérents révélant spontanément les insuffisances de leurs déclarations antérieures.

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.

alinéa de l'article L. 169 du LPF ne trouvent à s'appliquer, en ce qui concerne les entreprises soumises au régime fiscal des sociétés de personnes et dont les bénéficiaires sont taxables entre les mains de leurs associés à concurrence de leur quote-part, que pour les rectifications procédant d'une remise en cause du montant des bénéfices de la société. Dans cette affaire, la société en nom collectif (SNC) avait dûment déclaré la plus-value issue de la cession de son fonds de commerce dans sa déclaration de bénéfices 2031, mais l'associé avait omis de reporter le montant de cette plus-value dans sa propre déclaration de revenus 2042. Dans ses conclusions, R. Victor soulignait que le bénéfice du délai de prescription abrégé repose sur une règle implicite mais incontournable : il ne vaut que dans la mesure où il y a concordance entre les éléments déclarés par l'adhérent à l'OGA, sur la base desquels cet organisme exerce son contrôle et que retrace la déclaration professionnelle, et les éléments ultérieurement déclarés par l'associé pour les besoins de son propre assujettissement à l'impôt sur le revenu. Et de souligner que ce n'est pas l'OGA qui tient le stylo des contribuables pour remplir leur 2042.

Mais il ne nous semble pas possible de raisonner de la même manière en l'espèce.

Non pas que nous paraisse absolument déterminant ici, le fait que, selon l'administration, la société de fait O.../F... aurait dû faire mention de la plus-value en litige dans la déclaration professionnelle qu'elle a déposée, alors que, dans l'affaire X..., la déclaration déposée par la société était sans reproche. Certes, la déclaration 2035 comporte une case dédiée à la déclaration des plus-values de long terme exonérées en vertu de l'article 151 *septies* A du CGI, mais, que la société de fait n'ait pas déclaré la plus-value en litige ne change rien au fait que l'administration ait ici corrigé une erreur commise au niveau de la déclaration personnelle 2042 de M. O..., qui a déclaré le juste montant de la plus-value réalisée, mais qui l'a à tort placée sous le régime de l'exonération. Là encore, ce n'est pas l'OGA qui tenait le stylo de ce dernier lorsqu'il a déclaré partir à la retraite.

S'il ne nous paraît pas possible de transposer le précédent X..., c'est que ce n'est pas ici en cause une simple erreur de report, dans la déclaration personnelle du contribuable, du résultat professionnel précédemment déclaré par la société, c'est-à-dire une divergence, volontaire ou non, avec les résultats soumis au contrôle de l'OGA. L'erreur est d'une autre nature, puisqu'elle concerne le bénéfice d'une exonération propre à la situation personnelle du professionnel partant à la retraite, pour l'application de laquelle la présence, ou l'absence, d'une société de personnes est indifférente, et dont la mise en œuvre n'entre pas dans les prérogatives de contrôle des OGA. Il n'y a donc pas de raison, ici, de faire jouer la règle implicite mentionnée par R. Victor. Par ailleurs, le 2^e alinéa de l'article L. 169 du LPF vise, de manière générale, les revenus professionnels imposables, notamment, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux - ce qui inclut, conformément aux dispositions de l'article 93 du CGI, les plus-values liées à la cession d'un élément affecté à l'exercice de la profession - sans réserver le bénéfice du délai de reprise abrégé aux seules erreurs et omissions entachant la détermination du montant de ces revenus, examiné par l'OGA. A notre avis, restreindre le bénéfice de la dérogation à ces seules erreurs reviendrait à adopter une lecture de la loi au moins aussi constructive, bien qu'également opportune, que celle de la cour d'appel que nous vous avons invitée à censurer tout à l'heure.

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.

En somme, le régime dérogatoire mis en place en 2009 n'était pas satisfaisant, et le législateur a sagement agi en le supprimant. Mais il n'est pas possible, par la voie prétorienne, de remédier à tous les inconvénients résultant de son application jusqu'en 2015.

Pour faire échec à la mise en œuvre du délai de prescription abrégé, le ministre faisait également valoir en appel que M. O... s'était vu infliger la majoration prévue par l'article 1758 A du CGI au titre de l'année 2012⁸.

Mais cette circonstance ne le conduisait pas à entrer dans le champ de l'exception prévue par la dernière phrase du 2^e alinéa de l'article L. 169, qui prévoit que la dérogation « *ne s'applique pas aux contribuables pour lesquels des pénalités autres que les intérêts de retard auront été appliquées sur les périodes d'imposition non prescrites visées au présent alinéa* ». Ces derniers termes visent les seules périodes couvertes par le délai de prescription abrégé, soit en l'occurrence, les années 2013 et 2014, la proposition de rectification interruptive de la prescription n'ayant été notifiée qu'en 2015.

Vous devrez donc faire droit à l'appel du requérant et prononcer la décharge des impositions en cause. Vous rejetterez, en revanche, les conclusions tendant au versement par l'Etat d'intérêts moratoires, qui sont sans objet en l'absence de litige né et actuel relatif à un refus de paiement de ces intérêts.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Nantes du 23 mai 2019, à ce que M. O... soit déchargé des impositions contestées et à ce que l'Etat verse une somme de 4 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.

⁸ Sur la nature de pénalité de cette majoration : v. 20 janvier 2016, min. c./ M. R..., n° 377902, inédit au rec., RJF 4/16 n° 356, et la décision QPC rendue dans la présente affaire le 19 juillet 2021, inédit au rec., RJF 11/21 n° 1055.

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.