



CAA de TOULOUSE, 1ère chambre, 08/06/2023, 22TL00537

CAA de TOULOUSE - 1ère chambre

N° 22TL00537
Non publié au bulletin

Lecture du jeudi 08 juin 2023

Président

M. BARTHEZ

Rapporteur

Mme Virginie RESTINO

Rapporteur public

Mme CHERRIER

Avocat(s)

BARRIONUEVO

Texte intégral

**RÉPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme E... ont demandé au tribunal administratif de Montpellier de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2014, ainsi que des pénalités correspondantes. Ils ont également demandé au tribunal de leur accorder le sursis de paiement en application de l'article L. 277 du livre des procédures fiscales et de surseoir à statuer dans l'attente de la décision à intervenir du tribunal judiciaire de Perpignan.

Par un jugement n° 1906756 du 13 décembre 2021, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté leur demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête, enregistrée le 14 février 2022 sous le n° 22MA00537 au greffe de la cour administrative d'appel de Marseille et ensuite sous le n° 22TL00537 au greffe de la cour administrative d'appel de Toulouse, et un mémoire enregistré le 26 septembre 2022, M. et Mme A..., représentés par Me Barrionuevo, demandent à la cour :

1°) d'annuler ce jugement en tant qu'il a rejeté leurs conclusions aux fins de décharge ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2014 ainsi que des pénalités correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 500 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- l'absence de réponse du supérieur hiérarchique méconnaît une formalité substantielle, nonobstant la circonstance que le recours au supérieur hiérarchique n'était alors pas ouvert en cas de contrôle sur pièces ;
- l'absence de saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires entache d'irrégularité la procédure ;
- les indemnités kilométriques allouées à Mme A... d'un montant de 4 892 euros, qui avaient été déclarées comme complément de salaire, correspondent à des déplacements professionnels réellement effectués et doivent, par suite, être exonérées ;
- la somme de 24 000 euros ne peut être regardée comme ayant été mise à la disposition de M. A... par la société D... au sens du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, dès lors qu'elle est inscrite au crédit d'un compte-courant d'associé non nominatif ;
- à supposer que cette somme ait été mise à la disposition de M. A..., elle était indisponible, à la fois pour des motifs juridiques et compte tenu de la situation de trésorerie dégradée de la société D... ;
- l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré n'est pas justifiée.

Par deux mémoires, enregistrés le 12 août 2022 et le 6 octobre 2022, le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens de la requête n'est fondé.

Par ordonnance du 17 mars 2023, la clôture d'instruction a été fixée au 7 avril 2023.
Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Restino,
- les conclusions de Mme Cherrier, rapporteure publique,
- et les observations de Me Barrionuevo, représentant M. et Mme A....

Considérant ce qui suit :

1. La société D..., qui exerce notamment une activité agricole et viticole, dont M. et Mme A... sont associés et dont M. A... est le gérant, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur l'exercice clos en 2014, à l'issue de laquelle l'administration lui a notifié des rehaussements de ses résultats imposables. Corrélativement, l'administration a notifié à M. et Mme A..., à l'issue d'un contrôle sur pièces, divers rehaussements de leurs revenus imposables au titre de l'année 2014. M. et Mme A... relèvent appel du jugement du 13 décembre 2021 du tribunal administratif de Montpellier en tant qu'il a rejeté les conclusions de leur demande aux fins de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales et des pénalités correspondantes.

Sur le bien-fondé du jugement :

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

2. En premier lieu, la garantie de procédure tenant à la faculté pour le contribuable de former un recours hiérarchique, instituée par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié mentionnée à l'article L. 10 du livre des procédures fiscales, ne peut être invoquée que dans le cadre d'un litige consécutif aux procédures de vérification de comptabilité et d'examen d'ensemble de la situation fiscale personnelle prévues aux articles L. 12 et L. 13 de ce livre. Les impositions contestées par M. et Mme A... procédant d'un contrôle sur pièces de leur dossier fiscal, la circonstance que l'inspecteur principal se serait abstenu de donner suite à leur demande d'entretien est sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition. Peu importe, à cet égard, que les rehaussements procéderaient de constatations opérées par l'administration lors de la vérification de comptabilité de la société D.... Par suite, le moyen doit être écarté.

3. En second lieu, il est constant que le désaccord opposant M. et Mme A... à l'administration fiscale portait sur les rehaussements opérés dans la catégorie des traitements et salaires et dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Or, ce désaccord ne relevait pas, en vertu de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales, de la compétence de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Par suite et contrairement à ce qui est soutenu, l'administration n'était pas tenue de saisir cette commission. Le moyen doit être écarté.

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

4. En premier lieu, aux termes de l'article 82 du code général des impôts : " Pour la détermination des bases d'imposition, il est tenu compte du montant net des traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, ainsi que de tous les avantages en argent ou en nature accordés aux intéressés en sus des traitements, indemnités, émoluments, salaires (...) " et aux termes de l'article 81 du même code : " Sont affranchis de l'impôt : / 1° Les allocations spéciales destinées à couvrir les frais inhérents à la fonction ou à l'emploi et effectivement utilisées conformément à leur objet (...) ".

5. Il résulte de l'instruction que l'administration a rehaussé les revenus imposables des requérants à hauteur de 2 729 euros dans la catégorie des traitements et salaires, estimant que les indemnités kilométriques versées par la société D... ne correspondaient pas à des déplacements réellement effectués pour le compte de cette société et avaient la nature de compléments de salaire. Les requérants ne contestent pas le bien-fondé de ce rehaussement mais se plaignent de l'imposition, en tant que complément de salaire, d'indemnités kilométriques d'un montant de 4 892 euros qu'ils ont spontanément déclarées. Ainsi, ils ne contestent pas un rehaussement opéré par l'administration fiscale mais invoquent une surtaxe commise à leur préjudice. Toutefois, et en tout état de cause, les requérants n'établissent pas que ces indemnités kilométriques correspondraient à des déplacements réellement effectués pour le compte d'une société dont il n'indiquent pas même l'identité. Par suite, ils ne sont pas fondés à obtenir l'exonération de ces indemnités kilométriques.

6. En deuxième lieu, aux termes de l'article 109 du code général des impôts : " 1. Sont considérés comme revenus distribués : (...) 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéficiaires (...) ". Il résulte de ces dispositions que des sommes inscrites au crédit de comptes courants d'associés ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus distribués imposables, par suite, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre de l'année de leur inscription. En revanche, lorsqu'une somme est inscrite au crédit d'un compte-courant d'associé non nominatif, il incombe à l'administration d'établir qu'elle a été mise à la disposition de l'associé, de l'actionnaire ou porteur de parts dans les mains duquel elle entend imposer la somme. Si, en principe, la qualité de maître de l'affaire est sans incidence sur la détermination du bénéficiaire des revenus distribués lorsque l'administration fiscale fait usage des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, tel n'est pas le cas lorsque le compte-courant d'associés ne présente pas un caractère nominatif. Dans un tel cas de figure, la qualité de seul maître de l'affaire permet de regarder le contribuable comme seul bénéficiaire des revenus mis à disposition.

7. Il résulte de l'instruction que l'administration a réintégré dans les résultats de la société D... une somme de 24 000 euros, inscrite le 31 décembre 2014 au crédit d'un compte-courant d'associé non nominatif, au motif que cette société n'avait pas justifié des apports qui auraient été consentis par les associés en contrepartie de cette inscription. Corrélativement, l'administration a imposé cette somme entre les mains des requérants sur le fondement des dispositions précitées du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts.

8. D'une part, l'administration a relevé que M. A... détenait 50 % des parts de la société D... au titre de l'exercice clos en 2014 et qu'il en était le gérant. L'administration a pu à bon droit estimer qu'il avait la qualité de seul maître de l'affaire et considérer, ainsi, que la somme de 24 000 euros portée au crédit du compte-courant d'associé non nominatif dans les écritures de la société D... au titre de l'exercice clos en 2014 était présumée mise à sa disposition. Les requérants ne renversent pas cette présomption en soutenant que le compte-courant d'associé non nominatif retrace des opérations qui ne concernent pas seulement M. A.... D'autre part, les requérants n'établissent pas l'impossibilité financière ou juridique pour M. A... de prélever cette somme au 31 décembre 2014, en soutenant qu'elle était liée à une augmentation du capital de la société D... suivie d'une réduction de ce capital et que la trésorerie de cette société était dégradée. Par suite, l'administration était fondée à imposer ces sommes entre les mains des requérants.

En ce qui concerne les pénalités :

9. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)" .

10. Pour justifier l'application de la majoration de 40 % aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles les requérants ont été assujettis au titre de l'année 2014, l'administration a relevé que M. A..., en ses qualités d'expert-comptable et de gérant expérimenté de nombreuses sociétés depuis de nombreuses années, et Mme A..., également professionnelle de la comptabilité, connaissaient parfaitement les dispositions applicables en matière de déclaration de salaires, de remboursements de frais et d'indemnités kilométriques, de justification des apports en compte-courant d'associé. Ce faisant, l'administration établit le manquement délibéré.

11. Il résulte de ce tout ce qui précède que les requérants ne sont pas fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Montpellier a rejeté leur demande.

Sur les frais liés au litige :

12. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas la partie perdante dans la présente instance, une somme quelconque au titre des frais exposés et non compris dans les dépens.

D E C I D E :

Article 1er : La requête de M. et Mme A... est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. B... et Mme C... A... et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique.

Copie en sera adressée à la direction de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 25 mai 2023, où siégeaient :

- M. Barthez, président,
- Mme Restino, première conseillère,
- Mme Beltrami, première conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 8 juin 2023.

La rapporteure,
V. Restino
Le président,
A. Barthez
Le greffier,
F. Kinach

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne ou à tous commissaires de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.

N°22TL00537 2
537

Analyse

▼ **Abstrats**

CETAT19-04-02-03-01-01-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES. - IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. - REVENUS ET BÉNÉFICES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. - REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS ET ASSIMILABLES. - REVENUS DISTRIBUÉS. - NOTION DE REVENUS DISTRIBUÉS. - IMPOSITION PERSONNELLE DU BÉNÉFICIAIRE. - REVENUS DISTRIBUÉS IMPOSÉS SUR LE FONDEMENT DU 2° DU 1 DE L'ARTICLE 109 DU CGI - SOMMES PORTÉES AU CRÉDIT D'UN COMPTE-COURANT D'ASSOCIÉS COLLECTIF - PRÉSUMPTION D'APPRÉHENSION - CONDITION - CONTRIBUTABLE DEVANT ÊTRE REGARDÉ COMME LE SEUL MAÎTRE DE L'AFFAIRE.

▼ Résumé

19-04-02-03-01-01-02 Il résulte des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts que des sommes inscrites au crédit de comptes courants d'associés ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus distribués imposables, par suite, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre de l'année de leur inscription. En revanche, lorsqu'une somme est inscrite au crédit d'un compte-courant d'associé non nominatif, il incombe à l'administration d'établir qu'elle a été mise à la disposition de l'associé, de l'actionnaire ou porteur de parts dans les mains duquel elle entend imposer la somme. Si, en principe, la qualité de maître de l'affaire est sans incidence sur la détermination du bénéficiaire des revenus distribués lorsque l'administration fiscale fait usage des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du code général des impôts, tel n'est pas le cas lorsque le compte-courant d'associés ne présente pas un caractère nominatif. Dans un tel cas de figure, la qualité de seul maître de l'affaire permet de regarder le contribuable comme seul bénéficiaire des revenus mis à disposition....Comp., en cas de compte-courant d'associé individuel, CE, 4 août 2006, M. et Mme Caullery, n° 276210....Rappr., pour l'application du a de l'article 111 du CGI en cas de compte-courant d'associés collectif, CE(na) 9e ch., 27 octobre 2022, M. Ozogur, n° 462301.