



EDITIONS

FRANCIS LEFEBVRE

FISCAL

Conséquences pour le dirigeant du contrôle fiscal de la société

Octobre 2015



Contactez notre service client :

01 41 05 22 22

Du Lundi au Vendredi 9h-18h

www.efl.fr



Synthèse

1

L'administration fiscale dispose du pouvoir de contrôler et de rectifier, le cas échéant, les déclarations que doivent souscrire les contribuables pour l'établissement des impôts à leur charge. **A l'égard des dirigeants**, le contrôle fiscal s'exerce en règle générale dans les conditions de droit commun du contrôle des particuliers. Cependant, des questions spécifiques apparaissent en raison des liens existant entre le dirigeant et la société. Deux questions se posent en particulier :

- quelles sont les conséquences directes, pour le dirigeant, du contrôle exercé à l'égard de la société ?
- dans quelle mesure, et selon quelles modalités, le dirigeant peut-il lui-même faire l'objet d'un contrôle ?

Dans ce livre blanc, extrait du Thémexpress « Conséquences pour le dirigeant du contrôle fiscal de la société », seules les conséquences directes, pour le dirigeant, du contrôle exercé sur une société soumise à l'impôt sur les sociétés sont examinées. Pour les contrôles exercés sur d'autres types de sociétés ou sur le dirigeant lui-même, on se reportera à l'intégralité du dossier.

I. CONSÉQUENCES DIRECTES POUR LE DIRIGEANT DU CONTRÔLE DE LA SOCIÉTÉ

2

La question des conséquences pour le dirigeant des procédures de contrôle et de rectification suivies à l'égard de la société est gouvernée par la distinction fondamentale entre le régime des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, caractérisé par l'indépendance des procédures, et le régime des sociétés non soumises à cet impôt, marqué au contraire par l'imbrication de la situation de la société et de celle des associés.

A. Dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

3

Dans les sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, la **procédure** suivie à l'égard de la société est **distincte et indépendante** de celle suivie à l'égard des associés, et notamment du dirigeant.

1. Absence de conséquences directes du contrôle de la société sur la situation du dirigeant

4

L'engagement d'une procédure de contrôle (vérification de comptabilité) et de rectification au niveau de la société ne peut **en principe** avoir d'effet sur la situation personnelle du dirigeant, à moins qu'une procédure de rectification ne soit engagée directement pour ce qui le concerne (6 s.).

Le dirigeant n'est normalement amené à intervenir dans le cadre de la procédure de contrôle et de rectification de la société personne morale qu'en tant que **représentant** de celle-ci.

5

Toutefois, dans certaines hypothèses, la **responsabilité du dirigeant** peut se trouver engagée.

Ainsi, le dirigeant peut être tenu solidairement responsable :

- du paiement des impositions et pénalités dues par la société en cas de **manœuvres frauduleuses** ou d'**inobservation grave et répétée des obligations fiscales** ayant rendu impossible le recouvrement de ces sommes (LPF art. L 267 > 55) ;

- du paiement de la pénalité fiscale due en cas de **distributions occultes** (CGI art. 1754, V-3 et 1759 > 56) ;

- et, en cas de **fraude fiscale**, du paiement de l'impôt fraudé dû par la société et des pénalités fiscales y afférentes (CGI art. 1741 et 1745 > 56).

2. Engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant

6

Dans un certain nombre de cas, la vérification de comptabilité aboutit à la réintégration, dans le bénéfice imposable de la société, de sommes qui sont corrélativement imposables à l'impôt sur le revenu entre les mains du dirigeant bénéficiaire, en tant que **revenus distribués**, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Il en est ainsi, notamment, lorsque l'administration fiscale relève le versement de rémunérations excessives ou d'intérêts de compte courant excédentaires, la prise en charge par la société de dépenses incombant normalement au dirigeant, la réalisation de transactions entre la société et le dirigeant pour un prix anormal, ou encore l'existence de distributions occultes.

Dans ces situations, une **procédure distincte** de rectification doit être suivie, en matière d'impôt sur le revenu, à l'égard du dirigeant.

Par exemple, s'agissant de rémunérations excessives, l'administration ne peut pas opposer au dirigeant d'une société anonyme la procédure suivie pour les redressements opérés en matière d'impôt sur les sociétés, procédure à laquelle l'intéressé doit être tenu pour étranger (CE 3 juillet 1970 n° 72769, 7e et 9e s.-s. : Dupont 1970 p. 390).

a. Mise en œuvre de la procédure de rectification contradictoire

7

La procédure suivie est normalement la procédure de rectification contradictoire (anciennement dénommée procédure de redressement contradictoire), régie par les articles L 55 et suivants du LPF, dont nous présentons ci-après le déroulement.

L'administration peut également engager une procédure de **taxation d'office** dans le cas où le dirigeant n'a pas souscrit la déclaration d'ensemble de ses revenus, ou l'a souscrite avec retard, malgré une mise en demeure. La caractéristique de la procédure d'imposition d'office est de ne pas être contradictoire : elle se déroule sans que le contribuable soit invité à exposer sa position et elle met la preuve à sa charge s'il conteste l'imposition. Nous n'étudions pas ici cette procédure, compte tenu de son caractère exceptionnel.

b. Proposition de rectification

8

La procédure de rectification contradictoire débute par l'envoi (ou la remise) au contribuable d'une proposition de rectification (anciennement dénommée notification de redressement). L'administration doit adresser au dirigeant, pour son imposition personnelle, une **proposition de rectification distincte de celle notifiée à la société**. A défaut, la procédure d'imposition suivie à l'égard du dirigeant est irrégulière et celui-ci peut obtenir l'annulation des rehaussements le concernant (CE 23 novembre 1962 n° 56800, 9e s.-s. : Dupont 1963 p. 56 ; BOI-CF-IOR-10-30 n° 260).

La proposition de rectification effectivement reçue par le contribuable, ou du moins parvenue à son adresse, avant l'expiration du délai de reprise interrompt la prescription dans la limite du montant des rectifications proposées.

En matière d'impôt sur le revenu, le **délai de reprise** de l'administration expire, en principe, à la fin de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF art. L 169 ➤ **55**). La notification d'une proposition de rectification dans les conditions indiquées ci-dessus interrompt la prescription et ouvre à l'administration un nouveau délai de même durée, compté du 1er janvier suivant, pour établir l'imposition (LPF art. L 189 ➤ **55**).

C'est ainsi qu'une proposition de rectification notifiée au contribuable le 15 septembre 2012 a pour effet d'interrompre la prescription à l'égard d'une imposition établie en matière d'impôt sur le revenu au titre de 2009 et d'ouvrir un nouveau délai de prescription venant à terme le 31 décembre 2015. L'imposition supplémentaire établie à raison des rectifications ainsi notifiées doit donc faire l'objet d'un rôle mis en recouvrement au plus tard le 31 décembre 2015.

Contenu de la proposition

9

La proposition adressée au contribuable indique la **nature des rectifications** envisagées et les motifs de droit ou de fait sur lesquels elles sont fondées. Cette **motivation** doit être suffisante pour permettre à l'intéressé de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation en toute connaissance de cause.

D'une façon générale, la jurisprudence se montre assez exigeante sur la motivation des propositions de rectification adressées aux associés à la suite de la rectification des bases

d'imposition d'une société soumise à l'IS. Elle considère comme insuffisamment motivée, et donc irrégulière, une proposition de rectification se bornant à faire **référence** à la vérification de comptabilité de la société (CE 21 décembre 1990 n° 69153, 7e et 9e s.-s., Antreassian : RJF 2/91 n° 208 ➤ **80**) ou aux motifs énoncés dans la notification adressée à celle-ci (CE 1er juillet 1987 n° 52983, 7e et 8e s.-s. : RJF 10/87 n° 1026 ➤ **73**). La proposition adressée à l'associé doit donc mentionner, même de manière succincte, les raisons de droit ou de fait qui ont conduit à la rectification des bases d'imposition de la société, alors même qu'il s'agit d'un associé dirigeant (PDG d'une société anonyme, dans les affaires citées ci-dessus), ayant déjà eu connaissance par ses fonctions des redressements sociaux.

L'administration en conclut que la proposition de rectification de l'impôt sur le revenu adressée, consécutivement à une vérification de comptabilité, au bénéficiaire de revenus réputés distribués doit obligatoirement **reproduire les motifs** qui ont justifié les redressements sociaux (BOI-CF-IOR-10-40 n° 190).

Cependant, dans sa jurisprudence la plus récente, le Conseil d'Etat admet la validité d'une notification adressée au gérant d'une SARL, bénéficiaire de revenus distribués, expressément motivée par référence à la notification adressée à la société, dans la mesure où une **copie** de ce document est **jointe** (CE 28 juillet 2000 n° 189260, 9e et 10e s.-s., Francom : RJF 11/00 n° 1347 ➤ **91** ; CE 31 décembre 2008 n° 296472, 9e et 10e s.-s., Multari : RJF 4/09 n° 346 ➤ **111**) ou lui a été **adressée** peu de temps auparavant (CE 20 mars 2013 n° 351235, 3e et 8e s.-s., Linocent : RJF 6/13 n° 363 ➤ **119**).

Les mêmes règles s'appliquent, en principe, à la proposition de rectification adressée à l'associé unique gérant d'une **entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée** ayant opté pour l'IS (CAA Versailles 14 octobre 2014 n° 13VE003398, 3e ch., Castanheira Cruz : RJF 1/15 n° 46 ➤ **121**).

Toutefois, il a été jugé que l'associé unique ne peut se prévaloir de l'insuffisante motivation de la proposition de rectification qui lui a été adressée dès lors qu'il a reçu, en sa qualité de gérant de l'EURL, la proposition suffisamment motivée adressée à l'entreprise (CAA Bordeaux 7 janvier 2014 n° 12BX01592, 3e ch., Pazot : RJF 6/14 n° 597 ➤ **120**).

10

La proposition notifiée doit faire connaître au contribuable le **montant des rectifications** envisagées. Ce montant est chiffré en **bases d'imposition supplémentaires**.

L'administration n'est pas tenue d'indiquer le **montant des droits, taxes et pénalités** en résultant. En effet, l'article L 48 du LPF qui impose cette mention dans le cas où des rectifications sont envisagées à l'issue d'une vérification de comptabilité ne s'applique pas à la procédure suivie à l'égard du dirigeant lorsque, à la suite de la vérification de comptabilité de la société, les rehaussements opérés en matière d'impôt sur les sociétés sont considérés comme des revenus distribués (CAA Bordeaux 19 décembre 2000 n° 97-2042, 3e ch., Escarbassière : RJF 4/01 n° 528 ➤ **92**).

11

La proposition de rectification doit également mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la **faculté de se faire assister d'un conseil** de son choix pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre (LPF art. L 54 B ➤ **55**).

Signature de la proposition

12

La proposition de rectification doit porter la signature manuscrite de l'**agent des impôts** dont elle émane, ou de son supérieur hiérarchique ; à défaut, la proposition est sans valeur (CE

12 décembre 1990 n° 57510, Torras : RJF 2/91 n° 206 ➤ **79** ; CE 2 juillet 2007 n° 280687, 3e et 8e s.-s., Lagier : RJF 11/07 n° 1292 ➤ **107**).

En règle générale, la proposition comporte également l'indication du **nom et du grade** de l'agent signataire. Cependant, en l'absence de texte spécifique sur ce point, la jurisprudence fait preuve d'un certain pragmatisme. Ainsi, il peut être admis qu'une signature non accompagnée du nom dactylographié n'entache pas la proposition d'irrégularité, dès lors qu'elle est suffisamment lisible pour permettre l'identification de son auteur (CAA Bordeaux 7 octobre 2003 n° 00-237, 3e ch., Lancereau : RJF 1/04 n° 72 ➤ **100**). De même, il a été jugé qu'une proposition de rectification comportant le nom et la signature d'un agent est régulière, même si elle ne mentionne pas le grade de cet agent, dès lors que l'administration établit que ce dernier avait bien qualité pour notifier les redressements (CAA Bordeaux 15 février 2000 n° 97-230, 3e ch., Parry : RJF 5/00 n° 655).

En définitive, l'essentiel est que les mentions de la proposition de rectification permettent au contribuable d'identifier son auteur afin qu'il puisse contrôler que les **règles de compétence**, au regard en particulier du grade et de la compétence territoriale de l'agent, ont été respectées. A cet égard, précisons que seuls les agents de catégorie A (inspecteurs des impôts, notamment) et les agents de catégorie B (contrôleurs) sont compétents pour rectifier les bases d'imposition (CGI ann. III art. 350 terdecies, I). Sur un plan territorial, il s'agit en principe des agents affectés au service dont relève le lieu d'imposition du dirigeant concerné. Toutefois, les agents qui ont procédé à la vérification de la comptabilité de la société disposent d'un « droit de suite » leur permettant de rectifier les bases d'imposition du dirigeant, même en dehors de leur ressort territorial d'origine (CGI ann. III art. 350 terdecies, V).

c. Droit de réponse du contribuable

Délai de réponse

13

Le contribuable a **trente jours** pour répondre à la proposition de rectification. Ce délai est **prorogé** de trente jours si l'intéressé en fait la demande dans le délai initial (LPF art. L 57, al. 2 et R 57-1). L'administration doit attendre l'expiration du délai de réponse pour mettre en recouvrement l'imposition, faute de quoi celle-ci serait irrégulière (CE 17 mai 1989 n° 62199, 9e et 8e s.-s., SARL Miss Kate : RJF 7/89 n° 860 ➤ **75**).

14

Le délai se décompte à partir du jour où l'intéressé a reçu la notification. On ne tient pas compte, pour le **calcul du délai**, du jour de la réception ni de celui de son échéance (exemple de calcul du délai de trente jours : pour une notification reçue le 2 avril, la réponse est faite dans les délais si elle est postée au plus tard le 3 mai). Lorsque le dernier jour tombe un samedi ou un jour férié, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Lorsque le contribuable est absent lors de la réception de la **lettre recommandée**, le délai court à compter du jour où le pli est retiré au bureau de poste. Si le pli n'est pas retiré, le délai de réponse à la notification court à compter du jour où le contribuable avait été avisé que le pli était à sa disposition au bureau de poste (BOI-CF-IOR-10-50 n° 790).

Dans le cas particulier où la proposition de rectification est signifiée par **huissier** au domicile du contribuable et déposée en mairie du fait de l'absence de l'intéressé, le délai de réponse court à compter du jour de la présentation au domicile (TA Montreuil 7 janvier 2010 n° 08-6570, 1e ch., SCI Performances 7 : RJF 7/10 n° 717 ➤ **112**).

Contenu de la réponse et charge de la preuve

15

Dans le délai de trente jours, éventuellement prorogé, le contribuable peut soit accepter la rectification proposée, soit présenter des observations, lesquelles peuvent prendre la forme d'un refus pur et simple.

S'il donne son **accord**, l'imposition est établie sur la base notifiée. L'intéressé conserve néanmoins le droit de présenter une réclamation après la mise en recouvrement de l'imposition, mais il supporte alors la charge de prouver l'exagération de l'imposition. La situation est la même si le contribuable ne fournit **pas de réponse** dans le délai, ce silence valant acceptation tacite.

16

Si le contribuable produit des **observations** dans le délai légal, et si ses observations sont reconnues fondées, en tout ou partie, l'administration abandonne ou modifie son projet de rectification (si le vérificateur change le motif dont il avait assorti la proposition, il doit en avertir le contribuable et lui laisser un nouveau délai de trente jours pour répondre : CE 11 janvier 1978 n° 87894, 8e et 9e s.-s. : RJF 3/78 n° 89 ➤ **64** ; CAA Paris 10 novembre 2005 n° 03-332, 2e ch. B, Garnier : RJF 4/06 n° 430 ➤ **103** et CE (na) 20 décembre 2006 n° 289949, 10e s.-s., Garnier : RJF 5/07 n° 596).

Si l'**administration** rejette les observations, elle doit en informer le contribuable par une **réponse** motivée. Par ailleurs, en cas de réclamation contentieuse ultérieure, c'est elle qui aura la charge de prouver le bien-fondé de l'imposition, dans la mesure où celle-ci a été établie sur des bases supérieures au chiffre déclaré.

On notera qu'aucun délai n'est fixé à l'administration pour répondre aux observations du contribuable (CE 5 mars 1999 n° 135287, 9e et 8e s.-s., SA Domaine Clarence Dillon : RJF 4/99 n° 386 ➤ **87**). L'administration n'a cependant aucun intérêt à retarder sa réponse. En tout état de cause, en cas de rejet des observations, cette réponse doit intervenir avant l'expiration du délai de reprise prorogé dans les conditions indiquées au (8).

17

Il convient de souligner que, s'agissant de l'imposition personnelle du dirigeant d'une société soumise à l'IS, l'attribution de la **charge de la preuve** est liée à la procédure suivie à l'égard de ce dernier (acceptation ou refus par le dirigeant des rectifications proposées), indépendamment de la **procédure suivie à l'encontre de la société**. Ainsi, lorsque le dirigeant refuse les rectifications proposées pour son imposition personnelle, l'administration doit prouver le bien-fondé de ces rectifications, même si la charge de la preuve est inversée vis-à-vis de la société (CE 8 novembre 1974 n° 83219, 83823 et 87994 sect. : RJF 1/75 n° 17 ➤ **60** ; CE 3 mars 1986 n° 32751, 9e et 8e s.-s. : RJF 5/86 n° 490 ➤ **69**). En cas de contestation ultérieure, il peut donc arriver que le juge soit amené à retenir des solutions différentes pour la société et pour le dirigeant, en fonction de la charge de la preuve et des éléments apportés par les parties.

Lorsque le dirigeant, regardé comme le bénéficiaire de **distributions occultes**, refuse les rectifications proposées, l'administration doit fournir plusieurs éléments de preuve. Elle doit établir :

1° l'existence et le montant des bénéfices distribués par la société (CE 8 novembre 1974 n° 83219, 83823 et 87994 et CE 3 mars 1986 n° 32751, précités) ;

2° l'attribution de ces sommes (ou d'une partie d'entre elles) au dirigeant en cause. Sur ce point, l'administration est en droit d'opposer à l'intéressé ses propres déclarations. Le fait que, dans le

cadre de la procédure spéciale prévue par l'article 117 du CGI ➤ **56**, le dirigeant se soit personnellement désigné comme le bénéficiaire des distributions laisse présumer, sauf preuve contraire, que l'intéressé a appréhendé les bénéfices sociaux (CE 8 novembre 1974 n° 83219, 83823 et 87994 précité ; CE 4 mars 1987 n° 66841, 7e et 9e s.-s. : RJF 5/87 n° 515 ➤ **71**).

d. Intervention de la commission départementale ou nationale

1° Commission départementale

18

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui peut être amenée à intervenir en tant qu'organisme consultatif dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, n'a en principe pas compétence pour connaître de redressements opérés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE 6 décembre 2006 n° 255492, 9e et 10e s.-s., Messali : RJF 3/07 n° 325 ➤ **104**).

Toutefois, la loi prévoit expressément l'intervention de la commission dans les différends relatifs au **contrôle des rémunérations** (LPF art. L 59 A, I-3° ➤ **55**), qu'il s'agisse de la procédure suivie à l'encontre de la société versante ou de celle menée à l'égard du bénéficiaire des rémunérations. La compétence de la commission porte sur les questions de fait se posant en ce domaine (appréciation du **caractère normal** des rémunérations), à l'exclusion d'éventuelles questions de droit.

Saisine de la commission

19

La commission départementale peut être saisie, lorsque l'administration n'accepte pas les observations du contribuable, à l'initiative de l'administration ou sur demande du contribuable. Ce dernier dispose, à cette fin, d'un délai de trente jours (délai franc) à compter de la réception de la réponse de l'administration rejetant ses observations (LPF art. R 59-1). Il peut adresser sa demande soit à l'administration (qui doit obligatoirement y donner suite, sous peine d'irrégularité de la procédure, si la commission est bien compétente), soit directement au secrétariat de la commission.

Notons que le dirigeant qui entend soumettre le litige portant sur son imposition personnelle à la commission doit en formuler expressément la demande, même si, de son côté, la société a déjà demandé la saisine de la commission dans le cadre de la procédure d'imposition la concernant (CE 19 mars 1975 n° 91859, 7e et 9e s.-s. : RJF 5/75 n° 242 ➤ **61**).

20

Sur le **plan territorial**, la commission compétente est en principe celle du département où se trouve le lieu d'imposition (département du lieu de dépôt des déclarations, en pratique). Si la société ayant versé les rémunérations regardées comme excessives et le dirigeant bénéficiaire de ces rémunérations ne sont pas imposés dans le même département, deux commissions différentes peuvent ainsi être saisies du litige. Toutefois, le bénéficiaire des rémunérations a la possibilité de demander la saisine de la **commission compétente pour la partie versante** (CGI art. 1651 G, al. 3).

Déroulement de la procédure

21

La procédure devant la commission est contradictoire : le dossier est communiqué au contribuable qui peut présenter des **observations** écrites ou orales et se faire assister par deux **conseils** de son choix.

L'**avis de la commission** est notifié au contribuable par l'administration qui l'informe, en même temps, du chiffre qu'elle se propose de retenir comme base d'imposition (notification non interruptive de prescription). Ensuite l'impôt est mis en recouvrement.

Dans une affaire dans laquelle la commission départementale avait été saisie à la fois du litige concernant la réintégration de rémunérations excessives dans les résultats sociaux et du litige concernant l'imposition personnelle du dirigeant bénéficiaire des rémunérations en cause, il a été jugé que la procédure n'est pas entachée d'irrégularité par le fait que le contribuable n'ait présenté qu'une fois des **observations** orales devant la commission, en sa **double qualité**, d'une part, de **gérant** de la société et, d'autre part, de **bénéficiaire des rémunérations**, dès lors que l'intéressé était présent et à même de faire valoir son point de vue dans les deux litiges (CE 14 juin 1989 n° 94874, 7e et 8e s.-s., Vivico : RJF 8-9/89 n° 1001 ➤ 76). On notera qu'en l'espèce la commission avait bien rendu deux **avis distincts**.

2° Commission nationale

22

La commission nationale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est chargée d'émettre des avis sur les litiges fiscaux des **grandes entreprises** en lieu et place des commissions départementales. Elle est compétente à l'égard des entreprises qui exercent une activité industrielle ou commerciale et dont le chiffre d'affaires hors taxes excède 50 millions d'euros s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, ou 25 millions d'euros s'il s'agit d'autres entreprises.

Lorsque l'entreprise versante relève de la compétence de la commission nationale, les contribuables imposés sur des **rémunérations excessives** peuvent demander la saisine de cette commission (CGI art. 1651 L, al. 2), afin de permettre l'examen et le règlement global du dossier.

23

Les règles relatives à la saisine de la commission nationale et au déroulement de la procédure sont les mêmes que celles applicables devant la commission départementale (19 et 21).

e. Irrégularités de la procédure suivie à l'égard de la société

24

En vertu d'une jurisprudence constante, les irrégularités qui affectent la procédure d'imposition d'une société soumise à l'IS n'ont aucune incidence sur la validité de l'imposition personnelle du dirigeant, alors même que celle-ci se trouve rectifiée à partir des constatations effectuées lors de la vérification de la société (CE 6 décembre 1995 n° 90914 sect. : RJF 1/96 n° 62 ➤ 84). Il en est ainsi des irrégularités concernant aussi bien la **vérification de comptabilité** elle-même (CE 26 octobre 2001 n° 212456, 3e et 8e s.-s., Augey : RJF 1/02 n° 86 ➤ 96) que la **procédure de rectification** consécutive à la vérification et suivie à l'égard de la société en matière d'impôt sur les sociétés (CE 21 décembre 2006 n° 282078, 8e et 3e s.-

s., Laurent Bohbot : RJF 3/07 n° 302 ➤ **105** ; CE 3 août 2011 n° 326754, 8e et 3e s.-s., Craeye : RJF 12/11 n° 1360 ; CE 1er avril 2015 n° 367729, 9e et 10e s.-s. : RJF 7/15 n° 630).

Par exception, il a été jugé qu'une **violation du secret médical** entache d'irrégularité non seulement la vérification de comptabilité de la société mais également les rectifications en découlant pour l'imposition personnelle des dirigeants (CAA Paris 31 mars 2004 n° 99-2903, 2e ch. A, Pfertzel : RJF 8-9/04 n° 903 ➤ **102** et CE (na) 27 juillet 2005 n° 268461, 3e s.-s., Pfertzel : RJF 12/05 n° 1429).

Textes

55

Livre des procédures fiscales

Art. L 10, al. 4 (...)

Avant l'engagement d'une des vérifications prévues aux articles L 12 et L 13, l'administration des impôts remet au contribuable la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; les dispositions contenues dans la charte sont opposables à l'administration.

Art. L 12 Dans les conditions prévues au présent livre, l'administration des impôts peut procéder à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles aient ou non leur domicile fiscal en France, lorsqu'elles y ont des obligations au titre de cet impôt.

A l'occasion de cet examen, l'administration peut contrôler la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

Sous peine de nullité de l'imposition, un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ne peut s'étendre sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification.

Lorsqu'un contrat de fiducie ou les actes le modifiant n'ont pas été enregistrés dans les conditions prévues à l'article 2019 du Code civil, ou révélés à l'administration fiscale avant l'engagement de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable qui y est partie ou en tient des droits, la période prévue au troisième alinéa est prorogée du délai écoulé entre la date de réception de l'avis de vérification et l'enregistrement ou la révélation de l'information.

Cette période est prorogée du délai accordé, le cas échéant, au contribuable et, à la demande de celui-ci, pour répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications pour la partie qui excède les deux mois prévus à l'article L 16 A.

Elle est également prorogée des trente jours prévus à l'article L 16 A et des délais nécessaires à l'administration pour obtenir les relevés de compte lorsque le contribuable n'a pas usé de sa faculté de les produire dans un délai de soixante jours à compter de la demande de l'administration ou pour recevoir les renseignements demandés aux autorités étrangères, lorsque le contribuable a pu disposer de revenus à l'étranger ou en provenance directe de l'étranger.

La période mentionnée au troisième alinéa est portée à deux ans en cas de découverte, en cours de contrôle, d'une activité occulte. Il en est de même lorsque, dans le délai initial d'un an, les articles L 82 C ou L 101 ont été mis en œuvre.

Art. L 16 En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'administration peut demander au contribuable des éclaircissements. Elle peut, en outre, lui demander des justifications au sujet de sa situation et de ses charges de famille, des charges retranchées du revenu net global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt sur le revenu en application des articles 156 et 199 septies du CGI, ainsi que des avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger.

L'administration peut demander au contribuable des justifications sur tous les éléments servant de base à la détermination du revenu foncier tels qu'ils sont définis aux articles 28 à 33 quinquies du CGI ainsi que des gains de cession de valeurs mobilières ou de droits sociaux tels qu'ils sont définis aux articles 150-0 A à 150-0 E du même Code et des plus-values telles qu'elles sont définies aux articles 150 U à 150 VH du même Code.

Elle peut également lui demander des justifications lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des revenus plus importants que ceux qu'il a déclarés notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 euros. En particulier, si le contribuable allègue la possession de bons ou de titres dont les intérêts ou arrérages sont exclus du décompte des revenus imposables en vertu de l'article 157 du même Code, l'administration peut exiger la preuve de la possession de ces bons ou titres et celle de la date à laquelle ils sont entrés dans le patrimoine de l'intéressé. Le contribuable ne peut pas alléguer la vente ou le remboursement de bons mentionnés au 2° du III bis de l'article 125 A du CGI, ou de titres de même nature, quelle que soit leur

date d'émission, lorsqu'il n'avait pas communiqué son identité et son domicile fiscal à l'établissement payeur dans les conditions prévues au 4° du III bis du même article. Il en va de même pour les ventes d'or monnayé ou d'or en barres ou en lingots de poids et de titres admis par la Banque de France, lorsque l'identité et le domicile du vendeur n'ont pas été enregistrés par l'intermédiaire ou lorsqu'elles ne sont pas attestées par la comptabilité de l'intermédiaire.

Les demandes visées aux alinéas précédents doivent indiquer explicitement les points sur lesquels elles portent et mentionner à l'intéressé le délai de réponse dont il dispose en fonction des textes en vigueur.

Art. L 16 A Les demandes d'éclaircissements et de justifications fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

Art. L 23 A En vue du contrôle de l'impôt de solidarité sur la fortune, l'administration peut demander :

- a) Aux redevables mentionnés au 2 du I de l'article 885 W du CGI, la composition et l'évaluation détaillée de l'actif et du passif de leur patrimoine ;
- b) A tous les redevables, des éclaircissements et des justifications sur la composition de l'actif et du passif de leur patrimoine.

Ces demandes, qui sont indépendantes d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, fixent au contribuable un délai de réponse qui ne peut être inférieur à deux mois.

En l'absence de réponse aux demandes mentionnées aux a et b ou si les éclaircissements ou justifications sont estimés insuffisants, l'administration peut rectifier les déclarations d'impôt de solidarité sur la fortune en se conformant à la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L 55.

Art. L 23 C Lorsque l'obligation prévue au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou à l'article 1649 AA du CGI n'a pas été respectée au moins une fois au titre des dix années précédentes, l'administration peut demander, indépendamment d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, à la personne physique soumise à cette obligation de fournir dans un délai de soixante jours toutes informations ou justifications sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie.

Lorsque la personne a répondu de façon insuffisante aux demandes d'informations ou de justifications, l'administration lui adresse une mise en demeure d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de trente jours, en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

Art. L 47 Un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ou une vérification de comptabilité ne peut être engagée sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi ou la remise d'un avis de vérification.

Cet avis doit préciser les années soumises à vérification et mentionner expressément, sous peine de nullité de la procédure, que le contribuable a la faculté de se faire assister par un conseil de son choix.

L'avis envoyé ou remis au contribuable avant l'engagement d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle peut comporter une demande des relevés de compte.

En cas de contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables, l'avis de vérification de comptabilité est remis au début des opérations de constatations matérielles. L'examen au fond des documents comptables ne peut commencer qu'à l'issue d'un délai raisonnable permettant au contribuable de se faire assister par un conseil.

Art. L 47 B Au cours d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle, l'administration peut examiner les opérations figurant sur des comptes financiers utilisés à la fois à titre privé et professionnel et demander au contribuable tous éclaircissements ou justifications sur ces opérations sans que cet examen et ces demandes constituent le début d'une procédure de vérification de comptabilité.

Au cours d'une procédure de vérification de comptabilité, l'administration peut procéder aux mêmes examens et demandes, sans que ceux-ci constituent le début d'une procédure d'examen de situation fiscale personnelle.

L'administration peut tenir compte, dans chacune de ces procédures, des constatations résultant de l'examen des comptes ou des réponses aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, et faites dans le cadre de l'autre procédure conformément aux seules règles applicables à cette dernière.

Art. L 48 A l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou d'une vérification de comptabilité, lorsque des rectifications sont envisagées, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la proposition prévue au premier alinéa de l'article L 57 ou dans la notification mentionnée à l'article L 76, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications. Lorsqu'à un stade ultérieur de la procédure de rectification contradictoire l'administration modifie les rehaussements, pour tenir compte des observations et avis recueillis au cours de cette procédure, cette modification est portée par écrit à la connaissance du contribuable avant la mise en recouvrement, qui peut alors intervenir sans délai.

Pour une société membre d'un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du CGI, l'information prévue au premier alinéa porte, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et les pénalités correspondantes, sur les montants dont elle serait redevable en l'absence d'appartenance à un groupe.

Pour l'assujéti membre d'un groupe mentionné à l'article 1693 ter du CGI, l'information prévue au premier alinéa du présent article porte, en ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes, contributions et redevances mentionnées au 1 du même article 1693 ter et les pénalités correspondantes, sur les montants dont il serait redevable en l'absence d'appartenance au groupe.

Lorsqu'elle envisage d'accorder un échelonnement des mises en recouvrement des rappels de droits et pénalités consécutifs aux rectifications ou le bénéfice des dispositions visées au 3° de l'article L 247, l'administration en informe les contribuables dans les mêmes conditions.

Art. L 49 Quand elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'une personne physique au regard de l'impôt sur le revenu ou à une vérification de comptabilité, l'administration des impôts doit en porter les résultats à la connaissance du contribuable, même en l'absence de rectification.

Art. L 50 Lorsqu'elle a procédé à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, l'administration des impôts ne peut plus procéder à des rectifications pour la même période et pour le même impôt, à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts ou que l'administration n'ait dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L 16-0 BA, au titre d'une période postérieure.

Il est fait exception à cette règle dans les cas prévus aux articles L 188 A et L 188 B.

Art. L 53 En ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même.

En ce qui concerne les fiducies, la procédure de vérification des déclarations déposées par le fiduciaire pour le compte de ces dernières est suivie entre l'administration des impôts et le fiduciaire.

Art. L 54 B La notification d'une proposition de rectification doit mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre.

Art. L 59 A, I-3° (...)

I. (...)

3° Sur l'application du 1° du 1 de l'article 39 et du d de l'article 111 du même Code relatifs aux rémunérations non déductibles pour la détermination du résultat des entreprises industrielles ou commerciales, ou du 5 de

l'article 39 du même Code relatif aux dépenses que ces mêmes entreprises doivent mentionner sur le relevé prévu à l'article 54 quater du même Code ;

(...)

Art. L 69 Sous réserve des dispositions particulières au mode de détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux, des bénéficiaires agricoles et des bénéficiaires non commerciaux, sont taxés d'office à l'impôt sur le revenu les contribuables qui se sont abstenus de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications prévues à l'article L 16.

Art. L 71 En l'absence de réponse ou à défaut de réponse suffisante aux demandes d'informations ou de justifications prévues à l'article L. 23 C dans les délais prévus au même article, la personne est taxée d'office dans les conditions prévues à l'article 755 du CGI.

La décision de mettre en œuvre cette taxation d'office est prise par un agent de catégorie A détenant au moins un grade fixé par décret en Conseil d'Etat, qui vise à cet effet la notification prévue à l'article L 76 du présent livre.

Art. L 169 Pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, le droit de reprise de l'administration des impôts s'exerce jusqu'à la fin de la troisième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par exception aux dispositions du premier alinéa, le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque le contribuable exerce une activité occulte. L'activité occulte est réputée exercée lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire et soit n'a pas fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, soit s'est livré à une activité illicite.

Le droit de reprise mentionné au deuxième alinéa ne s'applique qu'aux seules catégories de revenus que le contribuable n'a pas fait figurer dans une quelconque des déclarations qu'il a déposées dans le délai légal. Il ne s'applique pas lorsque des revenus ou plus-values ont été déclarés dans une catégorie autre que celle dans laquelle ils doivent être imposés.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque les obligations déclaratives prévues aux articles 123 bis, 209 B, 1649 A, 1649 AA et 1649 AB du même Code n'ont pas été respectées. Toutefois, en cas de non-respect de l'obligation déclarative prévue à l'article 1649 A, cette extension de délai ne s'applique pas lorsque le contribuable apporte la preuve que le total des soldes créditeurs de ses comptes à l'étranger est inférieur à 50 000 euros au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la déclaration devait être faite. Le droit de reprise de l'administration concerne les seuls revenus ou bénéfices afférents aux obligations déclaratives qui n'ont pas été respectées.

Le droit de reprise de l'administration s'exerce jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale dans les conditions prévues à l'article L 16-0 BA, au titre d'une année postérieure.

Si le déficit d'ensemble ou la moins-value nette à long terme d'ensemble subis par un groupe mentionné à l'article 223 A ou à l'article 223 A bis du CGI sont imputés dans les conditions prévues aux articles 223 C et 223 D dudit Code sur le résultat d'ensemble ou la plus-value nette à long terme d'ensemble réalisés au titre de l'un des exercices clos au cours de la période mentionnée au premier alinéa, les résultats et les plus-values ou moins-values nettes à long terme réalisés par les sociétés de ce groupe et qui ont concouru à la détermination de ce déficit ou de cette moins-value peuvent être remis en cause à hauteur du montant du déficit ou de la moins-value ainsi imputés, notwithstanding les dispositions prévues au premier alinéa.

Si le groupe a cessé d'exister, les règles définies au sixième alinéa demeurent applicables au déficit ou à la moins-value nette à long terme définis au cinquième alinéa de l'article 223 S du CGI.

Art. L 189 La prescription est interrompue par la notification d'une proposition de rectification, par la déclaration ou la notification d'un procès-verbal, de même que par tout acte comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous les autres actes interruptifs de droit commun.

La prescription des sanctions fiscales autres que celles visées au troisième alinéa de l'article L188 est interrompue par la mention portée sur la proposition de rectification qu'elles pourront être éventuellement appliquées.

Art. L 267 Lorsqu'un dirigeant d'une société, d'une personne morale ou de tout autre groupement, est responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société, la personne morale ou le groupement, ce dirigeant peut, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition, être déclaré solidairement responsable du paiement de ces impositions et pénalités par le président du tribunal de grande instance. A cette fin, le comptable public compétent assigne le dirigeant devant le président du tribunal de grande instance du lieu du siège social. Cette disposition est applicable à toute personne exerçant en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement.

Les voies de recours qui peuvent être exercées contre la décision du président du tribunal de grande instance ne font pas obstacle à ce que le comptable prenne à leur encontre des mesures conservatoires en vue de préserver le recouvrement de la créance du Trésor.

56

CGI

Art. 117 Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visées à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration, dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution.

En cas de refus ou à défaut de réponse dans ce délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1759.

Art. 755 Les avoirs figurant sur un compte ou un contrat d'assurance-vie étranger et dont l'origine et les modalités d'acquisition n'ont pas été justifiées dans le cadre de la procédure prévue à l'article L 23 C du LPF sont réputés constituer, jusqu'à preuve contraire, un patrimoine acquis à titre gratuit assujéti, à la date d'expiration des délais prévus au même article L 23 C, aux droits de mutation à titre gratuit au taux le plus élevé mentionné au tableau III de l'article 777 du présent code.

Ces droits sont calculés sur la valeur la plus élevée connue de l'administration des avoirs figurant sur le compte ou le contrat d'assurance-vie au cours des dix années précédant l'envoi de la demande d'informations ou de justifications prévue à l'article L 23 C du LPF, diminuée de la valeur des avoirs dont l'origine et les modalités d'acquisition ont été justifiées.

Art. 1741 Sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 euros et d'un emprisonnement de cinq ans.

Les peines sont portées à 2 000 000 euros et sept ans d'emprisonnement lorsque les faits ont été commis en bande organisée ou réalisés ou facilités au moyen :

1° Soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis à l'étranger ;

2° Soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiduciaire ou institution comparable établis à l'étranger ;

3° Soit de l'usage d'une fausse identité ou de faux documents, au sens de l'article 441-1 du Code pénal, ou de toute autre falsification ;

4° Soit d'une domiciliation fiscale fictive ou artificielle à l'étranger ;

5° Soit d'un acte fictif ou artificiel ou de l'interposition d'une entité fictive ou artificielle.

Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 euros.

Toute personne condamnée en application des dispositions du présent article peut être privée des droits civiques, civils et de famille, suivant les modalités prévues aux articles 131-26 et 131-26-1 du Code pénal.

La juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du Code pénal.

La durée de la peine privative de liberté encourue par l'auteur ou le complice d'un des délits mentionnés au présent article est réduite de moitié si, ayant averti l'autorité administrative ou judiciaire, il a permis d'identifier les autres auteurs ou complices.

Les poursuites sont engagées dans les conditions prévues aux articles L 229 à L 231 du LPF.

Art. 1745 Tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes.

Art. 1754, V-3 (...)

V. (...)

3. Les dirigeants sociaux mentionnés à l'article 62 et aux 1^o, 2^o et 3^o du b de l'article 80 ter ainsi que les dirigeants de fait gestionnaires de la société à la date du versement ou, à défaut de connaissance de cette date, à la date de déclaration des résultats de l'exercice au cours duquel les versements ont eu lieu, sont solidairement responsables du paiement de l'amende prévue à l'article 1759.

(...)

Art. 1759 Les sociétés et les autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés qui versent ou distribuent, directement ou par l'intermédiaire de tiers, des revenus à des personnes dont, contrairement aux dispositions des articles 117 et 240, elles ne révèlent pas l'identité, sont soumises à une amende égale à 100 % des sommes versées ou distribuées. Lorsque l'entreprise a spontanément fait figurer dans sa déclaration de résultat le montant des sommes en cause, le taux de l'amende est ramené à 75 %.

Jurisprudence

60

CE 8 novembre 1974 n° 83219, 83823 et 87994 sect.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

(Extraits)

Sur les moyens tirés du caractère injustifié des redressements visant les revenus de capitaux mobiliers :

En ce qui concerne la nature des revenus :

Considérant que d'après l'article 109,1 du CGI : « Sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital » ; et qu'aux termes de l'article 110 du même Code, 1er alinéa : « Pour l'application de l'article 109, 1-1°, les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés » ;

Considérant que l'administration a estimé que la société anonyme Y, dont le sieur X était le président-directeur général, avait dissimulé une partie de ses recettes au cours des exercices 1961, 1962 et 1963 et qu'elle a regardé le sieur X comme l'attributaire d'une partie des bénéfices occultes ; que, si l'intéressé prétend, à l'appui de sa requête n° 83.219, que les sommes qui lui ont été allouées par prélèvement sur les recettes dont s'agit constitueraient un complément du traitement que lui versait la société et auraient par suite la nature de salaires, et non celles de revenus de capitaux mobiliers comme il découlerait des dispositions précitées, le requérant n'apporte aucune justification à l'appui de cette allégation ;

En ce qui concerne le montant de la distribution :

Sur la charge de la preuve :

Considérant qu'aux termes de l'article 177 du CGI relatif à l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques « l'inspecteur peut rectifier les déclarations en se conformant à la procédure prévue à l'article 1649 quinquies A », et que, d'après ce dernier texte « 2. L'inspecteur fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations... A défaut de réponse ou d'accord dans le délai prescrit, l'administration fixe la base de l'imposition et calcule le montant de l'impôt exigible, sous réserve du droit de réclamation du redevable après l'établissement du rôle » ; qu'il résulte de l'ensemble de ces dispositions que, lorsque le contribuable n'a pas accepté le redressement, il appartient à l'administration de faire devant le juge de l'impôt la preuve du bien-fondé de l'imposition et notamment de la base retenue pour le calcul de celle-ci ;

Considérant qu'il est constant que le sieur X n'a pas accepté les redressements découlant du rattachement à son revenu global des bénéfices de la société anonyme Y, regardés comme distribués à lui-même à concurrence de 40 % de leur montant, que, dans ces conditions, il incombe à l'administration de prouver, d'une part, l'existence des bénéfices qui auraient été distribués par la société, et, d'autre part, le montant des sommes de cette provenance qui auraient été attribuées à cet associé personnellement ;

Sur le montant global des bénéfices distribués :

Considérant d'une part, que, pour fixer globalement à 5 670 000 F le chiffre des recettes dissimulées pendant la période couvrant les exercices 1961, 1962 et 1963 de la société anonyme Y, l'administration a majoré de 10 % le produit des ventes d'appartements, ainsi que d'actions ou de parts de sociétés immobilières tel qu'il ressortait de la comptabilité de cette société ; que l'administration établit que, pour un certain nombre de locaux déterminés, dont la vente a donné lieu à des dissimulations enregistrées dans des écritures occultes qui ont été saisies, le pourcentage moyen de dissimulation par rapport au prix de vente déclaré était de 24 % en 1961, 19 % en 1962 et 24 % en 1963 ; que, dans les circonstances de l'espèce, le Service a pu à bon droit appliquer le même pourcentage de rehaussement de 10 % à l'ensemble des recettes provenant des ventes conclues pendant la période litigieuse ; que, contrairement à ce que soutient le sieur X, il ne résulte pas de l'arrêt de la cour d'appel de N, qui a prononcé à son encontre diverses condamnations pénales, que les recettes occultes totales de la société anonyme Y n'auraient pas excédé la somme de 4 077 150 F ; qu'ainsi l'administration doit être regardée comme justifiant que le chiffre de l'évaluation retenue par elle n'est pas excessif ;

Considérant d'autre part, que, si le sieur X soutient que la société anonyme Y se serait dessaisie, au profit de sociétés filiales et en proportion des programmes immobiliers dont chacune d'elles avait la responsabilité, d'une partie des recettes dissimulées, cette affirmation ne peut être retenue à défaut de preuve de l'existence du contrat

allégué, en vertu duquel la société anonyme Y n'aurait conservé qu'une fraction du prix des ventes, conclues exclusivement par elle, et à défaut de preuve de la réalité de tels reversements ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que le montant global des bénéfices distribués dont une partie a bénéficié au sieur X, doit être fixé à 1 859 511 F pour l'exercice 1961 et à 1 814 718 F pour l'exercice 1963 ; que, pour ce qui concerne l'exercice 1962, le ministre de l'Economie et des Finances demande par le recours n° 83.823 que le montant des bénéfices de cette nature soit corrigé, pour tenir compte de ce que le chiffre des bénéfices de la société anonyme « Y », retenu pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, doit être porté de 1 908 328 F, chiffre retenu par le tribunal administratif, à 1 968 358 F ; qu'il ressort des pièces du dossier qu'il y a lieu de faire droit à cette demande et de retenir comme chiffre du montant global des bénéfices distribués au cours de l'exercice 1962 devant servir au calcul de la base d'imposition du sieur X le chiffre qui résulte de cette rectification ;

Sur la part du sieur X dans les revenus distribués :

Considérant que la société anonyme Y ayant été invitée par le Service, conformément à l'article 117 du CGI, à faire connaître les bénéficiaires de la distribution correspondant aux sommes réintégrées dans les résultats sociaux, l'administrateur judiciaire de cette société a, par une lettre en date du 4 décembre 1964 contresignée par le sieur X, fait savoir en réponse que « les sommes qui ont été effectivement appréhendées, à partir des recettes de la société anonyme Y non mentionnées dans la comptabilité ayant servi de base aux déclarations fiscales, l'ont été par le sieur X à concurrence de 40 % ... » ; que, d'une part, « les sommes effectivement appréhendées » dont il est question dans cette lettre se rapportent nécessairement à la masse des recettes occultes nettes de la société anonyme Y, telle que cette masse a été établie par l'administration, ainsi qu'il a été dit ci-dessus ; que, contrairement à ce que soutient le sieur X dans ses requêtes n° 83.219 et 87.994, l'administration est en droit de retenir comme preuve de l'attribution faite au sieur X les propres déclarations de ce dernier ; que, d'autre part, le sieur X n'établit pas que, contrairement aux énonciations sus-rappelées, la fraction des sommes à lui distribuées ait été inférieure à 40 % du montant des recettes nettes dont s'agit ; qu'il n'est en particulier pas fondé à se prévaloir de l'arrêt de la cour de N, laquelle n'a pas constaté que le montant des prélèvements du sieur X se serait limité à la somme de 215 660 F ;

Considérant que de tout ce qui précède il résulte que le sieur X n'est pas fondé à soutenir que les redressements apportés à son revenu imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sont excessifs : qu'en revanche le ministre de l'économie et des finances est fondé à demander que l'imposition établie au titre de l'année 1962 soit calculée sur une base tenant compte, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, de la rectification ci-dessus prescrite pour ladite année ;

Décide : 1° Annulation des jugements du tribunal administratif de Marseille ; 2° supplément d'instruction.

61

CE 19 mars 1975 n° 91859, 7e et 9e s.-s.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — intervention de la commission départementale ou nationale — commission départementale — saisine de la commission

Considérant qu'aux termes de l'article 29 de la loi du 12 juillet 1965 : « 1. Les rémunérations allouées par les entreprises ne sont admises en déduction de leurs résultats que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives eu égard à l'importance du service rendu... 2. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1 qui précède est considérée comme un revenu mobilier pour l'imposition du bénéficiaire » ; qu'aux termes de l'article 32 de la même loi : « Les différends concernant l'application des articles 29 à 31 de la présente loi peuvent être soumis à l'avis de la Commission départementale des impôts » ;

Considérant qu'il résulte des dispositions précitées que, si elles ont pour objet de donner compétence à la Commission départementale des impôts, dans la composition définie aux trois derniers alinéas de l'article 32 de la loi précitée, sur les différends relatifs aux rémunérations non justifiées par les services rendus et concernant les impositions tant de l'entreprise que du bénéficiaire de ces rémunérations, elles n'ont pas eu pour effet, en dépit du lien qui existe entre ces deux impositions, de rendre l'avis émis à l'occasion de la procédure d'imposition de l'entreprise opposable au salarié en ce qui concerne son imposition personnelle ;

Considérant que l'administration a refusé d'admettre en déduction des bénéfices de la société Y une partie de la rémunération servie au sieur X, directeur général adjoint de cette société, et a, en conséquence, soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au nom du sieur X, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et non dans celle des salaires, des sommes s'élevant à 121 593 F pour l'année 1967 et à 189 285 F pour l'année 1968 ;

Considérant que, si les redressements effectués dans les bénéfices de la société Y ont été opérés conformément à l'avis de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, il ressort de l'instruction que cette Commission, en dépit de la circonstance que la société y a été représentée par le sieur X, n'a pas été expressément saisie du différend portant sur l'imposition personnelle du sieur X ; que par suite, il

résulte des dispositions législatives rappelées ci-dessus que, contrairement à ce que soutient le ministre, c'est à l'administration qu'il appartient d'apporter la preuve du bien-fondé des redressements de l'imposition du sieur X qu'elle a opérés ;

Considérant qu'il n'est pas contesté qu'au cours des années 1967 et 1968, la rémunération servie au sieur X comportait, outre une somme mensuelle fixe, une participation aux résultats de la société Y égale à 20 % du bénéfice brut réalisé par celle-ci ; que le montant de cette rémunération, qui représentait une proportion appréciable des bénéfices de la société et dont l'administration établit qu'il était fortement supérieur à celui des rémunérations allouées, au cours des mêmes années, aux dirigeants d'entreprises similaires de la région ne trouvait pas de justification dans l'importance des services rendus par l'intéressé à la société, lesquels ne présentaient pas de caractère exceptionnel ; que ce montant doit, par suite, être regardé comme excessif et que l'administration apporte ainsi la preuve qui lui incombe ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le requérant n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Lyon a rejeté sa demande ;

Décide : Rejet de la demande en décharge.

64

CE 11 janvier 1978 n° 87894, 8e et 9e s.-s.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

(Extraits)

Sur la procédure d'imposition :

En ce qui concerne l'exercice 1959 :

Considérant d'une part, que l'administration qui est tenue d'appliquer la loi fiscale, peut, à tout moment, opposer au contribuable, celles de ses dispositions qui lui paraissent propres à justifier l'établissement de l'impôt ; d'autre part, qu'aux termes de l'article 55 du CGI, dans sa rédaction en vigueur en 1959, qui est relatif à la déclaration des bénéfices industriels et commerciaux et que l'article 203 du même Code rendait applicable aux bénéfices des sociétés « l'inspecteur... peut rectifier les déclarations. Mais il fait alors connaître au contribuable la rectification qu'il envisage et lui en indique les motifs. Il invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de vingt jours. A défaut de réponse dans ce délai, l'inspecteur fixe la base de l'imposition, sous réserve du droit de réclamation de l'intéressé après l'établissement du rôle » ; qu'il suit de là que l'administration, lorsqu'elle établit l'impôt après rectification du bénéfice commercial déclaré, est en droit de retenir un autre motif que celui dont elle avait assorti une première notification, de redressement, à la condition d'en avoir, par une nouvelle notification, avisé le contribuable et de lui avoir ouvert, en vue d'en discuter, un nouveau délai de la durée prévue par la loi ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration a notifié le 10 octobre 1963 à la société X le nouveau fondement qu'elle entendait donner au redressement des résultats déclarés par celle-ci au titre de 1959 et substituer ainsi à celui qu'elle avait indiqué dans un avis précédent ; que cette seconde notification en rappelant intégralement le texte des dispositions précitées, informait suffisamment la société qu'un nouveau délai de vingt jours lui était ouvert pour faire connaître son accord ou ses observations ; que, par suite, l'imposition contestée a été mise en recouvrement le 7 décembre 1965 après une procédure régulière ;

Décide : Rejet partiel du recours ministériel.

69

CE 3 mars 1986 n° 32751, 9e et 8e s.-s.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

Considérant que les revenus qui ont servi de base aux impositions supplémentaires mises à la charge de M. D, soit 24 350 F, 21 440 F et 32 000 F pour les années 1966, 1967 et 1968 respectivement, proviennent uniquement des redressements qui ont été apportés aux bénéfices imposables de la SARL « D et Compagnie » dont le montant a été regardé comme ayant été appréhendé par M. D, gérant salarié de ladite société, et, par suite, comme devant être compris dans les bases de l'imposition personnelle de M. D à l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre des années 1966, 1967 et 1968 ; que, par le jugement attaqué, dont M. D fait appel, le tribunal administratif a rejeté les conclusions de sa demande tendant à la décharge de celles de ces impositions supplémentaires et des pénalités correspondantes dont il n'a pas été accordé dégrèvement à la suite d'une erreur commise dans le calcul du quotient familial du contribuable.

Sans qu'il soit besoin de statuer sur les autres moyens de la requête :

Sur la charge de la preuve :

Considérant que, pour soutenir que la preuve est à la charge du contribuable, l'administration n'invoque aucune circonstance tirée de la procédure d'imposition poursuivie à l'égard de M. D mais se prévaut, seulement, d'une part, de la circonstance que la société « D et Compagnie » a, sur invitation qui lui en avait été faite par l'administration, en application des dispositions de l'article 117 du même Code, désigné M. D comme étant le bénéficiaire des profits occultes regardés par elle comme distribués, et d'autre part, de la procédure d'imposition qu'elle a suivie à l'égard de ladite société ;

Considérant, en premier lieu, que si la circonstance que M. D, gérant salarié, a été désigné par la société comme bénéficiaire de l'excédent de distribution en application de l'article 117 du CGI serait de nature à établir, à défaut de preuve contraire, que l'intéressé aurait appréhendé des profits occultes, elle ne saurait, en revanche, dispenser l'administration d'apporter la preuve dont elle a la charge de l'existence et du montant des profits dont s'agit ;

Considérant, en second lieu, que, ni la circonstance, invoquée par l'administration, que les irrégularités qui, selon elle, entachaient la comptabilité de la société « D et Compagnie » auraient justifié la détermination de ses bénéfices taxables par voie de rectification d'office, ni celle, relevée par les premiers juges, que l'imposition desdits bénéfices a été établie conformément à l'avis de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires ne peuvent exercer d'influence sur l'imputation de la charge de la preuve dans un différend relatif à l'imposition personnelle du dirigeant de ladite société ;

Considérant que, de ce qui précède, il résulte que le requérant est fondé à soutenir que l'administration a la charge de prouver qu'il a appréhendé les profits litigieux ;

Sur le bien-fondé des impositions :

Considérant qu'en admettant même que la comptabilité de la société « D et Compagnie » ait été, au cours des exercices clos en 1966, 1967 et 1968, dépourvue de valeur probante, et que M. D désigné comme bénéficiaire de l'excédent de distribution allégué en application de l'article 117, puisse être regardé comme ayant appréhendé les profits occultes dont s'agit, ces circonstances n'autoriseraient l'administration à imposer ce dernier à raison de l'existence desdits profits que dans la mesure où elle établirait que leur montant s'élève au moins aux sommes alléguées de 24 350 F, que l'administration qui ne donne aucune précision sur la méthode qu'elle a suivie pour reconstituer les bénéfices ayant servi de base aux impositions contestés n'apporte pas sur ce point la preuve qui lui incombe ; que M. D est, dès lors, fondé à demander la décharge de ces impositions ;

Décide : Décharge.

71

CE 4 mars 1987 n° 66841, 7e et 9e s.-s.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête ;

Considérant que la SARL « La Poterne 21 » a, sur invitation qui lui en avait été faite par l'administration en application des dispositions de l'article 117 du CGI, désigné son gérant, M. H., comme étant le bénéficiaire des profits regardés par le service comme distribués du fait du redressement des bénéfices de cette société passible de l'impôt sur les sociétés au titre des années 1975 à 1978 ; que cette circonstance, qui est de nature à établir, à défaut de preuve contraire, que l'intéressé a appréhendé les bénéfices sociaux réputés distribués, ne suffit pas, par elle-même, à dispenser l'administration, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu dont M. H. est redevable, d'apporter la preuve dont elle a la charge à défaut d'acceptation par celui-ci des redressements en matière d'impôt sur le revenu, de l'existence et du montant des revenus dont s'agit ;

Considérant que, pour apporter cette preuve, l'administration fait état du rehaussement des bénéfices de la société « La Poterne 21 » qui résulte, dans le dernier état de ses prétentions, de la réévaluation des recettes de l'entreprise après que les écritures comptables eurent été écartées comme irrégulières ; que cette réévaluation procède, selon les indications données devant le Conseil d'Etat par l'administration de l'application, en premier lieu, d'un taux de perte de 5 % correspondant à la casse, au vol, aux consommations de personnel et aux boissons offertes, en second lieu d'un nombre de coupes de champagne vendues par bouteille utilisée, en troisième lieu d'un taux d'achats revendus de 50 % en ce qui concerne les boissons non alcoolisées, alors que M. H., sur ces trois questions, fait état de chiffres différents qui suffisent à écarter toute minoration de recettes ; que l'administration ne justifie pas l'exactitude des éléments dont elle se prévaut en se bornant à invoquer la circonstance que certains d'entre eux auraient été, dans un premier temps, admis par le gérant de la société au cours de la procédure de redressement, avant d'être ultérieurement contestés par lui ; qu'en l'absence de précisions suffisantes, l'administration ne peut être regardée comme apportant la preuve qui lui incombe ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. H. est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris n'a fait droit qu'en partie à sa demande en décharge ;

Décide : Décharge.

73

CE 1er juillet 1987 n° 52983, 7e et 8e s.-s.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

Considérant que les cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu contestées procèdent de ce que l'administration a regardé comme constituant des revenus imposables au nom de Mme C, PDG de la SA « X », des sommes qui ont été réintégrées, pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, dans les bénéfices de cette société imposables au titre des années 1975 et 1976, d'une part en qualité de « recettes rectifiées », d'autre part en qualité de « salaires et charges sociales » supportées à tort par ladite société ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En ce qui concerne la procédure suivie à l'encontre de la société « X » :

Considérant que Mme C, pour contester les impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu établies à son nom, au titre des années 1975 et 1976, fait valoir que la procédure d'imposition suivie pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés à l'encontre de la SA « X » était irrégulière ; que ce moyen, qui est relatif à un autre impôt et à un autre contribuable, est inopérant au regard des impositions de Mme C ;

En ce qui concerne les notifications de redressement adressées à Mme C :

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A du CGI alors en vigueur : « 2. Les notifications de redressements doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation. L'administration invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de cette notification... » ;

Considérant que, s'agissant du redressement pour « recettes rectifiées », lequel n'affecte que l'année 1975, il ressort des termes mêmes de la notification de redressement adressée à Mme C que ce document se borne à mentionner une somme de 175 415 F et à se référer, quant à l'origine et au mode de détermination de cette somme, à la notification adressée à la société « X » en matière d'impôt sur les sociétés, sans mentionner les raisons de fait ou de droit pour lesquelles l'administration a estimé devoir rehausser les bases imposables de la société ; qu'en s'abstenant de fournir, même de manière succincte, des précisions sur ce point, elle n'a pas donné au contribuable les motifs des redressements, contrairement aux exigences des dispositions législatives précitées ; que, par suite, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que Mme C était en 1975 le PDG de la société « X », la procédure d'imposition est entachée d'irrégularité pour ce qui concerne ce chef de redressements ;

Considérant, en revanche, que, pour les redressements relatifs aux charges salariales dont la déduction n'a pas été admise, la notification de redressements contient une motivation suffisante ; que, par suite, sur ce point Mme C n'est pas fondée à soutenir que la procédure d'imposition est irrégulière ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que Mme C est seulement fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge des impositions contestées, en tant qu'elles procédaient du redressement pour « recettes rectifiées » au titre de l'année 1975 ;

Décide : Réduction pour 1975.

75

CE 17 mai 1989 n° 62199, 9e et 8e s.-s., SARL Miss Kate

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — délai

(Extraits)

Sur la régularité de la procédure d'imposition et la charge de la preuve :

Considérant que, contrairement à ce qu'elle soutient, la société a disposé du délai légal minimum de trente jours prévu par les dispositions, alors en vigueur, de l'article 1649 quinquies A du CGI pour présenter ses observations en réponse aux notifications de redressements qui lui ont été adressées et que les impositions litigieuses n'ont été établies qu'après l'expiration de ce délai ;

Considérant que si la société soutient que son gérant a fait l'objet de pressions pour accepter les propositions de redressements de l'administration, elle n'apporte aucune précision à l'appui de cette allévation ;

Considérant que la société a accepté les redressements qui lui ont été notifiés ; que, dès lors, elle ne peut obtenir, par la voie contentieuse, la décharge ou la réduction des compléments d'imposition mis à sa charge qu'en apportant la preuve de l'exagération des bases retenues pour l'administration ;

76

CE 14 juin 1989 n° 94874, 7e et 8e s.-s., Vivico

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — intervention de la commission départementale ou nationale — commission départementale — déroulement de la procédure

(Extraits)

Sur la régularité de la procédure d'imposition et la charge de la preuve :

Considérant, en troisième lieu qu'il résulte de l'instruction qu'au cours de sa séance du 27 novembre 1981, la commission départementale s'est prononcée successivement par deux avis distincts, d'une part, sur le différend opposant la société Vivico à l'administration en ce qui concerne la réintégration d'une fraction des rémunérations versées par cette dernière à sa gérante pour la détermination des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés et, d'autre part, sur le différend opposant Mme Housset à l'administration en ce qui concerne l'imposition à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers de cette même fraction ; qu'en admettant même que Mme Housset n'ait présenté qu'une fois des observations orales devant la commission, en sa double qualité de gérante à cette date de la Société Vivico et de bénéficiaire des rémunérations en cause, cette circonstance n'est pas de nature à entacher d'irrégularité les avis rendus, dès lors que l'intéressée était présente et à même de faire valoir son point de vue dans les deux litiges ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède qu'il appartient à la Société Vivico d'établir l'exagération des bases d'imposition qui lui ont été assignées conformément à l'avis de la commission départementale ;

Décide : Rejet.

79

CE 12 décembre 1990 n° 57510, Torras

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — signature de la proposition

(Extraits)

Considérant qu'aux termes de l'article 1649 quinquies A du CGI dans sa rédaction applicable à l'imposition en litige : « ... 2. L'administration fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé... » ; qu'aux termes de l'article 376 de l'annexe II audit Code : « Seuls les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps de catégorie A et B peuvent, dans le ressort du service auquel ils sont affectés, fixer des bases d'imposition ou notifier des redressements » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que si la notification des redressements adressée à M. Torras pour ses revenus des années 1973, 1974 et 1975, et qui a conduit à des impositions supplémentaires mises en recouvrement au cours du mois de décembre 1978, portait la mention dactylographiée du nom d'un inspecteur, ce document faute de signature manuscrite n'avait pas de valeur ; que, par suite, M. Torras est fondé à soutenir que les impositions qu'il conteste ont été établies à la suite d'une procédure irrégulière et que, dès lors, c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Versailles lui en a refusé la décharge ;

Décide : Décharge.

80

CE 21 décembre 1990 n° 69153, 7e et 9e s.-s., Antreassian

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

Considérant qu'aux termes du 2 de l'article 1649 quinquies A du CGI concernant les notifications de redressements, alors en vigueur : « L'administration fait connaître au redevable la nature et les motifs du redressement envisagé » ;

Considérant que, dans sa notification de redressements en date du 23 août 1979, qui est à l'origine des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu au titre des années 1976, 1977 et 1978 contestées par M. Antreassian, l'administration s'est bornée à faire référence à la vérification de la SA Andréas dont le contribuable est le

président-directeur général, à lui indiquer qu'il avait été désigné en cette qualité comme bénéficiaire des distributions des bénéfices dégagés par la société au cours des exercices vérifiés et à chiffrer les montants dont ses revenus imposables à l'impôt sur le revenu seraient, par voie de conséquence, majorés pour chacune de ces années, sans mentionner les raisons de fait ou de droit pour lesquelles l'administration estimait devoir rehausser les bases imposables de la société ; qu'en s'abstenant de fournir, même de manière succincte, des précisions sur ce point, elle n'a pas donné au contribuable les motifs des redressements, contrairement aux exigences de la disposition législative précitée ; que, par suite, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que M. Antreassian était le président-directeur général et le principal actionnaire de la société Andréas, la procédure d'imposition est entachée d'irrégularité ; qu'il suit de là que M. Antreassian est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif a rejeté sa demande en décharge ;
Décide : Décharge.

84

CE 6 décembre 1995 n° 90914 sect.

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — irrégularités de la procédure suivie à l'égard de la société

(Extraits)

Sur les rehaussements de revenus de capitaux mobiliers résultant de l'examen de la comptabilité occulte de la SA « Elpe Productions » :

Considérant, en premier lieu, qu'il n'est pas contesté que des perquisitions ont été effectuées au siège de la société anonyme « Elpe Productions » le 7 octobre 1980 et le 23 février 1981, en vertu de l'ordonnance du 30 juin 1945 relative à la constatation, à la poursuite et à la répression des infractions à la législation économique par la bridage d'intervention interrégionale qui ont permis la saisie d'une comptabilité occulte, sur laquelle l'administration s'est fondée pour assigner à M. Navon ces rehaussements de revenus de capitaux mobiliers s'élevant à 369 222 F en 1977, 485 985 F en 1978 et 476 250 F en 1979 ; que les irrégularités qui affecteraient cette saisie sont sans incidence sur la régularité de la procédure d'établissement des impositions qui ont été notifiées à M. Navon :

Considérant, en second lieu, que dès lors que l'administration fiscale a obtenu régulièrement communication de pièces détenues par l'autorité judiciaire, la circonstance que ces pièces auraient été ultérieurement annulées par le juge pénal n'a pas pour effet de priver l'administration du droit de s'en prévaloir pour établir les impositions ; qu'il suit de là que M. Navon n'est pas fondé à se prévaloir du jugement en date du 20 janvier 1989 par lequel le tribunal de grande instance de Paris a déclaré nulles les saisies et perquisitions opérées par la brigade d'intervention interrégionale le 7 octobre 1980 et tous les actes subséquents ;

Sur les rehaussements de revenus de capitaux mobiliers résultant de la vérification de la comptabilité de la SA « Editions du Parc » :

Considérant, en premier lieu, que le moyen tiré des irrégularités qui auraient entaché la procédure d'imposition suivie à l'égard de la SA « Editions du parc » et qui ont donné lieu à l'encontre de cette société à des rehaussements d'impôt sur les sociétés est inopérant au regard de la procédure d'imposition à l'impôt sur le revenu suivie à l'égard de M. Navon ;

Considérant, en deuxième lieu, que la décision prise par la juridiction administrative dans un litige relatif à l'imposition d'une société à l'impôt sur les sociétés est, par elle-même, sans influence sur l'imposition du dirigeant ou de l'associé de cette société à l'impôt sur le revenu, alors même qu'il s'agirait d'un excédent de distribution révélé par un redressement des bases de l'impôt sur les sociétés que l'administration entend imposer à l'impôt sur le revenu entre les mains du bénéficiaire ; qu'il suit de là que M. Navon ne peut utilement se prévaloir de ce que, par jugement en date du 12 juillet 1989, le tribunal administratif de Paris a accordé à la société « Editions du Parc » pour détournement de procédure la décharge des compléments d'impôt sur les sociétés précités pour demander la décharge par voie de conséquence des impositions supplémentaires qui lui ont été réclamées ;

Décide : Rejet du surplus.

87

CE 5 mars 1999 n° 135287, 9e et 8e s.-s., SA Domaine Clarence Dillon

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

(Extraits)

Considérant que les dispositions de l'article R 57-1 du LPF relatives au délai dans lequel le contribuable doit faire parvenir sa réponse à la notification de redressement, ne fixent pas de délai à l'administration pour répondre aux observations du contribuable ; que compte tenu des énonciations de son arrêt, la CAA doit être entendue comme ayant écarté le moyen inopérant tiré de ce que l'administration, ayant reçu les observations faites par le contribuable aux redressements qu'elle lui avait notifiés, aurait confirmé ces redressements avant l'expiration du délai de trente jours suivant la réception de la notification ;

Décide : Rejet.

91

CE 28 juillet 2000 n° 189260, 9e et 10e s.-s., Francom

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant que, pour écarter le moyen tiré par M. et Mme Francom de ce que la notification de redressements qui leur a été adressée le 27 septembre 1988 n'aurait pas été régulièrement motivée, à défaut de comporter l'énoncé des motifs de droit et de fait ayant entraîné le rehaussement des bénéfices de la SARL Fourrures Saint-Christophe révélateur d'un excédent de distribution dont M. Francom, en sa qualité de gérant de la société, s'était désigné, lui-même, comme bénéficiaire, la CAA s'est fondée sur ce que ladite notification renvoyait, à cet égard, aux notification et confirmation de redressements qui avaient été adressées à la société et dont les copies lui étaient annexées ; qu'en statuant ainsi, la cour n'a, contrairement à ce que soutiennent les requérants, pas commis d'erreur de droit ;

Décide : Rejet.

92

CAA Bordeaux 19 décembre 2000 n° 97-2042, 3e ch., Escarbassière

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

Considérant qu'aux termes de l'article L 57 du LPF : « L'administration adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation... Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit être motivée » ; qu'aux termes de l'article L 48 du même Livre : « A l'issue d'un examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou d'une vérification de comptabilité, lorsque des redressements sont envisagés, l'administration doit indiquer, avant que le contribuable présente ses observations ou accepte les rehaussements proposés, dans la notification prévue à l'article L 57, le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces redressements » ;

Considérant que le rappel restant en litige au titre de 1992 procède de ce que l'administration a taxé entre les mains de M. Escarbassière les sommes portées au crédit de son compte courant dans les écritures de la SARL Sacam, dont il était associé ; qu'elle a considéré ces crédits comme relevant d'un acte anormal de gestion de la société et constitutifs d'un revenu distribué par celle-ci à son associé ; que la notification de redressements du 25 octobre 1993, après avoir retracé les inscriptions en cause et indiqué en quoi elles ne se rapportent pas à une gestion commerciale normale, explicite les raisons pour lesquelles ce revenu est regardé comme imposable chez M. Escarbassière dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et précise les années concernées ainsi que les montants réintégrés ; qu'une telle notification de redressements est suffisamment motivée au regard de l'article L 57 du LPF ; que cette notification ne découlant pas, à l'égard de M. Escarbassière, d'une des procédures de contrôle visées par l'article L 48 précité, l'administration n'avait pas à indiquer le montant des droits et pénalités résultant des redressements qu'elle envisageait, alors même que ceux-ci correspondaient à un acte anormal de gestion relevé lors de la vérification de la comptabilité de la société Sacam.

CE 26 octobre 2001 n° 212456, 3e et 8e s.-s., Augey

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — irrégularités de la procédure suivie à l'égard de la société

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme Augey, qui ont été chacun successivement président-directeur général de la SA Papeterie nouvelle, dont ils détenaient 97 % des parts, ont fait l'objet d'un examen contradictoire de l'ensemble de leur situation fiscale personnelle pour les années 1985 à 1988 incluse, en même temps que leur entreprise faisait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos les 30 avril 1985 à 1988 pour l'IS et sur la période du 1er janvier 1985 au 31 décembre 1988 pour la TVA ; que l'administration leur a notifié un redressement correspondant, pour l'essentiel, à la réintégration dans les bases de l'IR au titre des années 1985 à 1988 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers à raison des distributions occultes correspondant à des recettes non comptabilisées ou des charges non déductibles de la SA Papeterie nouvelle ;

Considérant que M. et Mme Augey contestent par le présent pourvoi l'arrêt du 15 juillet 1999 par lequel la CAA de Lyon a rejeté leurs conclusions en décharge des cotisations supplémentaires d'IR pour les années 1985 à 1988, des pénalités y afférentes, des cotisations établies au titre de la contribution sociale de 1 % et des pénalités y afférentes pour les années 1987 et 1988 ;

Considérant, en premier lieu, qu'en jugeant qu'en raison du principe de l'indépendance des procédures de redressement menées à l'encontre de la société d'une part et de ses dirigeants d'autre part, les irrégularités de la procédure de vérification de la SA Papeterie nouvelle étaient sans incidence sur les impositions de M. et Mme Augey, la cour n'a pas commis d'erreur de droit et n'a pas méconnu les droits de la défense ;

Considérant, en second lieu, qu'était également inopérant à l'appui de la contestation de leurs impositions personnelles le moyen tiré par les époux Augey de ce que l'insuffisance de motivation de la notification de redressement adressée à la SA Papeterie nouvelle aurait fait obstacle à ce que la prescription fût valablement interrompue pour rehausser l'imposition de cette société ; que ce motif, de pur droit, de rejet dudit moyen doit être substitué au motif retenu par les juges du fond ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. et Mme Augey ne sont pas fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent ;

Considérant que les dispositions de l'article L 761-1 du C. just. adm. font obstacle à ce que l'Etat, qui n'est pas dans la présente instance la partie perdante, soit condamné à verser à M. et Mme Augey la somme que ceux-ci demandent au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens ;

Décide : Rejet.

100**CAA Bordeaux 7 octobre 2003 n° 00-237, 3e ch., Lancereau**

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — signature de la proposition

Considérant qu'aux termes de l'article L 57 du LPF, dans sa rédaction alors applicable : « L'administration adresse au contribuable une notification de redressements qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit être motivée » ; que l'article 376 de l'annexe II au CGI alors en vigueur disposait que : « Seuls les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps de catégorie A et B peuvent, dans le ressort du service auquel ils sont affectés, fixer des bases d'imposition ou notifier des redressements » ;

Considérant que, contrairement à ce que soutient M. Lancereau, la notification de redressement en date du 6 mai 1994 comporte la signature de l'agent qui l'a établie ; que si le nom de celui-ci n'y figure pas, cette circonstance n'a pas entaché d'irrégularité la procédure d'imposition dès lors que la signature manuscrite et le titre dudit agent figuraient dans la notification litigieuse et que ces mentions permettaient ainsi de l'identifier ;

Considérant que M. Lancereau n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Poitiers a rejeté sa requête ;

Décide : Rejet.

102**CAA Paris 31 mars 2004 n° 99-2903, 2e ch. A, Pfertzel**

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — irrégularités de la procédure suivie à l'égard de la société

(Extraits)

Considérant qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Almed, exerçant une activité de négoce de prothèses médicales, portant sur les années 1992 à 1994, l'administration a imposé entre les mains de M. et Mme Pfertzel, en tant que revenus distribués, une partie des redressements apportés aux résultats imposables de ladite société ; que M. et Mme Pfertzel, qui exerçaient les fonctions respectives de directeur général et de président-directeur général de la société dont ils détenaient la quasi-totalité du capital, font appel du jugement par lequel le tribunal administratif de Melun a rejeté leurs demandes de décharge des compléments d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée correspondants ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

En ce qui concerne le moyen tiré d'une violation du secret médical :

Considérant qu'aux termes de l'article 226-13 du Code pénal : « La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire soit par état ou profession, soit à raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est punie d'un an d'emprisonnement et de 100 000 F d'amende » ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction et notamment de la notification de redressements du 10 mai 1996, que, pour établir l'existence de revenus distribués par la société Almed, le service s'est notamment fondé sur quatre fiches établies par cette société portant des informations relatives à des implantations de prothèses et révélant la réalisation de ventes non déclarées à des médecins marocains pour des montants de 120 000 F en 1993 et 40 000 F en 1994 ; que ces fiches comportant le nom du patient, le nom du chirurgien et les dates d'intervention, l'examen de telles pièces a constitué une violation du secret médical ; que l'exploitation d'informations issues de cette consultation, dans le cadre du contrôle des déclarations des époux Pfertzel, est dès lors de nature à entraîner la réduction des bases d'imposition correspondant aux redressements en résultant alors même que ladite consultation a eu lieu au cours de la vérification de comptabilité de la société Almed ;

Considérant, que, contrairement à ce que soutient le défendeur, le secret médical s'impose à toute personne qui en est dépositaire dans les conditions prévues par l'article précité du Code pénal et non pas seulement aux praticiens qui sont en contact avec les malades ; que le ministre n'est pas non plus fondé à soutenir que seule la régularité de redressements notifiés à la personne tenue au secret peut être affectée par la violation de celui-ci ; que la consultation des fiches consacrées à des opérations d'implantations de prothèses constitue une violation du secret médical par le service même si lesdites fiches concernaient des patients et des praticiens domiciliés au Maroc ;

Considérant, en revanche, que l'examen par le service de documents couverts par le secret médical ne peut que rester sans influence sur la régularité de rehaussements d'impositions sans rapport avec les faits révélés par cet examen ; que, par suite, le moyen tiré de ce que la violation du secret médical résultant de la consultation des fiches en cause devrait entraîner la décharge de la totalité des impositions en litige doit être écarté ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que les bases d'imposition assignées à M. et Mme Pfertzel doivent être réduites de 120 000 F au titre de l'année 1993 et de 40 000 F au titre de l'année 1994 ;

Décide : Réduction des bases d'imposition.

103

CAA Paris 10 novembre 2005 n° 03-332, 2e ch. B, Garnier

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — contenu de la réponse et charge de la preuve

(Extraits)

Sur la régularité de la procédure :

Considérant qu'aux termes de l'article 160 du CGI : « I. Lorsqu'un associé, actionnaire, commanditaire ou porteur de parts bénéficiaires cède, pendant la durée de la société, tout ou partie de ses droits sociaux, l'excédent du prix de cession sur le prix d'acquisition – ou la valeur au 1er janvier 1949, si elle est supérieure – de ces droits est taxé exclusivement à l'impôt sur le revenu au taux de 16 %. L'imposition de la plus-value ainsi réalisée est subordonnée à la seule condition que les droits détenus directement ou indirectement dans les bénéfices sociaux par le cédant ou son conjoint, leurs ascendants et leurs descendants, aient dépassé ensemble 25 % de ces bénéfices à un moment quelconque au cours des cinq dernières années... » ; qu'aux termes de l'article 92 J du même Code : « Les dispositions de l'article 92 B s'appliquent aux gains nets retirés des cessions de droits sociaux réalisées, à compter du 12 septembre 1990, par des personnes visées au I de l'article 160 lorsque la condition prévue à la première phrase du deuxième alinéa de cet article n'est pas remplie » ;

Considérant que M. Garnier a cédé, le 2 juillet 1991, l'intégralité de la participation qu'il détenait dans la société des établissements Charles Garnier, soit 25 % des droits sociaux ; que l'administration a, après avoir dans un

premier temps imposé la totalité de la plus-value issue de cette cession de valeurs mobilières au titre de l'année 1991, accepté, à la demande du contribuable, d'étaler l'imposition de ladite plus-value en vertu des dispositions de l'article 163 du CGI, alors en vigueur, sur les années 1988 à 1991 ; que, dans un premier temps, les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 1988 à 1991 ainsi que les contributions sociales y afférentes, ont été notifiées à M. Garnier en date du 8 février 1994 et motivées sur le fondement de l'article 160 du CGI ; que dans un second temps, après avoir reconnu dans sa réponse aux observations du contribuable l'inapplicabilité au cas d'espèce des dispositions de l'article 160 du CGI du fait que les droits détenus par le contribuable n'ont jamais dépassé 25 % des bénéfices, l'administration a opéré une substitution de base légale pour imposer la plus-value en cause sur le fondement des dispositions de l'article 92 J du CGI qui précise que les dispositions de l'article 92 B prévoyant l'imposition des plus-values de cession lorsque la condition de détention de plus de 25 % n'est pas remplie, s'appliquent aux cessions réalisées à compter du 12 septembre 1990 ; Considérant qu'il ne résulte pas de l'instruction que l'imposition de la plus-value de cession de droits sociaux réalisée par M. Garnier sur le fondement de l'article 92 J du CGI ait abouti à un redressement supérieur à celui notifié le 8 février 1994 ; que contrairement à ce que soutient M. Garnier, le document intitulé « réponse aux observations du contribuable » en date du 15 mars 1994 mentionne expressément que le contribuable dispose de trente jours pour faire valoir ses observations ; que de ce fait, cette lettre constitue une nouvelle notification de redressements concernant la nouvelle base légale retenue par l'administration ; qu'elle donnait au contribuable la possibilité de faire valoir ses observations par un courrier du 21 avril 1994 auquel l'administration a adressé une nouvelle réponse aux observations du contribuable ; que ce moyen manque donc en fait ;
Décide : Rejet.

104

CE 6 décembre 2006 n° 255492, 9e et 10e s.-s., Messali

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — intervention de la commission départementale ou nationale — commission départementale

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la société Bagages et Parfums Grillot effectuée au titre des années 1988 à 1990, l'administration a réintégré dans les résultats de cette dernière des sommes correspondant à des recettes non déclarées ; qu'en réponse à la demande formée par l'administration sur le fondement des dispositions de l'article 117 du CGI, le gérant de la société, M. Messali, postérieurement à l'expiration du délai de trente jours prévu par ces dispositions s'est désigné comme étant le bénéficiaire des revenus réputés distribués ; que celui-ci se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 23 janvier 2003 par lequel la cour administrative d'appel de Paris a confirmé le jugement du 28 juin 2001 par lequel le tribunal administratif de Paris a rejeté sa demande de décharge des compléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre des années 1989 et 1990 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en raison des redressements résultant de ces revenus réputés distribués ; Considérant, en premier lieu, qu'il résulte des dispositions de l'article L 59 du LPF que la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires n'est pas compétente en matière de revenus de capitaux mobiliers ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant qu'était sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition de M. Messali, qui n'a été privé d'aucune garantie prévue par la loi, la circonstance que l'administration, après avoir acquiescé à la saisine de la commission, s'est abstenue de procéder à celle-ci ;

Considérant, en deuxième lieu, que lorsque le gérant d'une société se désigne lui-même comme bénéficiaire des revenus réputés distribués, il doit être regardé comme les ayant appréhendés, à défaut de preuve contraire apportée par lui devant le juge de l'impôt ; qu'il appartient, en revanche, à l'administration de justifier de l'existence et du montant des bénéfices réintégréés dans les bases de l'impôt sur les sociétés à l'origine de cette distribution dès lors que le bénéficiaire désigné a refusé les redressements qui lui ont été notifiés ; que la cour administrative d'appel de Paris a relevé que l'administration avait, en procédant à la reconstitution du chiffre d'affaires, fait apparaître une insuffisance de recettes déclarées d'un montant de 3 740 050 F et 645 419 F au titre, respectivement, des années 1989 et 1990 ; que, par suite, le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit dans l'application des règles gouvernant la charge de la preuve doit être écarté ;

Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes de l'article 117 du CGI, dans sa rédaction applicable en l'espèce : « Au cas où la masse des revenus distribués excède le montant total des distributions tel qu'il résulte des déclarations de la personne morale visée à l'article 116, celle-ci est invitée à fournir à l'administration dans un délai de trente jours, toutes indications complémentaires sur les bénéficiaires de l'excédent de distribution. En cas de refus ou à défaut de réponse dans le délai, les sommes correspondantes donnent lieu à l'application de la pénalité prévue à l'article 1763 A » ; que ni les dispositions de l'article 117, ni celles d'aucun autre texte législatif ne font obstacle, dans le cas où la personne morale interrogée a refusé ou s'est abstenue, dans le délai imparti, de lui fournir les indications demandées, à ce que l'administration s'efforce d'identifier le véritable bénéficiaire de

l'excédent de distribution et impose celui-ci à son nom, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, dès lors qu'elle est en mesure d'établir que la personne concernée a effectivement appréhendé les sommes correspondantes ; que l'administration est, toutefois, dispensée de cette justification lorsque, même après l'expiration du délai de trente jours prévu par l'article 117, le dirigeant de la personne morale s'est lui-même désigné comme étant le bénéficiaire des sommes dont il s'agit ; que, dans ce cas et s'il entend contester l'imposition à son nom de ces sommes, il appartient à l'intéressé, soit de démontrer qu'en réalité, il ne les a pas appréhendées, soit à défaut, d'apporter la preuve que le montant de la base retenue par l'administration est exagéré ; que, par suite, en jugeant que la circonstance que la désignation de M. Messali soit intervenue postérieurement à l'expiration du délai de trente jours prévu à l'article 117, ne faisait pas obstacle à ce que l'administration impose les excédents à son nom dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, la cour administrative d'appel de Paris n'a commis aucune erreur de droit ;

Considérant, enfin, que le moyen selon lequel les dispositions de l'article 117 du CGI n'imposaient pas à l'administration d'appliquer la pénalité prévue par les dispositions de l'article 1763 A du même Code, est nouveau en cassation et, par suite, irrecevable ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Messali n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué, lequel est suffisamment motivé ;

Décide : Rejet.

105

CE 21 décembre 2006 n° 282078, 8e et 3e s.-s., Laurent Bohbot

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — irrégularités de la procédure suivie à l'égard de la société

(Extraits)

Considérant que la SARL GPL Bohbot a été l'objet, au cours du premier semestre 1991, d'une enquête diligentée au titre de la recherche des infractions à la législation économique ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité annoncée par avis de vérification du 14 juin 1991, des redressements ont été notifiés aux associés de la société, parmi lesquels M. Laurent Bohbot ; que celui-ci a contesté les suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvement social de 1 % mis à sa charge au titre des années 1988 et 1990 devant le tribunal administratif de Paris, qui a rejeté sa demande par un jugement du 26 juin 2001, puis devant la cour administrative d'appel de Paris, qui a confirmé ce jugement par un arrêt du 8 avril 2005, à l'encontre duquel M. Laurent Bohbot se pourvoit en cassation ;

En ce que l'arrêt attaqué a statué sur l'année 1988 et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête :

Considérant que M. Laurent Bohbot faisait valoir devant la cour administrative d'appel que l'administration n'avait, à l'occasion d'aucun des actes intervenus au cours des procédures d'imposition de la SARL GPL Bohbot et de ses associés, indiqué la teneur et l'origine des renseignements recueillis dans le cadre de l'enquête diligentée au titre de la recherche des infractions à la législation économique dont la société avait fait l'objet, alors que ces renseignements avaient été utilisés pour fonder les redressements ; que, en ce qui concerne l'année 1988, la cour s'est bornée à répondre à ce moyen que, du fait de l'indépendance des procédures de vérification concernant d'une part M. Laurent Bohbot, d'autre part la SARL GPL Bohbot, les irrégularités susceptibles d'entacher la procédure d'imposition de cette dernière ne pouvaient affecter l'imposition mise à la charge de celui-ci au titre de l'impôt sur le revenu ; que, ce faisant, la cour n'a pas répondu au moyen tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de M. Laurent Bohbot ; que son arrêt ne peut dès lors, en tant qu'il a statué sur les impositions supplémentaires établies au titre de l'année 1988, qu'être annulé ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de faire application des dispositions de l'article L 821-2 du C. just. adm. et de régler, sur ce point, l'affaire au fond ;

Sur la procédure d'imposition :

Considérant, en premier lieu, que les moyens contestant la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre de la SARL GPL Bohbot sont inopérants au regard des impositions personnelles mises à la charge d'un de ses associés, dès lors que la société était soumise, au titre de l'année 1988, au régime d'imposition des sociétés de capitaux ;

Considérant, en deuxième lieu, que la régularité de la procédure d'enquête économique effectuée sur le fondement de l'ordonnance du 1er décembre 1986, dont il n'est pas allégué qu'elle aurait été entreprise pour des raisons exclusivement fiscales et constituerait par suite un détournement de procédure, est sans incidence sur celle de la procédure de redressement suivie à l'encontre de M. Laurent Bohbot ;

Considérant, en troisième lieu, que l'information relative au choix opéré par la SARL GPL Bohbot d'opter au 1er janvier 1989 pour le régime d'imposition des sociétés de personnes, en application de l'article 111 bis du CGI qui, dans une telle hypothèse, répute distribués les bénéfices et réserves d'une personne morale auparavant

imposée à l'impôt sur les sociétés, n'a pu fonder que les redressements notifiés à M. Laurent Bohbot au titre de l'année 1988 ; qu'ainsi le moyen tiré de ce que l'administration aurait manqué à son devoir de loyauté en omettant d'indiquer au contribuable la teneur et l'origine de cette information, utilisée pour fonder les redressements qui lui ont été notifiés, ne concerne que les bases redressées au titre de cette année ; que, s'agissant de ces bases, la notification de redressement adressée à M. Laurent Bohbot le 10 décembre 1991 fait état des suites de la vérification de comptabilité de la SARL GPL Bohbot et des conséquences fiscales résultant du changement du régime d'imposition de ses résultats intervenu le 31 décembre 1988 ; que la circonstance que le gérant de la SARL GPL Bohbot a indiqué, à l'occasion de la procédure d'enquête diligentée au titre de la recherche des infractions à la législation économique à laquelle la société a été soumise, les raisons ayant motivé son changement de régime d'imposition, et celle que la vérification de comptabilité dont la société a fait l'objet a été annoncée peu avant la clôture de cette procédure d'enquête, ne permettent pas de conclure que l'information relative au choix de la société d'opter pour le régime d'imposition des sociétés de personnes ne trouverait pas son origine dans la vérification ; que dès lors, l'administration doit être regardée comme ayant porté à la connaissance du contribuable l'origine et la teneur des informations utilisées pour fonder les redressements notifiés avant la mise en recouvrement des suppléments d'impôts qui en découlent ;

107

CE 2 juillet 2007 n° 280687, 3e et 8e s.-s., Lagier

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — signature de la proposition

(Extraits)

Considérant que M. Lagier, qui s'est vu assigner des compléments d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1990 selon la procédure de taxation d'office prévue par l'article L 69 du LPF, se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 10 juin 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy, confirmant le jugement du tribunal administratif de Strasbourg en date du 6 juillet 1999, a rejeté sa requête tendant à la décharge de ces impositions supplémentaires ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant en troisième lieu qu'aux termes du premier alinéa de l'article 376 de l'annexe II au CGI : « ... seuls les fonctionnaires titulaires ou stagiaires appartenant à des corps des catégories A et B peuvent, dans le ressort territorial du service auquel ils sont affectés, fixer les bases d'imposition ou notifier des redressements » ; que si, en l'absence de tout élément permettant d'identifier l'auteur de l'acte, le défaut de signature manuscrite du vérificateur prive de sa valeur la notification de redressements sur laquelle figurent seulement son nom et son titre, l'absence de signature du vérificateur sur la notification de redressements n'est pas de nature à rendre la procédure irrégulière dès lors que ce document est revêtu de celle de son supérieur hiérarchique ; qu'ainsi la cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que, dès lors que la signature du supérieur hiérarchique du vérificateur figurait sur la notification de redressements, dans le cadre prévu dans l'hypothèse où sont appliquées les sanctions fiscales exclusives de bonne foi, la procédure d'imposition n'était pas irrégulière ;

Considérant en quatrième lieu qu'aux termes du deuxième alinéa de l'article L 76 du LPF dans sa rédaction issue de l'article 9, V de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 : « Lorsque le contribuable est taxé d'office en application de l'article L 69, à l'issue d'un examen contradictoire de l'ensemble de sa situation fiscale personnelle, la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires peut être saisie dans les conditions prévues à l'article L 59 » ; que le premier alinéa de cet article, dans sa rédaction applicable au présent litige, prévoit : « Lorsque le désaccord persiste sur les redressements notifiés, l'administration, si le contribuable le demande, soumet le litige à l'avis (...) de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (...) » ; que ces dispositions impliquent que le contribuable taxé d'office en application de l'article L 69 du LPF bénéficie, en cas de désaccord sur les redressements notifiés et préalablement à la saisine éventuelle de la commission précitée, de la garantie telle qu'elle est prévue par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur ; que dès lors, en jugeant inopérant le moyen tiré de ce que, dès lors que la notification de redressements avait été signée par le supérieur hiérarchique du vérificateur, M. Lagier avait été irrégulièrement privé de la possibilité du recours hiérarchique prévue par la charte, la cour administrative d'appel de Nancy a commis une erreur de droit ;

Considérant toutefois que la circonstance que la notification de redressements soit revêtue, en l'absence de signature du vérificateur, de celle du supérieur hiérarchique de ce dernier, ne prive pas le contribuable de la garantie du recours hiérarchique telle qu'elle est prévue par la charte des droits et obligations du contribuable vérifié ; que ce motif, qui répond à un moyen invoqué devant le juge du fond et ne comporte l'appréciation d'aucune circonstance de fait, doit être substitué au motif juridiquement erroné retenu par l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel, dont il justifie légalement le dispositif ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. Lagier n'est pas fondé à demander l'annulation de l'arrêt du 10 juin 2004 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy a rejeté sa requête tendant à la décharge des impositions supplémentaires d'impôt sur le revenu mises à sa charge au titre de l'année 1990 ;
Décide : Rejet.

111

CE 31 décembre 2008 n° 296472, 9e et 10e s.-s., Multari

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à l'issue de la vérification de comptabilité de la SARL Boulangerie Joseph Multari portant sur les exercices clos le 31 mars des années 1993, 1994 et 1995, l'administration fiscale a regardé la comptabilité comme non probante et a procédé à une reconstitution des recettes ; que les redressements apportés aux bases de l'impôt sur les sociétés à la suite de cette reconstitution ont été portés à la connaissance de la société par notification en date du 5 juillet 1996 ; que, par ce même document, l'administration a, sur le fondement de l'article 117 du CGI, demandé à celle-ci de lui faire connaître l'identité et l'adresse des bénéficiaires des distributions correspondant aux omissions de recettes notifiées à la société ; qu'en réponse à cette demande, Maître Piozin, avocat, a désigné M. Multari, gérant de la société et détenant 96 % du capital, comme l'unique bénéficiaire de ces distributions pour la totalité des sommes en cause ; que les redressements correspondant à ces revenus distribués, que l'administration a imposés dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement des dispositions des articles 109 et suivants du même Code au titre des années 1993, 1994 et 1995, ont été notifiés le 26 août 1996 à M. et Mme Multari ; que ceux-ci se pourvoient en cassation contre l'arrêt du 13 juin 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a, sur recours du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, annulé le jugement du 16 avril 2002 du tribunal administratif de Nice les déchargeant des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1993 à 1995 ainsi que des pénalités correspondantes et rejeté leur demande présentée devant le tribunal ;

Sur la régularité de la procédure d'imposition :

Considérant, en premier lieu, que, lorsque l'administration entend procéder à un redressement, il lui appartient de mentionner, dans la notification de redressement, la nature de la procédure d'imposition qu'elle entend suivre à cette fin ; que, toutefois, l'omission de cette mention ou l'erreur que cette dernière pourrait comporter n'entache pas d'irrégularité la procédure en cause lorsque cette omission ou erreur n'a pas eu pour effet de priver le contribuable de l'une des garanties de procédure dont il était en droit de bénéficier ; que si la notification de redressement du 26 août 1996 ne mentionne pas la procédure de redressement contradictoire suivie par l'administration, elle invitait M. et Mme Multari à présenter leurs observations ou leur acceptation dans un délai de trente jours ; que les contribuables n'ont été privés d'aucune des garanties auxquelles ils avaient droit, notamment pas de la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, cet organisme n'étant pas compétent pour émettre un avis sur un redressement portant sur des revenus de capitaux mobiliers ; que, dès lors, cette omission n'entache pas d'irrégularité la procédure d'imposition ;

Considérant, en second lieu, qu'aux termes de l'article L 57 du LPF, dans sa rédaction applicable à la présente procédure : « L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...) » ; qu'il résulte de l'instruction que la notification de redressement indiquait, après avoir rappelé que M. Multari avait été désigné comme le bénéficiaire des revenus distribués par cette société, d'une part, le montant de l'imposition au titre des revenus de capitaux mobiliers auxquels M. et Mme Multari seraient assujettis à la suite de la vérification de comptabilité de la SARL Boulangerie Joseph Multari, d'autre part, contrairement à ce que les contribuables soutiennent, se référait expressément à la notification de redressement du 5 juillet 1996 adressée à la société, dont une copie était annexée ; qu'ainsi les contribuables étaient informés des motifs de droit et de fait fondant le redressement de manière suffisante pour leur permettre de présenter utilement leurs observations ; que, par suite, le moyen tiré de l'insuffisante motivation de cette notification ne peut qu'être écarté ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que le ministre de l'économie des finances et de l'industrie est fondé à soutenir que c'est à tort que, par l'article 1er de son jugement, le tribunal administratif de Nice a accordé à M. et Mme Multari la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociale généralisée auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 1993 à 1995 ainsi que des pénalités correspondantes ;

TA Montreuil 7 janvier 2010 n° 08-6570, 1e ch., SCI Performances 7

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — droit de réponse du contribuable — délai de réponse

(Extraits)

Considérant qu'aux termes d'une part de l'article 653, dans sa rédaction applicable à l'espèce, du même Code : « La date de la signification d'un acte d'huissier de justice, sous réserve de l'article 688-9, est celle du jour où elle est faite à personne, à domicile, à résidence, au parquet ou, dans le cas mentionné à l'article 659, celle de l'établissement du procès-verbal. », et de l'article 656 du nouveau Code de procédure civile : « Si personne ne peut ou ne veut recevoir la copie de l'acte et s'il résulte des vérifications faites par l'huissier de justice et dont il sera fait mention dans l'acte de signification que le destinataire demeure bien à l'adresse indiquée, la signification est réputée faite à domicile ou à résidence. Dans ce cas l'huissier de justice est tenu de remettre copie de l'acte en mairie le jour même ou au plus tard le premier jour où les services de la mairie sont ouverts au public (...). L'huissier de justice laisse au domicile ou à la résidence du destinataire un avis de passage conformément à ce qui est prévu à l'article précédent. Cet avis mentionne que la copie de l'acte doit être retirée dans le plus bref délai à la mairie, contre récépissé ou émargement, par l'intéressé ou par toute personne spécialement mandatée (...) » ; et d'autre part, qu'aux termes de l'article R 57-1 du LPF, alors en vigueur : « La proposition de rectification prévue par l'article L 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition. (...) » ; qu'aux termes de l'article R 59-1 du LPF : « Le contribuable dispose d'un délai de trente jours à compter de la réception de la réponse de l'administration à ses observations pour présenter la demande prévue au premier alinéa de l'article L 59. » ;

Considérant que l'administration a signifié, le 27 décembre 2005, une proposition de rectification par exploit d'huissier au siège de la SCI Performances 7 et qu'en l'absence du responsable de cette société, la copie authentique de cet acte a été déposée en mairie où elle a été retirée le 27 janvier 2006 ; que dès lors, conformément aux dispositions combinées des articles 653 et 656 du Code de procédure civile, la signification au siège de la SCI Performances 7 de la proposition de rectification, qui vaut signification à domicile, est réputée avoir été réceptionnée par la société contribuable le jour de sa présentation, soit le 27 décembre 2005 ; que dans ces circonstances, le délai de 30 jours imparti au contribuable, en application des dispositions précitées de l'article R 59-1, pour faire connaître ses observations à l'administration était forclos lorsque l'administration a reçu, le 22 février 2006, la lettre en tenant lieu ; que, par suite, la société requérante ne peut soutenir ni que l'administration aurait dû lui adresser une réponse à ses observations sur le formulaire prévu à cet effet ni, dès lors qu'elle devait être regardée comme ayant accepté tacitement les redressements qui lui avaient été signifiés, qu'elle a été privée de la faculté de saisir la commission départementale des impôts prévue par les dispositions de l'article L 59 du LPF ;

Décide : Rejet.

CE 20 mars 2013 n° 351235, 3e et 8e s.-s., Linocent

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la SARL Services Plus, dont M. Linocent détenait 50 % des parts et assurait la cogérance, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er mars 2002 au 31 décembre 2003, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a rehaussé les bénéfices sociaux selon une procédure de taxation d'office pour opposition à contrôle fiscal ; qu'en l'absence de désignation des bénéficiaires des sommes réputées distribuées correspondant aux rehaussements de bénéfices sociaux, M. Linocent, regardé comme maître de l'affaire, a été imposé sur le revenu, dans la catégorie des revenus des capitaux mobiliers, à concurrence de sa quote-part dans le capital de la société, selon la procédure de taxation d'office au titre de l'année 2002 et selon la procédure contradictoire au titre de l'année 2003 ; que M. Linocent se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 12 mai 2011 en tant que, par cet arrêt, la cour administrative d'appel de Nantes, après avoir annulé le jugement du 9 mars 2010 du tribunal administratif

d'Orléans et prononcé un non-lieu partiel, a rejeté le surplus des conclusions de sa demande de première instance tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre des années 2002 et 2003 ainsi que des pénalités correspondantes ;

2. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes de l'article L 57 du LPF, dans sa rédaction applicable à la présente procédure : « L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...) » ; qu'aux termes de l'article L 76 du même Livre : « Les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leur modalités de détermination sont portées à la connaissance du contribuable trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions (...) » ; qu'après avoir relevé, par une appréciation souveraine des faits, que la proposition de rectification notifiée le 15 mars 2005 à M. Linocent indiquait les raisons pour lesquelles les deux associés de la société Services Plus devaient être regardés comme ayant appréhendé chacun la moitié des bénéfices distribués, ainsi que les bases imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des capitaux mobiliers, et qu'elle se référait à la proposition de rectification notifiée le 16 novembre 2004 à la société Services Plus ainsi qu'à la réponse du 2 février 2005 aux observations de cette société, dont des copies, adressées à M. Linocent à titre d'information, avaient été reçues par lui peu avant la notification du 15 mars 2005, la cour a jugé que le requérant devait être regardé comme ayant disposé des informations auxquelles il avait droit, en application des dispositions de l'article L 57 comme de celles de l'article L 76 du LPF ; qu'en statuant ainsi, elle n'a commis aucune erreur de droit ;

120

CAA Bordeaux 7 janvier 2014 n° 12BX01592, 3e ch., Pazot

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

1. Considérant que l'EURL Africa Queen, qui exploite un bar-discothèque à Saint-Pierre (Réunion) et qui a opté pour son assujéttissement à l'impôt sur les sociétés, a fait l'objet en 2007 d'une vérification de comptabilité portant sur la période du 1er juillet 2004 au 31 décembre 2005 qui a conduit l'administration à rehausser le bénéfice qu'elle avait déclaré au titre de l'exercice clos en 2005 en conséquence notamment d'une reconstitution de son chiffre d'affaires ; que Mme Pazot, gérante et associée unique de l'EURL, a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle portant sur les années 2004 et 2005 ; qu'elle a été assujéttie au titre de l'année 2005 à un supplément d'impôt sur le revenu qui procède notamment de l'imposition entre ses mains, en tant que revenus distribués, de la somme de 499 649 euros correspondant selon l'administration à des recettes dissimulées par l'EURL Africa Queen ; que Mme Pazot, qui ne conteste pas le bien-fondé des rehaussements autres que celui portant sur cette somme de 499 649 euros, fait appel du jugement du tribunal administratif de Saint-Denis qui a rejeté sa demande à fin de décharge de cette imposition ;

2. Considérant qu'aux termes de l'article L 57 du LPF, dans sa rédaction applicable au litige : « L'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...) » ;

3. Considérant que, dans la proposition de rectification en date du 20 février 2008 qui a été adressée à Mme Pazot, l'administration s'est bornée à faire référence à la vérification de comptabilité de l'EURL Africa Queen, à indiquer à Mme Pazot qu'elle avait été désignée comme bénéficiaire des sommes réputées distribuées en application de l'article 109, 1-1° du CGI et à préciser les sommes qu'elle proposait de soumettre à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sans mentionner les raisons de fait ou de droit pour lesquelles elle estimait devoir rehausser de 499 649 euros les bases imposables de l'EURL, ni indiquer comment ce montant avait été déterminé ; que la proposition de rectification adressée à Mme Pazot était ainsi entachée d'une insuffisance de motivation ; qu'il résulte, toutefois, de l'instruction que Mme Pazot a reçu le 23 août 2007, en sa qualité de gérante de l'EURL Africa Queen dont elle est en outre l'unique associée, la proposition de rectification datée du 20 août 2007 adressée à cette société dans laquelle étaient indiquées les raisons ayant conduit le vérificateur à écarter la comptabilité et à reconstituer le chiffre d'affaires, la méthode suivie pour cette reconstitution, les chiffres retenus dans le cadre de cette méthode et les montants de recettes non déclarées en résultant ; que, dans ces conditions, à la date à laquelle Mme Pazot a reçu la proposition de rectification la concernant, elle ne pouvait en aucun cas ignorer les motifs des rehaussements assignés à l'EURL au titre des recettes dissimulées et disposait de tous les éléments lui permettant de présenter utilement ses observations sur les rehaussements envisagés de ses bases d'imposition à l'impôt sur le revenu ; que, par suite, l'irrégularité dont est entachée la proposition de rectification adressée à Mme Pazot n'a pas, dans les circonstances de l'espèce, privé celle-ci d'une garantie ; qu'il en résulte que cette irrégularité n'est pas de nature à entraîner la décharge de l'imposition contestée ;

Décide : Rejet.

CAA Versailles 14 octobre 2014 n° 13VE003398, 3e ch., Castanheira Cruz

conséquences directes pour le dirigeant du contrôle de la société — dirigeants de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés — engagement d'une procédure de rectification à l'égard du dirigeant — proposition de rectification — contenu de la proposition

(Extraits)

1. Considérant que M. Castanheira Cruz relève appel du jugement du 19 septembre 2013 par lequel le tribunal administratif de Versailles a rejeté ses demandes aux fins de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre des années 2005 et 2006, en conséquence de la réintégration à son revenu imposable, dans les catégories des revenus de capitaux mobiliers et des traitements et salaires, de sommes qui proviendraient de l'EURL Emballages CCH ;

Sur les revenus distribués :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L 57 du LPF : « L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation » ; qu'aux termes de l'article R 57-1 du même Livre : « La proposition de rectification prévue par l'article L 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs du redressement envisagé. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la notification » ; qu'il résulte de ces dispositions que, pour être régulière, 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 justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile ;

3. Considérant qu'il ressort de l'examen de la proposition de rectification adressée le 28 novembre 2008 à M. Castanheira Cruz que le vérificateur s'est borné à mentionner que des omissions de recettes de l'EURL Emballages CCH ont été reconstituées à partir des sommes figurant sur les comptes professionnels de cette société et sur les comptes personnels de M. Castanheira Cruz et qu'elles sont considérées comme des revenus distribués par application des dispositions du 1° et du 2° du 1 de l'article 109 du CGI, au bénéfice de M. Castanheira Cruz, gérant et associé unique de la société, qui avait au demeurant reconnu avoir omis de déclarer des recettes professionnelles et avoir encaissé des recettes professionnelles sur ses comptes bancaires personnels ; que, si ce document comportait un tableau mentionnant, par année, les montants globaux ainsi reconstitués, en distinguant le montant des omissions de recettes figurant sur les comptes professionnels de la société et le montant des recettes encaissées sur les comptes privés, ce tableau ne précisait pas le détail des sommes ainsi globalisées et n'était pas non plus assorti de précisions sur la méthode suivant laquelle le vérificateur les avait déterminées ; que, dans ces conditions, la proposition de rectification du 28 novembre 2008 ne permettait pas au contribuable de présenter des observations de façon entièrement utile ; qu'il suit de là que ladite proposition de rectification ne peut être regardée comme suffisamment motivée et régulière au regard des dispositions précitées du LPF ; que la circonstance que le détail des sommes litigieuses non comptabilisées figurait dans la proposition de rectification qui a été adressée le 1er août 2008 à l'EURL Emballages CCH, contribuable distinct, à l'issue de la vérification de comptabilité dont elle avait fait l'objet, est sans effet à cet égard, dès lors qu'il n'est nullement allégué qu'une copie de ce document aurait été personnellement adressée à M. Castanheira Cruz, son gérant ; qu'il suit de là que M. Castanheira Cruz est fondé à soutenir que les rappels contestés résultant de la réintégration des sommes litigieuses dans ses revenus des années 2005 et 2006 sont intervenus à l'issue d'une procédure irrégulière ;

Décide : Décharge.

Vous venez de consulter un extrait du **Thémexpress Conséquences pour le dirigeant du contrôle fiscal de la société**

Voici ce qu'il peut vous apporter de plus.



Les clés pour bien se défendre « personnellement » en cas de contrôle fiscal de sa société

-Le dossier présente les implications d'un tel contrôle pour le dirigeant, qui diffèrent selon la nature de la société

- Les conditions dans lesquelles le dirigeant peut lui-même, à titre personnel, faire l'objet d'un contrôle sont également exposées



<http://boutique.efl.fr/consequences-pour-le-dirigeant-du-control-fiscal.html>