

Conseil d'État

**N° 298039**

Inédit au recueil Lebon

**8ème et 3ème sous-sections réunies**

M. Vigouroux, président

M. Jérôme Michel, rapporteur

M. Olléon Laurent, commissaire du gouvernement

ODENT, avocat(s)

lecture du lundi 18 mai 2009

**REPUBLIQUE FRANCAISE**  
**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

Vu le pourvoi sommaire et le mémoire complémentaire, enregistrés les 9 octobre 2006 et 4 janvier 2007 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, présentés pour M. André A, demeurant ..., ... ; M. A demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 6 de l'arrêt du 8 juin 2006 par lequel la cour administrative d'appel de Nancy, ne faisant que partiellement droit à sa requête tendant à la réformation du jugement du 11 mars 2003 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant le surplus de ses demandes tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1991 et 1992, a annulé le jugement, a prononcé le non-lieu à statuer sur sa demande à concurrence d'un dégrèvement partiel des pénalités correspondant à la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu de l'année 1991, a réduit en droits et pénalités les impositions supplémentaires des années 1991 et 1992 à concurrence de la réduction des bases des bénéfices industriels et commerciaux provenant de l'EURL Promo II et des bénéfices non commerciaux et, enfin, a rejeté le surplus des conclusions de sa requête ;

2°) réglant l'affaire au fond, de prononcer la décharge des impositions et pénalités restant en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code civil ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu l'ordonnance n° 67-281 du 23 septembre 1967 ;

Vu le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Jérôme Michel, Maître des Requêtes,
- les observations de Me Odent, avocat de M. A,
- les conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public ;

La parole ayant été à nouveau donnée à Me Odent, avocat de M. A ;

Considérant qu'il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle et d'une vérification de comptabilité de son activité de conseil juridique et fiscal ; que, concomitamment, l'administration a procédé à des vérifications de comptabilité de la SA Sefac, de la SARL Promo II, des groupements d'intérêt économique (GIE) ADE, ATA et Air Carribes dans lesquels il détenait des participations ; qu'à l'issue de ces contrôles, M. A a été assujetti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 1991 et 1992 assorties de pénalités ; qu'il demande l'annulation de l'article 6 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 8 juin 2006 rejetant le surplus des conclusions de sa requête tendant à l'annulation du jugement du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne du 11 mars 2003 rejetant sa demande en décharge de ces impositions ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs aux bénéfices non commerciaux :

Considérant que la cour a suffisamment répondu au moyen tiré de l'absence de réception par le contribuable de la réponse à ses observations sur la notification de redressements relative à ses bénéfices non commerciaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 151 octies du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : I. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle ou de l'apport d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes : L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure... II. Le régime défini au I s'applique : Sur simple option exercée dans l'acte constatant la constitution de la société... L'option est exercée dans l'acte d'apport conjointement par l'apporteur et la société ; elle entraîne l'obligation de respecter les règles prévues au présent article ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que, par une convention en date du 28 octobre 1991, M. A a fait apport de sa clientèle afférente à son activité de conseil juridique à la SA Sefac qui exerçait également une telle activité ; qu'estimant qu'il satisfaisait aux conditions posées par l'article 151 octies précité du code général des impôts, il n'a pas déclaré la plus-value réalisée lors de cet apport ; que la cour, après avoir, par une appréciation souveraine, relevé que l'acte d'apport, enregistré le 2 septembre 1992, ne mentionnait pas l'option pour le report d'imposition de cette plus-value, n'a pas méconnu les dispositions de cet article en jugeant que la plus-value devait être taxée immédiatement en l'absence d'option dans l'acte d'apport lui-même nonobstant la circonstance que cette option résultait du procès-verbal de la délibération de l'assemblée générale extraordinaire de la société en date du 29 mai 1992, ayant donné lieu à enregistrement et à un dépôt au greffe du tribunal de commerce ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs à l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de M. A :

Considérant que s'agissant des droits correspondant à des revenus que l'administration a regardés comme étant d'origine indéterminée, la cour n'a pas dénaturé les faits qui lui étaient soumis en estimant, par une appréciation souveraine qui n'est pas susceptible d'être discutée devant le juge de cassation, que les documents produits par M. A ne permettaient pas de justifier de l'origine de quatre crédits portés sur ses relevés bancaires et que l'administration qui avait d'ailleurs adressé au requérant une mise en demeure de compléter sa réponse sur ce point était en droit de les taxer d'office ;

Considérant qu'après avoir relevé, par une appréciation souveraine exempte de dénaturation, que si le contribuable avait mentionné dans sa déclaration de revenus de l'année 1993 une adresse dans les Hauts-de-Seine, il avait envoyé au cours de l'examen de sa situation fiscale d'ensemble quatre correspondances entre le 1er août et le 30 septembre 1994 faisant état d'une adresse au ... et un autre courrier du 8 novembre 1994 indiquant une adresse différente dans la même commune, la cour a pu à bon droit en déduire que la notification de redressement du 16 décembre 1994 avait été régulièrement présentée au ..., même si elle avait été retournée à son expéditeur avec la mention n'habite plus à l'adresse indiquée ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs aux revenus de capitaux mobiliers :

Considérant, en premier lieu, que les moyens contestant la régularité de la procédure d'imposition suivie à l'encontre d'une société soumise au régime d'imposition des sociétés de capitaux sont inopérants au regard des impositions personnelles mises à la charge de l'un de ses associés ; que, par suite, la cour n'a pas commis d'erreur de droit en ne répondant pas à son moyen tiré du vice de procédure qui aurait entaché la procédure d'imposition suivie à l'égard de la SA Sefac ;

Considérant, en deuxième lieu, que la cour, qui n'a pas dénaturé les faits, s'est livrée à une appréciation souveraine, en estimant que les frais de déplacement, correspondant à la location d'un avion privé pour se rendre à Tarbes, qui ont été réintégrés dans les résultats de l'année 1991 de la SA Sefac dont M. A était le dirigeant, n'avaient pas de caractère professionnel en l'absence de tout élément de nature à justifier de l'intérêt pour l'entreprise de ce déplacement ; qu'ayant ainsi exactement qualifié les faits, elle n'a pas commis d'erreur de droit en ne soulevant pas d'office le moyen tiré de ce que ces sommes devaient être imposées dans la catégorie des traitements et salaires dès lors qu'il ne ressortait pas des pièces qui lui étaient soumises que ces frais avaient un rapport avec ses fonctions de dirigeant de la société et en jugeant qu'elles correspondaient à des revenus distribués à M. A imposables sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du code général des impôts ;

Considérant, en troisième lieu, que la cour n'a pas dénaturé les pièces de son dossier en relevant que la prise en charge par la SA Sefac, dont le siège était situé à Troyes dans l'Aube, des loyers correspondant à des locaux d'habitation situés à Pierrefeu dans le Var ne correspondait pas à des dépenses exposées dans son intérêt, alors que l'administration apportait la preuve qui lui incombe qu'en l'absence de tout élément probant, ces dépenses n'avaient pas de caractère professionnel ; qu'ayant ainsi exactement qualifié les faits, elle n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ces dépenses n'étaient pas susceptibles de se rattacher à l'exercice des fonctions de dirigeant de M. A et devaient être imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et non dans celle des traitements et salaires ;

Considérant, enfin, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A a cédé le 9 décembre 1991 à la SARL EWA les parts qu'il détenait dans le GIE ADE au prix de 10 505 560 F, correspondant à une valeur de la part de 11 320 F alors que la valeur nominale est de 125 F, montant retenu par l'administration comme correspondant à la valeur réelle du titre ; que la cour, après avoir relevé, sans dénaturer les faits, que le groupement avait acquis un seul avion, financé par emprunt, dont l'exploitation générait des déficits importants et que l'existence d'une clientèle n'était pas démontrée, a pu juger, par un arrêt exempt d'erreur de droit, alors que le requérant n'apportait aucun élément probant de nature à remettre en cause la valeur de la part retenue par l'administration, que le prix de vente anormalement élevé révélait un acte anormal de gestion et qu'il y avait lieu d'imposer M. A à concurrence du montant excédant la valeur nominale des titres cédés dans ses propres revenus de capitaux mobiliers ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs aux redressements procédant des vérifications de comptabilité du GIE Air Carribes :

Considérant, en premier lieu et d'une part, qu'aux termes de l'article 239 quater du code général des impôts dans sa rédaction applicable : I. Les groupements d'intérêt économique constitués et fonctionnant dans les conditions prévues par l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 n'entrent pas dans le champ d'application du 1 de l'article 206, mais chacun de leurs membres est personnellement passible, pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt... ; que, d'autre part, en vertu de l'article 1er de l'ordonnance du 23 septembre 1967, ultérieurement codifié à l'article L. 251-1 du code de commerce, le but d'un groupement d'intérêt économique est de mettre en oeuvre tous les moyens propres à faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres, son activité doit se rattacher à cette activité économique et ne peut avoir qu'un caractère auxiliaire par rapport à celle-ci ; qu'enfin, il résulte de l'article 1871-1 du code civil que dans les sociétés en participation exerçant une activité commerciale, les rapports entre associés sont régis en tant que de besoin par les dispositions applicables aux sociétés en nom collectif et que chaque associé a, sauf convention contraire, la qualité de commerçant et la qualité de gérant ;

Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le GIE Air Carribes, dont M. A est membre, a été créé le 15 juin 1990 et exerçait outre-mer l'activité de loueur d'un avion pris en crédit-bail dont il confiait l'exploitation à une société en participation ; que les associés du GIE qui étaient membres de la société en participation n'exerçaient pas à titre personnel une activité aéronautique ; que cette société en participation n'exploitait pas elle-même les avions et les sous-louait à des tiers ; que la cour, qui s'est appropriée les motifs du tribunal qui a relevé ces faits, n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que le GIE n'avait pas été créé pour développer l'activité économique de ses membres, alors même que ceux-ci étaient membres de la société en participation, dès lors que le GIE exerçait la même activité que la société et ne pouvait être regardé comme ayant une activité auxiliaire à celle-ci et en en déduisant que, ne fonctionnant pas dans les conditions prévues par l'ordonnance de 23 septembre 1967, il devait être assujéti à l'impôt sur les sociétés ;

Considérant, en second lieu, que la cour, qui n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant inopérant le moyen tiré des vices de procédure qui auraient entaché la vérification du GIE Air Carribes assujéti à l'impôt sur les sociétés à l'issue du contrôle dont il a fait l'objet et dont M. A était membre, a suffisamment motivé son arrêt en précisant que l'éventuelle irrégularité de la procédure suivie à l'égard du GIE ne pouvait avoir d'autre conséquence que la décharge des impositions mises à la charge du groupement ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs au redressement procédant de la remise en cause des déficits provenant du GIE ATA :

Considérant que la cour a omis de répondre au moyen tiré de ce que M. A n'aurait pas reçu la réponse à ses observations en date du 30 décembre 1994 concernant la remise en cause des déficits déclarés au titre de sa participation dans le GIE ATA à la suite de l'assujéttissement de ce groupement à l'impôt sur les sociétés ; que M. A est fondé à demander, dans cette mesure, l'annulation de l'arrêt ;

Sur les motifs de l'arrêt relatifs à la vérification de comptabilité de la SARL Promo II :

Considérant qu'en jugeant qu'il incombait à M. A d'établir que la SARL Promo II aurait fait l'objet de deux vérifications de comptabilité au titre de l'exercice clos en 1990 alors qu'il lui appartenait de se déterminer au vu des résultats de son instruction, la cour a commis une erreur de droit ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, M. A est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il porte sur l'imposition procédant de la vérification de comptabilité de cette société ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que M. A est seulement fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué en ce qui concerne les redressements procédant de la vérification de comptabilité de la société Promo II et du redressement procédant de la remise en cause du déficit déclaré au titre de l'activité du GIE ATA ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de renvoyer l'affaire en ce qui concerne les conséquences des redressements effectués à l'égard du GIE ATA en l'absence au dossier des pièces de nature à permettre de juger l'affaire et de faire application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative en ce qui concerne les redressements des résultats de la société Promo II et de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction que la SARL Promo II a été créée le 1er octobre 1990 entre M. A et sa fille et qu'une assemblée générale a pris acte de la cession de parts intervenue le 9 novembre 1990 par laquelle M. A est devenu associé unique et de la transformation de la société en EURL, dont Mme Prima est devenue la gérante ; que le 31 octobre 1992, la société s'est à nouveau transformée en SARL, tout en continuant à relever de l'article 8 du code général des impôts, jusqu'en 1994 ; que si à l'issue de la vérification de comptabilité des comptes de la société dont M. A n'était plus l'unique associé, la notification de redressement du 6 juillet 1994 a été adressée à bon droit à la société SARL Promo II, la réponse aux observations de la société du 19 août 1994 a été à tort adressée non à la gérante de la société qui avait seule qualité pour suivre la vérification et les conséquences de celle-ci mais à M. A qui n'était pas, au moment du contrôle, l'unique associé de la société ; que s'il est constant que l'administration a réuni la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, il ne résulte pas de l'instruction que la société qui n'était pas représentée à la séance du 13 novembre 1995 ait reçu la convocation, alors que celle-ci qui a été envoyée à une ancienne adresse est revenue avec la mention n'habite pas à l'adresse indiquée et qu'une autre convocation a été adressée à M. A qui n'avait pas, ainsi qu'il a été dit précédemment, qualité pour la recevoir ; que, par suite, la société a été privée des garanties attachées à la procédure contradictoire ; que, dès lors, la procédure doit être regardée comme irrégulière ; que, dans la mesure où la procédure suivie avec la société Promo II a eu pour conséquence des redressements de ses propres revenus dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en raison de l'option de la société pour le régime des sociétés de l'article 8 du code général des impôts, le requérant est en droit d'invoquer, dans les circonstances de l'espèce, l'irrégularité de la procédure ; qu'il est fondé, en conséquence, à demander la réformation du jugement attaqué et la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu procédant de ce redressement ;

Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement d'une somme de 1 000 euros à M. A sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DECIDE :

-----

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Nancy du 8 juin 2006 est annulé en ce qui concerne le redressement consécutif à la vérification de comptabilité de la SARL Promo II et celui procédant de la vérification de comptabilité du GIE ATA.

Article 2 : M. A est déchargé de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujéti au titre des années 1991 et 1992 en tant qu'elle procède du redressement des résultats de la SARL Promo II ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 3 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Nancy en tant qu'elle porte sur le redressement procédant de la vérification de comptabilité du GIE ATA.

Article 4 : Le jugement du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne du 11 mars 2003 est réformé en ce qu'il a de contraire à la présente décision.

Article 5 : Le surplus des conclusions du pourvoi de M. A est rejeté.

Article 6 : L'Etat versera une somme de 1 000 euros à M. A sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 7 : La présente décision sera notifiée à M. André A et au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique.