

N°1610267 – M. Pierre V... et Mme Katya T...

I. Au cours de l'année 2015, M. V... et Mme T..., qui sont soumis à une imposition commune en tant que partenaires de PACS, ont fait l'objet d'un contrôle sur pièces à l'issue duquel l'administration fiscale leur a notifié des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre des années 2012, 2013 et 2014. Le service a, en effet, considéré que M. V... avait perçu des revenus distribués de la société Bmykey, dont il est le gérant et l'associé majoritaire, qui n'ont pas été déclarés par cette société. Les requérants contestent devant vous ces suppléments d'imposition.

II. Vous pourrez à titre liminaire constater l'existence d'un non-lieu à statuer à hauteur des sommes dégrévées le 26 avril 2017 par l'administration, qui s'élèvent à 4 902 euros au titre de l'année 2012, 13 521 euros au titre de l'année 2013 et 17 376 euros. Ces sommes portent clairement sur les impositions supplémentaires mises à la charge des requérants, et viennent donc réduire l'étendue du litige. En revanche, si par une seconde décision du 26 février 2019, l'administration fiscale a également procédé au dégrèvement d'une partie des contributions sociales mises à la charge des requérants au titre des années 2013 et 2014, pour un montant total de 3 939 euros, il semblerait que cette somme porte uniquement sur les impositions primitives auxquelles les requérants avaient été assujetties, et qui ne nous semblent pas contestées dans la requête. Nous vous proposons donc de considérer que ces sommes sont hors champ du litige et n'entraînent donc pas de non-lieu à statuer supplémentaire.

III. Ceci étant dit, vous pourrez constater que l'enjeu du litige s'est drastiquement réduit depuis l'introduction de la requête. Pour résumer, les requérants ont réussi à démontrer que la société Bmykey avait bien déclaré les dividendes perçus par M. V..., qui n'entraient donc pas dans le champ de l'article 111 a du code général des impôts et pouvaient par conséquent se voir appliquer l'abattement de 40 % prévu au 2° du 3 de l'article 158 de ce code. Le dégrèvement prononcé par l'administration n'est toutefois pas total, dans la mesure où celle-ci présente une demande de compensation. Il vous reste donc à examiner le seul moyen portant sur la régularité de la procédure soulevé par les requérant, ainsi qu'à examiner le bien-fondé de la demande qui vous est présentée par l'administration.

A) S'agissant de la motivation de la proposition de rectification tout d'abord, vous noterez que, contrairement à ce que soutiennent les requérants, celle-ci comporte la mention de l'imposition en litige, de l'année concernée, du

montant de l'imposition ainsi que les motifs de droit et de fait qui en constituent le fondement, de manière suffisante pour permettre aux intéressés de présenter utilement leurs observations, ce qu'ils ont fait au demeurant. Ils ne sont, par ailleurs, pas fondés à s'appuyer sur la doctrine administrative, qui n'est pas opposable en matière procédurale (voyez l'arrêt de principe en la matière, **CE, 29 juillet 1983, M. X, n°31761, A**).

B) S'agissant ensuite du bien-fondé de l'imposition, comme nous vous le disions, M. V... et Mme T... ont versé au dossier l'ensemble des pièces permettant de justifier que la société Bmykey a bien déclaré les revenus distribués à M. V... en tant que dividendes à travers les déclarations n°2777D.

Toutefois, l'administration fiscale vous présente une demande de compensation sur le fondement de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales. En effet, elle considère, d'une part, que M. V... n'a pas déclaré l'intégralité des dividendes versés par la société Bmykey et, d'autre part, qu'au titre de l'année 2012, celle-ci a pris à sa charge les contributions sociales dont M. V... devait s'acquitter sur lesdits dividendes, à hauteur de 3 240 euros de sorte que cette somme doit être regardée comme une somme mise à la disposition de M. V... sur le fondement du 2° du 1. de l'article 109 du code général des impôts.

Comme le rappelait Bruno Martin-Laprade dans sa chronique publiée à la RFJ de 1975 commentant la décision ***Sieur X*** rendue en **Section le 21 mars 1975 sous le n°87573, A**, la compensation suppose la réunion de deux critères qui « sont, d'une part, l'existence d'une matière imposable non comprise dans l'assiette de l'imposition contestée, d'autre part, une erreur de calcul dans le décompte de l'impôt correspondant à l'assiette initiale ». Dans ses conclusions sous la décision ***Sté BNP Paribas*** rendue le **18 juillet dernier sous le n°404226 et fichée en B**, E. Bokdam-Tognetti rappelle que le mécanisme de l'article L. 203 du livre des procédures fiscales permet à l'administration de ne pas procéder à tout ou partie du dégrèvement que devrait normalement emporter la demande en décharge ou en réduction d'imposition fondée d'un contribuable, en invoquant la compensation et en sauvant ainsi un impôt injustifié par un impôt éludé. Elle ajoute (nous citons) « *Ce sauvetage de l'impôt éludé, qui vise une autre matière imposable que l'acte d'imposition initialement visé par la réclamation et doit donc être distingué de la substitution de base légale, se fait sans considération de certaines garanties élémentaires dont bénéficie en principe tout contribuable* ». C'est la raison pour laquelle il vous appartient d'office de déterminer si la demande qui vous est présentée par l'administration fiscale a la nature d'une demande de compensation ou plutôt si, sous couvert d'une telle demande, elle sollicite en réalité que l'imposition mise à la charge du contribuable soit maintenue sur la base d'un autre fondement, qu'il s'agisse

d'une autre base légale au sens strict ou d'un autre motif de droit ou de fait. Dans un tel cas de figure, il entre dans votre office de requalifier la demande présentée par l'administration et de faire application des règles de la substitution de base légale, qui vous conduisent notamment à vérifier si la substitution demandée ne prive le contribuable d'aucune garantie (voyez en ce sens, outre la décision de 1975, **CE, 8 novembre 1989, Hermès, n°54527** ou encore **CE, 2 mars 1994, de Wulf, n°78158**).

En l'espèce, nous peinons à voir dans la demande de l'administration une véritable compensation. En effet, le premier fondement de cette demande consiste à substituer au motif initialement retenu par l'administration, à savoir l'impossibilité de bénéficier d'un abattement dans le cadre de revenus distribués sur le fondement du 111, a du code général des impôts, un nouveau motif tiré de ce que les dividendes déclarés par M. V... ont été minorés. La base d'imposition est la même, à savoir un rehaussement dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

De même, s'agissant de la seconde demande de compensation, l'administration vous demande en fait de substituer à la base d'imposition et au motif initial d'imposition une autre base légale (l'article 109, 1., 2°) et un nouveau motif (la prise en charge par l'entreprise des contributions sociales dues par M. V...). Mais là encore, l'assiette de l'imposition est toujours la même.

Nous estimons pour notre part qu'il s'agit donc là de demandes de substitutions de motifs et de base légale qui doivent par conséquent vous amener à vous interroger sur leurs conséquences en termes de garanties procédurales.

Celles-ci sont nulles en l'espèce, puisque les requérants ont été imposés selon la procédure de rectification contradictoire, et ont pu présenter des observations et se voir notifier une réponse aux observations du contribuable. La commission départementale des impôts n'est pas compétente en matière de revenus de capitaux mobiliers. La substitution demandée par l'administration n'est donc pas de nature à priver les contribuables d'une quelconque garantie.

Reste à savoir si cette demande est fondée. Sans hésitation, au vu des pièces du dossier comme de l'absence de réplique des requérants sur ce point, l'insuffisance de déclaration pointée du doigt par l'administration, à hauteur de 2 000 euros pour 2012, 3 000 euros pour 2013 et de 6 587 euros pour 2014 nous semble établie, et vous pourrez faire droit à la demande du service sur ce point.

S'agissant de la seconde demande, portant sur les contributions sociales que l'entreprise Bmykey aurait prises à sa charge, nous sommes du même avis, bien que la situation soit moins claire. Il semblerait en effet que M. V... se soit vu créditer sur son compte courant d'associé une somme de 24 000 euros de dividendes, l'autorisant par conséquent à prélever une somme égale à ce

montant. Mais, dans le même temps, la société a inscrit au débit de son compte courant d'associé la somme de 3 240 euros. Or, il nous semble retenir de nos humbles connaissances en comptabilité que, ce faisant, la société a entendu caractériser l'existence d'une dette de son associé à son égard, ce qui laisse entendre que c'est bien elle qui a fait l'avance des prélèvements sociaux en question. Et rien ne vous indique au dossier que cette somme aurait été finalement acquittée par M. V..., qui indique d'ailleurs bien que cette somme a été acquittée par la société en son nom. Dans la mesure où la charge de ces prélèvements a reposé sur la société, alors qu'il s'agissait de prélèvements dus par M. V... à titre personnel, l'administration fiscale nous semble fondée à soutenir que cette somme doit être regardée comme une somme mise à la disposition de son associé sur le fondement du 2° du 1. de l'article 109 du code général des impôts.

PCMNC :

- **au non-lieu à statuer à hauteur de la somme de 35 799 euros dégrévée par l'administration fiscale en cours d'instance ;**
- **à ce qu'une somme de 1 500 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;**
- **et enfin, au rejet du surplus des conclusions présentées par les requérants.**