

Vu les procédures suivantes :

I- Par une requête et des mémoires enregistrés le 29 janvier 2020, le 4 février, le 15 février, le 30 septembre et le 8 décembre 2022 sous le numéro 2000655, M. et Mme C A, représentés par Me Tournoud, demandent au tribunal, dans le dernier état de leurs écritures :

1°) de prononcer, à titre principal, la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2013 et 2014, et des pénalités correspondantes ;

2°) à titre subsidiaire, de prononcer la décharge des suppléments de prélèvements sociaux imposés au nom de M. A au titre de ses revenus réputés distribués de l'année 2014 à raison de la fraction exclue des revenus du patrimoine ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 400 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- lors de la vérification de comptabilité des sociétés Z et Y, il a été justifié des frais de déplacement payés au moyen de la carte bancaire de M. A ; les sommes perçues ont ainsi la nature de remboursement de frais à caractère professionnel et ne sont pas des revenus distribués ;

- le remboursement des billets d'avion à M. A ne peut être remis en cause au seul motif que la pièce est libellée à son nom et pas à celui de l'entreprise alors que c'est le principe même des remboursements de frais ; a minima, les distributions devront être remises en causes lorsqu'elles ont été imposées pour ce seul motif ;

- selon la réponse Lyautey : AN 8-7-1954 n° 12029 et le BOI-BIC-CHG-10-20-20 n°50 du 19-5-2014, la déduction de frais de voyage, de réception et de représentation ne doit pas être refusée pour le seul motif que le montant de ces frais n'est pas justifié par la production de documents formant preuve certaine ;

- les sanctions pour manquement délibéré ne sont pas justifiées par les motifs liés à l'insuffisance de justification ou d'erreurs de rattachement ;

- les revenus distribués perçus au titre de l'année 2014 ne sont pas assujettis aux prélèvements sociaux applicables aux revenus du patrimoine pour la part excédant le seuil de 10 % du capital social.

Par des mémoires en défense enregistrés le 9 décembre 2020, le 9 février et le 21 novembre 2022, et le 17 janvier 2023, la direction de contrôle fiscal Centre-Est conclut au non-lieu à statuer à hauteur des sommes dégrévées et au rejet du surplus de la requête.

Elle soutient que :

- les rectifications correspondant aux distributions provenant de la SCI X sont abandonnées ;
- une fraction des prélèvements sociaux est dégrévée ;
- les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de ce qu'une partie des sommes rehaussées ne relevait pas de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Par un mémoire enregistré le 14 avril 2023, la direction de contrôle fiscal Centre-Est demande, à titre subsidiaire, une substitution de base légale.

II- Par une requête et des mémoires enregistrés le 9 août 2021, le 2 février, le 15 février, le 8 septembre et le 30 septembre 2022 sous le numéro 2105469, M. et Mme C A, représentés par Me Tournoud, demandent au tribunal, dans le dernier état de leurs écritures :

1°) de prononcer, à titre principal, la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2015 et 2016, et des pénalités correspondantes ;

2°) à titre subsidiaire, de prononcer la décharge des suppléments de prélèvements sociaux imposés au nom de M. A au titre de ses revenus réputés distribués des années 2015 et 2016 à raison de la fraction exclue des revenus du patrimoine ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 400 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- lors de la vérification de comptabilité des sociétés Z et Y, il a été justifié des frais de déplacement payés au moyen de la carte bancaire de M. A ; les sommes perçues ont ainsi la nature de remboursement de frais à caractère professionnel et ne sont pas des revenus distribués ;

- le remboursement des billets d'avion à M. A ne peut être remis en cause au seul motif que la pièce est libellée à son nom et pas à celui de l'entreprise alors que c'est le principe même des remboursements de frais ; a minima, les distributions devront être remises en causes lorsqu'elles ont été imposées pour ce seul motif ;

- selon la réponse Lyautey : AN 8-7-1954 n° 12029 et le BOI-BIC-CHG-10-20-20 n°50 du 19-5-2014, la déduction de frais de voyage, de réception et de représentation ne doit pas être refusée pour le seul motif que le montant de ces frais n'est pas justifié par la production de documents formant preuve certaine ;

- les revenus distribués perçus au titre des années 2015 et 2016 ne sont pas assujettis aux prélèvements sociaux applicables aux revenus du patrimoine pour la part excédant le seuil de 10 % du capital social.

Par des mémoires en défense enregistrés le 29 novembre 2021, le 9 février et le 21 novembre 2022, la direction de contrôle fiscal Centre-Est conclut au non-lieu à statuer à hauteur des sommes dégrevées et au rejet du surplus de la requête.

Elle soutient que les moyens soulevés ne sont pas fondés.

Les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de ce qu'une partie des sommes rehaussées ne relevait pas de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

Par un mémoire enregistré le 14 avril 2023, la direction de contrôle fiscal Centre-Est demande, à titre subsidiaire, une substitution de base légale.

III- Par une requête enregistrée le 15 septembre 2022 sous le numéro 2205933, M. C A, représenté par Me Tournoud, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des rappels de prélèvements sociaux mis à sa charge au titre des années 2014, 2015 et 2016 à raison de la fraction excédant le seuil de 10 % des revenus réputés distribués par les sociétés Z et Y ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient qu'en qualité de gérant majoritaire des sociétés Z et Y, la fraction de revenus distribués excédant 10 % du capital ne peut être assujettie aux prélèvements sociaux applicables aux revenus du patrimoine.

Par un mémoire en défense enregistré le 10 mars 2023, la direction de contrôle fiscal centre-est conclut, à titre principal, au non-lieu à statuer et, à titre subsidiaire, au rejet de la requête.

Elle soutient que les revenus distribués perçus au titre de ces années ne sont pas assujettis aux prélèvements sociaux applicables aux revenus du patrimoine pour la part excédant le seuil de 10 % du capital social.

Vu les autres pièces de ces dossiers.

Vu :

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

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

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Bailleul, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Journé, rapporteur public,

Considérant ce qui suit :

1. A la suite des vérifications de comptabilité des sociétés X, Y et Z, l'administration a mis à la charge du foyer fiscal de M. A les revenus qu'elle a regardés comme distribués entre ses mains au titre des années 2013, 2014, 2015 et 2016, en sa qualité d'associé et de gérant des trois sociétés. Par une requête enregistrée le 29 janvier 2020 sous le numéro 2000655, M. et Mme A demandent la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2013 et 2014 ainsi que la décharge des pénalités correspondantes. Par une seconde requête enregistrée le 9 août 2021 sous le numéro 2105469, ils demandent la décharge des impositions supplémentaires et des pénalités auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2015 et 2016. La requête présentée par M. A enregistrée le 15 septembre 2022 sous le numéro 2205933 tend à la décharge des prélèvements sociaux auxquels il a été assujetti au titre de ces mêmes années.

2. Les requêtes n° 2000655, 2105469 et 2205933 présentent à juger des questions semblables et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu, par suite, de les joindre pour se prononcer par un même jugement.

Sur le bien-fondé des distributions :

3. Par une décision du 8 décembre 2020, l'administratrice générale des finances publiques en charge de la direction de contrôle fiscal Centre-Est a renoncé aux rectifications correspondant aux distributions de la SCI X et a dégrevé les suppléments de droit et les pénalités afférents à ces rehaussements. Il n'y a dès lors plus lieu de se prononcer sur les conclusions présentées par M. et Mme A dans leur requête n° 2000655 à hauteur du montant dégrevé.

4. Aux termes de l'article 62 du code général des impôts : " Les traitements, remboursements forfaitaires de frais et toutes autres rémunérations sont soumis à l'impôt sur le revenu au nom de leurs bénéficiaires s'ils sont admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés par application de l'article 211, même si les résultats de l'exercice social sont déficitaires, lorsqu'ils sont alloués : Aux gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes () ". Aux termes de l'article 39 du même code : " 1. Le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant, sous réserve des dispositions du 5, notamment : / 1° Les frais généraux de toute nature, les dépenses de personnel et de main-d'œuvre, le loyer des immeubles dont l'entreprise est locataire. / Toutefois les rémunérations ne sont admises en déduction des 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. Cette disposition s'applique à toutes les rémunérations directes ou indirectes, y compris les indemnités, allocations, avantages en nature et remboursements de frais () ". Aux termes de l'article 111 du même code : " Sont notamment considérés comme des revenus distribués : () / c. Les rémunérations et avantages occultes ; / d. La fraction des rémunérations qui n'est pas déductible en vertu du 1° du 1 de l'article 39 () ".

5. Il résulte de ces dispositions que les remboursements de frais de déplacements perçus par un gérant majoritaire de société à responsabilité limitée constituent, en principe, même en l'absence de justificatifs, un élément de sa rémunération imposable, en application de l'article 62 du code général des impôts, dans la catégorie des rémunérations allouées aux gérants majoritaires de société à responsabilité limitée, sauf si l'administration établit que les sommes correspondantes n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation explicite en tant que remboursements octroyés au personnel ou que leur montant, ajouté aux autres éléments de la rémunération, a pour effet de porter le total de celle-ci à un niveau excessif. Dans chacun de ces deux derniers cas, ces sommes

sont imposées dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement, respectivement, des c et d de l'article 111 du même code.

En ce qui concerne la société Z :

6. M. A est gérant et associé des sociétés Z et Y imposables à l'impôt sur les sociétés. A l'issue de vérifications de comptabilité portant sur la période du 1er avril 2012 au 31 mars 2016, l'administration a réintégré dans les résultats imposables de ces sociétés, des charges non engagées dans l'intérêt de l'entreprise ainsi que des charges non assorties de factures justificatives. Ces dépenses ont été regardées comme des revenus distribués entre les mains de M. A et réintégréées aux revenus de son foyer fiscal au titre des années 2013, 2014, 2015 et 2016.

7. La société Z a déduit des frais de voyages et de déplacement engagés par son gérant à l'aide d'une carte bancaire mise à sa disposition par la société. M. A soutient qu'il a justifié du caractère professionnel de ces dépenses mais il résulte de l'instruction que figurent parmi ces charges des dépenses personnelles qui ont pu être identifiées par l'administration malgré l'absence d'inscription distincte en comptabilité. En outre, certaines charges ont été enregistrées en comptabilité à partir des seuls relevés bancaires, sans aucune justification de leur nature, et les justificatifs qui ont pu être fournis par la société Z n'ont pas permis de rattacher l'ensemble de ces charges à l'activité de cette société. En effet, si M. A fait valoir que l'administration ne peut remettre en cause les frais de billets d'avion qu'il a exposés au seul motif qu'ils sont libellés à son nom et non à celui de la société, il résulte de l'instruction que les factures relatives aux billets d'avions ont été envoyées au domicile du requérant sans qu'il soit possible de déterminer s'il voyageait pour la société qui a pris en charge les frais puisque M. A est gérant et associé de deux sociétés exerçant dans le même secteur d'activité. Ainsi, le requérant qui ne verse à l'appui de ses allégations aucun élément susceptible de rattacher les dépenses supportées par la société Z à son activité, alors qu'il est seul en mesure de l'établir, n'est pas fondé à soutenir que les charges remises en cause sont des remboursements de frais professionnels non imposables.

8. Si M. et Mme A se prévalent d'une réponse ministérielle du 8 juillet 1954 et du BOI-BIC-CHG-10-20-20 n°50, le paragraphe qu'ils citent n'autorise pas la déduction de frais dont l'intérêt pour l'entreprise de les prendre en charge n'est pas établi.

9. L'inscription en comptabilité de dépenses non assorties de justificatifs suffisants, de frais professionnels et de dépenses à caractère personnel ne répond pas à l'exigence de comptabilisation explicite en tant que remboursements octroyés par la société à son

dirigeant. Dans ces conditions, l'administration établit que les distributions de la société Z qui s'élèvent à la somme de 6 250 euros au titre de l'année 2013, 19 516 euros au titre de l'année 2014, 19 995 euros au titre de l'année 2015 et 3 794 euros au titre de l'année 2016, sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers sur le fondement du c de l'article 111 du code général des impôts.

En ce qui concerne la société Y :

10. Il résulte de l'instruction que la société Y a déduit des frais de voyage et de déplacement engagés par M. A à l'aide de la carte bancaire mise à sa disposition par la société sans justifier la nature des dépenses engagées. Elle a également remboursé des frais de déplacement à son gérant sans que ce dernier ne justifie la réalité des déplacements entrepris ou la nature des dépenses couvertes par ces remboursements qui présentent un caractère forfaitaire. Par suite, les requérants ne peuvent soutenir que le caractère professionnel de ces charges est établi.

11. Ces sommes qui n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation explicite ont pu valablement être regardées comme des distributions effectuées au profit du dirigeant à hauteur de 1 758 euros au titre de l'année 2013, de 4 900 euros au titre de l'année 2014 et de 1 324 euros au titre de l'année 2015.

12. En revanche, la société a versé à M. A le 3 février 2016, une somme de 9 403,45 euros correspondant au remboursement forfaitaire de frais de déplacements au profit de son gérant. Le remboursement apparaît distinctement en comptabilité et il n'est pas établi ni même allégué qu'il serait sans lien avec la fonction de M. A dans la société. Par suite, la somme de 9 403 euros versée par la société Y en 2016 ne relève pas de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Eu égard au principe d'indépendance des procédures, l'administration ne peut utilement se prévaloir de la remise en cause de la déduction de la charge à l'issue de la vérification de comptabilité de la SARL Y pour faire échec à l'imposition de la somme sur le fondement de l'article 62 du code général des impôts.

13. L'administration demande, à titre subsidiaire, que la somme soit imposée sur le fondement de l'article 62 du code général des impôts dans la catégorie des traitements et salaires. Dès lors que l'imposition dans cette catégorie ne prive M. et Mme A d'aucune garantie, il y a lieu d'admettre la substitution de base légale demandée et d'imposer la somme de 9 403 euros versée par la société Y en 2016 dans la catégorie des traitements et salaires.

Sur le montant des prélèvements sociaux :

14. Par une décision du 17 janvier 2023, l'administration a dégrevé une somme de 1 917 euros, pénalités incluses, au titre de l'année 2014. Par une décision du 21 novembre 2022, elle a dégrevé une somme de 2318 euros, pénalités incluses, au titre de l'année 2015 et 222 euros, pénalités incluses, au titre de l'année 2016. Il n'y a dès lors plus lieu de statuer sur les conclusions en décharge des prélèvements sociaux à hauteur des sommes dégravées.

15. Il résulte de ce qui a été dit au point 13 que la somme de 9 403 euros remboursée à M. A en 2016 est imposable dans la catégorie des traitements et salaires et ne peut, par suite, être soumise aux prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine. Dans ces conditions, M. et Mme A doivent être déchargés des prélèvements sociaux restant en litige et des pénalités correspondantes calculés sur la somme de 9 403 euros perçue de la société Y en 2016.

16. Aux termes de l'article L. 131-6 du code de la sécurité sociale, dans sa version issue de la loi du 17 décembre 2012 de financement pour la sécurité sociale pour 2013, applicable aux revenus distribués ou payés à compter du 1er janvier 2013 : " Les cotisations d'assurance maladie et maternité, d'allocations familiales et d'assurance vieillesse des travailleurs indépendants non agricoles sont assises sur leur revenu d'activité non salarié. / Ce revenu est celui retenu pour le calcul de l'impôt sur le revenu () / Est également prise en compte, dans les conditions prévues au deuxième alinéa, la part des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts perçus par le travailleur non salarié non agricole, son conjoint ou le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité ou leurs enfants mineurs non émancipés et des revenus visés au 4° de l'article 124 du même code qui est supérieure à 10 % du capital social et des primes d'émission et des sommes versées en compte courant détenus en toute propriété ou en usufruit par ces mêmes personnes. Un décret en Conseil d'Etat précise la nature des apports retenus pour la détermination du capital social au sens du présent alinéa ainsi que les modalités de prise en compte des sommes versées en compte courant. () ". Aux termes de l'article L. 136-3 du même code : " Sont soumis à la contribution les revenus professionnels des employeurs et travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11. La contribution est assise sur les revenus déterminés par application des dispositions de l'article L.131-6. () ". Aux termes de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, relatif à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine, aux dispositions duquel renvoient directement ou indirectement les articles 1600-0 C, 1600-0 F bis et 1600-0 G du code général des impôts relatifs à la contribution sociale généralisée, aux prélèvements sociaux et à la contribution au remboursement de la dette sociale : " I.- Les

personnes physiques fiscalement domiciliées en France () sont assujetties à une contribution sur les revenus du patrimoine assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3 et L. 136-7 : () c) Des revenus de capitaux mobiliers ; () III.- La contribution portant sur les revenus mentionnés aux I et II ci-dessus est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu. () " .

17. Il résulte de ces dispositions que, si les revenus distribués définis aux articles 108 à 115 du code général des impôts ont en principe le caractère de revenus des capitaux mobiliers passibles de la contribution sociale sur les revenus du patrimoine, ils doivent être regardés, pour leur assujettissement aux prélèvements sociaux, comme des revenus d'activité pour leur fraction excédant 10 % du capital social et des primes d'émission ainsi que des sommes versées en compte courant. Cette fraction entrant ainsi dans le champ des contributions portant sur les revenus d'activité, elle ne saurait être soumise à celles assises sur les revenus du patrimoine.

18. M. et Mme A sont, par suite, fondés à soutenir que les revenus distribués réintégrés à leurs revenus imposables au titre des années 2013, 2014 et 2015 en ce qui concerne la SARL Y, et au titre des années 2014, 2015 et 2016 en ce qui concerne la société Z, transformée en SARL en 2014, ne peuvent être assujettis à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine pour la fraction excédant 10 % du capital social et des primes d'émission ainsi que des sommes versées en compte courant.

19. Aux termes de l'article R. 131-2 du code de la sécurité sociale : " Pour l'application du troisième alinéa de l'article L. 131-6 : 1° Les apports retenus pour la détermination du capital social sont les apports en numéraire intégralement libérés et les apports en nature à l'exclusion de ceux constitués par des biens incorporels qui n'ont fait l'objet ni d'une transaction préalable en numéraire ni d'une évaluation par un commissaire aux apports ; / 2° Les sommes versées en compte courant correspondent au solde moyen annuel du compte courant d'associé. Ce solde moyen annuel est égal à la somme des soldes moyens du compte courant de chaque mois divisée par le nombre de mois compris dans l'exercice ; / 3° Le montant du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte courant d'associé est apprécié au dernier jour de l'exercice précédant la distribution des revenus mentionnés aux articles 108 à 115 du code général des impôts et le versement des revenus visés au 4° de l'article 124 du même code. "

20. Il résulte de l'instruction que les revenus distribués par la SARL Y en 2013 et 2015 sont inférieurs à la fraction de 10 % du capital social de cette même société et sont en conséquence imposables dans la catégorie des revenus du patrimoine. Il en va de même des revenus distribués par la SARL Z au titre de l'année 2016. Par suite, la demande de décharge relative à ces revenus ne peut qu'être rejetée.

21. M. et Mme A ne contestent pas le montant des prélèvements sociaux déterminé par l'administration sur la fraction des revenus distribués excédant 10 % du capital social et des sommes versées en compte courant s'agissant des revenus de capitaux mobiliers perçus de la société Z au titre des années 2014 et 2015. Par suite, leur demande de décharge portant sur les sommes en question doit être rejetée.

22. Ainsi que le fait valoir l'administration en défense, M. et Mme A ne joignent pas à la procédure le détail du compte courant détenu par M. A dans la société Y au titre de l'exercice clos le 31 mars 2013. Dans ces conditions, il est impossible de déterminer la part des revenus distribués versés par la société Y en 2014 qui ne relève pas des revenus du patrimoine pour l'imposition aux prélèvements sociaux. Par suite, leur demande de décharge partielle doit être rejetée.

Sur les pénalités :

23. M. et Mme A contestent dans la requête enregistrée sous le numéro 2000655, les majorations de 40% mises à leur charge sur le fondement du a de l'article 1729 du code général des impôts au titre des années 2013 et 2014. Il résulte de ce qui précède que les distributions sont la conséquence de charges dont la réalité n'est pas justifiée et dont l'intérêt pour la société de les prendre en charge n'est pas établi. M. A, qui avait la libre disposition d'une carte bancaire, n'a déclaré aucun des montants perçus de ces sociétés au titre des années en litige. Ainsi, l'administration a pu valablement appliquer les majorations pour manquement délibéré aux droits supplémentaires mis à la charge de M. A, associé et gérant de ces deux sociétés.

Sur les frais liés au litige :

24. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat une somme 1000 euros en application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er :Il n'y a plus lieu de se prononcer sur les conclusions aux fins de décharge présentées par M. et Mme A à hauteur des montants dégrevés en cours d'instance.

Article 2 :M. et Mme A sont déchargés des prélèvements sociaux et des pénalités restant dus, calculés sur la somme de 9 403 euros versée en 2016 par la société Y.

Article 3 :L'Etat versera à M. et Mme A une somme de 1 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 :Le surplus des conclusions de ces requêtes est rejeté.

Article 5 :Le présent jugement sera notifié à M. et Mme C A et à l'administrateur général des finances publiques en charge de la direction de contrôle fiscal Centre-Est.

Délibéré après l'audience du 27 avril 2023, à laquelle siégeaient :

M. Pfauwadel, président,

Mme B et Mme D, assesseurs.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 11 mai 2023.

Le rapporteur,

C. B

Le président,

T. Pfauwadel

La greffière,

L. Rouyer

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

2, 2105469, 2205933