

N° 307131

M. Luigi Bragaglia et Mme Angela Di Savino

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 30 novembre 2009

Lecture du 30 décembre 2009

CONCLUSIONS

M. Edouard GEFFRAY, Rapporteur Public

Dans quelles conditions les sommes inscrites au crédit de comptes courants d'associés peuvent-elles être imposées par l'administration comme revenus d'origine indéterminée ? Telle est la question soulevée par le présent litige.

A l'issue d'un examen approfondi de leur situation fiscale personnelle pour la période du 1^{er} janvier 1992 au 31 décembre 1994, M. et Mme Bragaglia se sont vus notifier, au titre de l'année 1994, des redressements d'impôt sur le revenu, après mise en œuvre de la procédure de taxation d'office, intégrant des revenus d'origine indéterminés. Les intéressés, après admission partielle de leur réclamation, ont porté le litige devant le tribunal administratif de Nice. Le tribunal a prononcé la décharge des impositions encore en litige par un jugement du 26 décembre 2002, pour un motif tiré de l'irrégularité de la procédure d'imposition. Mais saisie en appel par le ministre de l'économie, la cour administrative d'appel de Marseille a annulé le jugement et rejeté les conclusions des contribuables par un arrêt du 2 mai 2007, contre lequel M. Bragaglia et son ex-épouse se pourvoient régulièrement en cassation.

- L'argumentation des requérants devant vous ne porte plus que sur la réponse qu'a apportée la cour sur la taxation d'office, comme revenus d'origine indéterminée, de sommes identifiées par l'administration comme inscrites aux comptes courants d'associé ouvert au nom de M. Bragaglia dans les écritures de deux SCI, la SCI Terrasses de la mer et la SCI Villa Karma, pour un montant total de 2 201 690 F.

La cour a en effet jugé « *que si les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ont, par application des dispositions de l'article 109-1 du CGI, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, la même présomption ne joue pas lorsque le compte courant d'associé est ouvert dans une société passible de l'impôt sur le revenu et il appartient alors au titulaire du compte de justifier de l'origine des sommes inscrites ; qu'il résulte de l'instruction que les sommes en litige ont été identifiées sur le compte courant d'associé ouvert au nom du contribuable dans les SCI Terrasses de la mer et Villa Karma, lesquelles ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés ; que par suite M. et Mme Bragaglia, qui ne justifient pas de l'origine de ces crédits, ne sont pas fondés à soutenir que l'administration n'était pas en droit d'imposer lesdites sommes dans la catégorie des ROI* ».

Les deux moyens soulevés par les requérants à l'encontre de l'arrêt nous semblent effectivement de nature à prospérer, même si le second soulève une question juridique plus intéressante que le premier.

1. Vous pourriez tout d'abord faire droit au moyen tiré de ce que la cour a dénaturé les écritures des requérants et omis de répondre aux moyens nouveaux et opérants développés dans un mémoire du 16 mars 2007.

La cour a certes visé ce mémoire, parvenu quelques jours avant la clôture de l'instruction, mais a analysé l'argumentation des requérants comme la simple confirmation « de leurs précédentes écritures ». Pourtant, les intéressés soulevaient des moyens nouveaux tant sur la justification de l'origine des sommes taxées que sur la question de principe de la présomption de qualification fiscale d'une somme créditée sur un compte courant d'associé d'une société de personnes. Ils faisaient notamment valoir que si les sommes créditées n'étaient pas imposables en tant que revenus de capitaux mobiliers, comme le soutenait l'administration, elles devaient nécessairement être qualifiées de bénéfices industriels et commerciaux, comme les autres revenus tirés de la participation aux résultats des SCI, et non comme des revenus d'origine indéterminée. Or, vous avez jugé que la procédure de taxation d'office prévue aux articles 176 et 179-2 du CGI n'est pas applicable à des sommes qualifiées au rôle de bénéfices industriels et commerciaux (CE, 10 mai 1991, n° 81593, Faverjon, RJF 7/91 n° 890).

Vous aurez entendu, à la lecture que nous vous avons faite de l'arrêt, que la cour n'a pas répondu à cette argumentation. Elle n'a pas plus, d'ailleurs, tenu compte des autres éléments fournis dans ce mémoire par les requérants, à savoir la justification des trois crédits litigieux relatifs à la villa Karma.

2. Vous pourriez donc annuler l'arrêt pour ce motif, mais nous vous proposerons plutôt d'accueillir le second moyen du pourvoi, qui vous donnera l'occasion de vous prononcer sur une question inédite sous cette forme.

Les deux intéressés soutiennent en effet que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les sommes en litige identifiées sur le compte courant d'associé ouvert au nom du contribuable dans les écritures des deux SCI ne pouvaient être présumées avoir le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers dès lors que ces sociétés n'étaient pas soumises à l'impôt sur les sociétés, et que l'administration était dès lors en droit de les imposer comme des revenus d'origine indéterminée.

Le premier temps du raisonnement de la cour nous semble exempt d'erreur de droit.

Comme vous le savez, toute somme que la société met à la disposition de l'associé a en principe le caractère d'un revenu distribué. Vous jugez ainsi constamment que les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE 8 février 1999, n° 140062, 9e et 10e ss., Boelcke : RJF 4/99 n° 376 ; CE 25 avril 2003, n° 236067, 8/3 SSR, Debarle : RJF 7/03 n° 904, concl. G. Bachelier BDCF 7/03 n° 100 ; CE 4 août 2006 n° 276210, 3/8, Caullery, RJF 11/06 n° 1358, concl. F. Sénors BDCF 11/06 n° 134). Il résulte cependant des dispositions des articles 108, 109 et 117 du code général des impôts que cette présomption ne joue que si la société en question est imposable à l'impôt sur les sociétés, et pour les mouvements de fonds entre une telle société et ses associés personnes physiques, le régime étant différent pour les personnes morales.

S'agissant des associés personnes morales, vous avez en effet jugé que le versement d'une rémunération ou d'un avantage occulte par une société de personnes dont certains associés sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés correspond, dans la mesure de leur participation, à une distribution imposable chez le bénéficiaire de cette rémunération ou avantage dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (CE 29 juin 2001 n° 223663, Belmes : RJF 10/01 n° 1233, concl. S. Austray p.869).

En revanche, la présomption ne joue pas lorsque est en cause une société non passible de l'impôt sur les sociétés (CE, 10 décembre 1980, RJF 2/81 n° 106), ce qui, comme le relevait S. Austray dans ses conclusions sur l'arrêt Belmes précité, est logique puisque les bénéfices réalisés par des sociétés qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, ne constituent pas des revenus distribués mais sont directement imposables, en vertu du principe de transparence fiscale, au niveau de chacun des associés.

S'agissant plus particulièrement d'une SCI, cette présomption vaut également, dès lors que la SCI est passible de l'impôt sur les sociétés. Vous avez en effet jugé, dans une affaire où était en cause l'imposition de sommes inscrites au compte courant d'un associé, que, dès l'instant où une société entre dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, toute somme qu'elle met à la disposition de l'un de ses associés et qui ne rémunère ni un service, ni une prestation, ni un prêt, a le caractère de revenu distribué, que l'exercice de la société soit bénéficiaire ou déficitaire et que la société ait été ou non effectivement soumise à l'impôt (CE 28 novembre 1979, n° 10816, 7e et 8e ss. : RJF 2/80 n° 152). La cour ne s'est donc pas trompée lorsqu'elle a jugé que le caractère présumé de RCM ne valait pas dans le cas d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés.

Mais elle en a déduit que l'associé titulaire du compte courant était obligé de justifier de l'origine des sommes inscrites, et qu'en l'absence d'une telle justification, l'administration était fondée à imposer les sommes litigieuses en tant que revenus d'origine indéterminés.

Ce deuxième temps du raisonnement nous semble entaché d'erreur de droit.

Vous avez en effet déduit du principe de transparence fiscale des sociétés de personnes que les bénéfices qu'elles réalisent sont réputés réalisés dès la clôture de l'exercice et acquis à cette date à chacun des associés, même s'ils n'ont pu en disposer (CE 5 février 1925, sieurs X..., Y..., Z... : Lebon p. 120 ; CE 7 juillet 1972, n° 79948 : Dupont 1972 p. 331, conclusions J. Delmas-Marsalet Dr. fisc. 26/73 c. 953). Les membres des sociétés de personnes sont donc personnellement imposables à raison de leur part dans les résultats sociaux (CE 26 avril 1976, n° 93212, Plén.), mais aussi des prélèvements de toute nature opérés en faveur de l'associé sur les résultats sociaux, qui correspondent aux sommes réintégréées dans le bénéfice comptable. Or, dans un cas comme dans l'autre, conformément au principe de transparence fiscale des sociétés de personnes, les sommes en cause sont imposables dans la catégorie d'imposition des résultats de la société de personnes, sauf à ce que le contribuable apporte la preuve que les sommes inscrites à son compte courant d'associé ne proviennent pas de prélèvements sur les résultats sociaux mais d'apports personnels. Il appartient alors à l'administration, si elle veut imposer des sommes inscrites à un compte courant d'associé de s'assurer préalablement que les sommes ne proviennent pas d'un prélèvement sur les résultats sociaux mais d'apports du contribuable.

Il existe donc bien une présomption de qualification – en l'espèce de sommes imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux –, qui aurait dû

conduire la cour à rechercher si les sommes en cause provenaient d'une autre source que des prélèvements sur les résultats sociaux avant de valider, le cas échéant, leur imposition en tant que revenus d'origine indéterminée. Faute d'avoir procédé à une telle recherche, la cour a donc entaché son arrêt d'erreur de droit.

Si vous nous suivez, vous pourrez donc annuler l'arrêt du 2 mai 2007 de la cour administrative d'appel de Marseille et renvoyer le jugement de l'affaire à cette cour.

Tel est le sens de nos conclusions.