

Fiscal

①

Contrôle fiscal

Associés de sociétés de personnes

CE 19-11-2008

CF-I-2095

L'associé d'une société de personnes qui fait l'objet d'un redressement procédant, non d'une rectification des résultats sociaux, mais du défaut de déclaration de sa quote-part ne peut contester le montant de ces résultats que par voie de réclamation.

Lorsque l'un des membres d'une **société de personnes** énumérées à l'article 8 du CGI n'a pas mentionné dans sa déclaration sa **quote-part** des revenus déclarés par la société ou n'en a mentionné qu'une partie et fait l'objet d'une notification de redressements réintégrant dans son revenu le **montant non déclaré**, il peut seulement, s'il entend contester les bases indiquées dans la déclaration de la société, présenter une **réclamation** à l'administration, en démontrant le caractère exagéré. Il ne peut prétendre au bénéfice des garanties attachées à la **procédure de redressement contradictoire**, laquelle n'est suivie qu'avec la société.

Ainsi lorsque l'administration s'est bornée à reprendre, à concurrence des droits de l'associé dans les résultats d'une société de personnes, le montant du bénéfice déclaré par la société, cet associé n'est pas en droit d'obtenir le bénéfice de la saisine de la **commission départementale** des impôts et des taxes sur le chiffre d'affaires.

CE 19 novembre 2008 n° 298754, 8^e et 3^e s.-s., Brunelle : texte à paraître à la RJF 2/09 n° 150, concl. Mme N. Escout à paraître au BDCF 2/09 n° 22.

Nos observations

1 Dans les sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés (sociétés de personnes et groupements assimilés relevant de l'article 8 du CGI), les bénéfices ne sont pas imposés au nom de la personne morale elle-même, mais au nom de chacun des associés pour la fraction correspondant à ses droits. En application des articles 60 du CGI et L 53 du LPF, le résultat imposable est néanmoins déterminé et vérifié au niveau de la société.

En raison de l'imbrication entre la situation de la société et celle des associés, la procédure applicable en cas de rectification des résultats de la société est particulièrement complexe. Elle a donné lieu à une jurisprudence assez abondante. Complétant cette jurisprudence, le présent arrêt définit les principes applicables dans le cas où le redressement infligé à un associé procède, non pas du **rehaussement des résultats de la société**, mais du **défaut de déclaration**, par l'intéressé, de sa **quote-part** des résultats sociaux.

Rectification du résultat social

2 En cas de vérification et de rectification des résultats d'une société soumise au régime de l'article 8 du CGI, la

procédure suivie à l'égard de l'associé est étroitement liée à celle suivie à l'égard de la société. Ainsi, si la procédure de **vérification** est suivie avec la société, la **notification** de redressement qui lui est adressée implique directement certains effets pour l'imposition personnelle de l'associé, tels que l'**interruption du délai de prescription**. Par ailleurs, l'administration est tenue de notifier à l'associé les conséquences qu'entraîne pour lui le rehaussement du bénéfice social (CE 8-3-2004 n° 253258 : CF-I-2075). Mais seule la société peut demander la saisine de la **commission départementale** (CE 8-3-2004 n° 253258 : DC-VII-2810). Si la société accepte le redressement, l'imposition des associés est établie sans qu'il y ait lieu de recueillir l'avis de cette commission (CE 6-1-1984 n° 36736 : CF-VI-10910).

Absence de rectification du résultat social

3 La situation est différente, en l'absence de rectification du résultat social, lorsque le redressement de l'associé procède du seul **défaut de déclaration** par l'intéressé de sa **quote-part du bénéfice**. Le motif du redressement est alors autonome et le redressement est par lui-même sans lien avec le résultat social.

4 Le Conseil d'Etat pose le principe que, dans cette hypothèse, l'associé ne peut prétendre au bénéfice des garanties attachées à la **procédure de redressement contradictoire**, laquelle n'est suivie qu'avec la société. Il ne peut, en particulier, demander la saisine de la **commission départementale**.

Sur ce point, le présent arrêt infirme la solution retenue par le tribunal administratif de Rennes qui avait au contraire jugé que l'associé d'une société de personnes peut demander la saisine de la commission départementale lorsque le litige procède, non du rehaussement des résultats de la société, mais du seul défaut de déclaration par l'intéressé de sa quote-part de bénéfices sociaux dont il conteste le montant (TA Rennes 26-8-2004 n° 02-1234 et 02-1294 : DC-VII-2820).

5 Mais l'associé qui n'a pas déclaré sa quote-part du résultat social n'est pas privé de toute possibilité de **contestation des bases déclarées par la société**. La Haute Juridiction lui reconnaît le droit de présenter une **réclamation** contentieuse, en démontrant le caractère exagéré du résultat déclaré, ce qui est essentiel notamment pour préserver les droits des associés minoritaires.

②

Procédure de flagrance fiscale

Inst. 31-12-2008, 13 L-12-08

CF-IX-36000* ; MF n° 7187

1 Depuis le 1^{er} janvier 2008, l'administration dispose d'une procédure lui permettant de **sanctionner immédiatement**, sur la période d'imposition en cours, une **fraude fiscale** qu'elle découvre à l'occasion d'une intervention sur place et de **préserver le recouvrement** des impôts fraudés en procédant à une saisie conservatoire de leur montant évalué à la date de l'infraction.

Cette procédure est entourée de nouvelles **garanties** en faveur du contribuable qui peut saisir le juge des référés de deux recours, dirigés l'un contre le procès-verbal de flagrance fiscale, l'autre contre le procès-verbal de saisie conservatoire.

2 Cette procédure, codifiée à l'article L 16-0 BA du LPF, a été instituée par la loi de finances rectificative pour 2007 (loi 2007-1824 du 25-12-2007). Son cadre vient d'être défini par l'administration dans une instruction du 31 décembre 2008 (13 L-12-08) qui confirme, pour l'essentiel, nos premiers commentaires (FR 62/07 ⁴⁹ p. 92).

Voici quelques éléments qui nous paraissent devoir être rappelés, tels qu'ils ont été éclairés par l'instruction administrative.

Qui peut faire l'objet de cette procédure ?

3 Les sociétés, les entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles et les professionnels libéraux qui font l'objet d'une **intervention sur place** dans le cadre d'une perquisition fiscale (LPF art. L 16 B), d'une enquête pour manquement aux règles de facturation (LPF art. L 80 F), d'une vérification sur place de la TVA, d'un contrôle de TVA spécifique aux redevables relevant du RSI (LPF art. L 16 D) ou d'une vérification inopinée (LPF art. L 47, al. 4), au cours de laquelle est constatée l'une des **infractions** mentionnée à l'article L 16-0 BA du LPF.

Sont ainsi visés : l'exercice d'une **activité occulte** (le contribuable ne s'est pas fait connaître d'un centre de formalités des entreprises et n'a pas rempli ses obligations déclaratives ou n'a pas eu encore à remplir d'obligations déclaratives si l'activité occulte est nouvelle), l'émission ou la comptabilisation en charges de **factures fictives**, la participation à une **fraude « carrousel »** de TVA (TVA-IV-4410 s. fv), la réalisation d'opérations **non facturées et non comptabilisées**, l'utilisation frauduleuse d'un **logiciel comptable permissif** (CF-IV-19600 s., 22230 s.) ou le recours au **travail dissimulé** (dissimulation d'une activité exercée à but lucratif ou dissimulation d'emploi salarié) (Inst. n° 2, 2^e point).

Seuls les faits constatés au titre de la **période d'imposition en cours** (par exemple, année ou exercice en cours pour les impôts directs, mois en cours pour la TVA d'un redevable soumis au régime réel d'imposition) sont susceptibles de faire l'objet de cette procédure. Les faits similaires constatés pour les périodes d'imposition déjà closes justifient l'engagement d'une vérification de comptabilité : voir n° 12.

4 Cette procédure visant à préserver les intérêts du Trésor, l'administration doit justifier de **circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance fiscale** : comportement ou situation du débiteur (entreprise éphémère, par exemple), multiplication des créanciers, existence de biens grevés de plusieurs hypothèques pour des sommes importantes, ou tout acte préparatoire manifestant l'intention du redevable d'organiser son insolvabilité (Inst. n° 2, 4^e point).

Quelles sont les sanctions ?

5 Les **faits constatés** par le **procès-verbal** de flagrante sont sanctionnés par une amende dont le montant, fixé à l'article 1740 B du CGI (5 000, 10 000 ou 20 000 €), dépend du chiffre d'affaires HT ou des recettes brutes réalisés entre le début de la période et la date du procès-verbal.

L'**application** de cette **amende** doit être **motivée** ; elle ne peut être mise en recouvrement qu'après l'expiration d'un délai de trente jours à compter de la notification du document informant le contribuable de la décision de l'administration d'appliquer l'amende, des motifs de celle-ci et de la possibilité dont il dispose de présenter ses observations dans ce délai (Inst. n° 12).

6 Lorsque les **majorations de 80 %** prévues en cas d'**activité occulte** ou de **manœuvres frauduleuses** ou l'**amende de 50 %** prévue en cas de **facture fictive** sont encourues pour les mêmes faits que ceux constitutifs de la flagrante et au titre de la même période, l'administration admet de ne les appliquer que si leur montant est supérieur à celui de l'amende prévue par l'article 1740 B. Dans ce cas, le montant de cette amende s'impute sur ces pénalités.

Mais si le contribuable encourt des sanctions pour d'autres motifs (**défaut ou retard de déclaration, retard de paiement**, par exemple), celles-ci se rapportent à des infractions distinctes de celles constitutives de la flagrante fiscale. Le contribuable encourt alors une pénalité pour chaque infraction et les sanctions s'appliquent indépendamment de l'amende de l'article 1740 B du CGI (Inst. n° 11).

Quels biens peuvent être saisis à titre conservatoire ?

7 Ce sont les **biens corporels** (stocks, véhicules, meubles meublants, par exemple), les **droits incorporels** (sommes d'argent, valeurs mobilières notamment) ou les **créances** (comptes bancaires, créances détenues auprès de clients, essentiellement) (Inst. n° 14).

Ces saisies conservatoires sont prononcées sans autorisation du juge et sont régies par la loi 91-650 du 9 juillet 1991 et le décret 92-755 du 31 juillet 1992 : les règles d'insaisissabilité édictées par ces textes (forfait « urgence » : REC-VI-65420 ; salaire insaisissable du conjoint du débiteur : REC-VI-65720, notamment) devraient trouver à s'appliquer lorsqu'une activité non déclarée n'a pas donné lieu à l'ouverture d'un compte bancaire distinct du compte personnel du contribuable.

En revanche, les **immeubles, fonds de commerce ou les parts d'associés** ne sont pas concernés : aucune inscription d'hypothèque ou nantissement ne peut être effectué (Inst. n° 14 in fine).

Comment est calculé le montant à saisir ?

8 Les impôts « éludés » sont calculés sur la **base** du chiffre d'affaires ou de recettes réalisés au titre de la période d'imposition en cours jusqu'à la date du constat de flagrante, après **déduction** d'un abattement pour charges ou de la TVA déductible (avec un taux d'imposition minimum de 33 1/3 % pour l'impôt sur le revenu) : des exemples de calcul sont donnés par l'administration pour chaque impôt concerné (Inst. nos 17 à 19). Ces saisies conservatoires peuvent être pratiquées de manière **cumulative** pour l'**impôt direct** et la TVA.

Pour déterminer la base de calcul, l'administration peut utiliser les **informations** recueillies à l'occasion d'une perquisition ou de son droit d'enquête. Elle peut également — en dressant un procès-verbal distinct relatant les opérations effectuées — consulter sur place tous documents et registres, notamment ceux dont la tenue est prescrite par le CGI ou le Code de commerce, ces opérations ne constituant pas une vérification de comptabilité (Inst. n° 20).

Le montant et les modalités de calcul des saisies conservatoires doivent figurer dans le **procès-verbal** de saisie conservatoire établi par l'huissier qui procède à sa signification.

Pendant combien de temps les biens saisis sont-ils indisponibles ?

9 Sauf mainlevée prononcée à l'initiative du **juge des référés** (n° 11), les saisies conservatoires perdurent jusqu'à

l'échéance déclarative. Le paiement des impositions dues au titre de l'exercice ou de la période comprenant celle couverte par le procès-verbal de flagrante entraîne la mainlevée des saisies, sauf si l'administration peut établir que les déclarations du contribuable au titre desquelles ce paiement est intervenu ne sont pas sincères (Inst. n° 23). Si le contribuable **ne s'acquitte pas de l'impôt ou de la taxe** résultant de la déclaration relative à l'exercice ou à la période au titre de laquelle la flagrante a été constatée, les saisies conservatoires sont maintenues et peuvent être **converties en saisies attributions** dans les conditions de droit commun (Inst. n° 23, al. 2).

Comment se défendre ?

10 Les contribuables peuvent exercer **deux recours distincts** devant le juge des référés, dirigés l'un contre le procès-verbal de flagrante fiscale et l'autre contre le procès-verbal des saisies conservatoires. Le **déla**i pour agir est de huit jours (délai franc) après la remise ou la signification du procès-verbal contesté si par exemple : un procès-verbal de flagrante est remis le 10 février 2009, le délai court à compter du 11 février et expire le 19 février 2009.

Ces deux procédures sont **cumulatives** et peuvent être introduites simultanément ou de manière rapprochée (Inst. n° 67).

11 L'**irrégularité** de la **procédure de flagrante** constatée par le juge du référé compétent emporte l'annulation de l'ensemble des effets de cette dernière ; la mainlevée des saisies conservatoires éventuellement effectuées est réalisée par le comptable, même en l'absence de contentieux introduit par le contribuable à l'encontre de ces dernières (Inst. n° 41 et 67).

L'**irrégularité** des **saisies conservatoires** constatée par le juge du référé compétent emporte pour seule conséquence la mainlevée des saisies conservatoires réalisées par le comptable ; à défaut d'un recours devant le juge du référé statuant sur la régularité de la procédure de flagrante, les effets produits par cette dernière sont maintenus (Inst. n° 67).

Autres effets de la procédure

12 On rappelle que cette procédure a des effets sur les **régimes de TVA** (exclusion de la franchise en base et du régime simplifié) et sur le **droit de contrôle** de l'administration :

- l'administration peut effectuer un **nouveau contrôle** (vérification de comptabilité ou ESFP) d'une période et d'un impôt déjà vérifiés ;
- la **durée de trois mois** pour la vérification sur place n'est pas applicable pour l'exercice au cours duquel est constatée l'infraction, ainsi que pour la vérification des années antérieures ;

Par exemple, un contribuable a fait l'objet en juin 2008 d'une flagrante fiscale au cours d'un droit d'enquête. En août 2008, le service de contrôle engage une vérification de comptabilité pour les exercices 2005, 2006 et 2007.

L'administration n'est pas tenue au délai de trois mois pour cette vérification de comptabilité, quand bien même l'année 2008 ne fait pas l'objet du contrôle. Si, en 2009, l'administration étend la vérification de comptabilité à l'exercice 2008, le délai de trois mois ne sera également pas applicable (Inst. n° 7).

- le **déla**i de reprise des impôts directs, de la taxe professionnelle et de la TVA, pour la période antérieure au procès-verbal de flagrante, est de dix ans (délai de reprise

applicable aux délais non expirés au 31 décembre 2008 ; loi de finances rectificative pour 2008 art. 51 : FR 67/08 (p. 120) ;

l'administration qui engage un contrôle fiscal en juillet 2009 après une procédure de flagrante en mai 2008 pourra donc exercer son droit de reprise au titre des années 1999 à 2008.

- l'administration peut **taxer ou évaluer d'office** sans mise en demeure préalable le résultat de l'année ou de l'exercice au cours duquel le procès-verbal a été établi.

③

TGAP

Tarifs 2009

Conformément à l'article 266 nonies, 1 bis du Code des douanes (dans sa rédaction issue de l'article 29 de la loi de finances pour 2009 : FR 66/08 (p. 116), les tarifs de la taxe générale sur les activités polluantes (TGAP) perçue sur les déchets, les émissions polluantes, les lubrifiants, les lessives, les matériaux d'extraction, les installations classées et les imprimés papiers sont revalorisés chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.

Toutefois, ce mécanisme d'indexation ne s'applique :

- qu'à compter du 1^{er} janvier 2010 aux tarifs applicables aux poussières totales en suspension et aux matériaux d'extraction ;
- qu'à compter du 1^{er} janvier 2014 aux tarifs applicables aux déchets ménagers et assimilés réceptionnés dans une installation d'incinération ou transférés vers une telle installation située dans un autre Etat ;
- qu'à compter du 1^{er} janvier 2016 aux tarifs applicables aux déchets ménagers et assimilés réceptionnés dans une installation de stockage ou transférés vers une telle installation située dans un autre Etat.

Les tarifs applicables en 2009 (s'agissant desdites poussières et des matériaux d'extraction) ou jusqu'en 2013 ou 2015 (s'agissant desdits déchets) sont directement fixés par la loi de finances pour 2009 (voir FR 66/08 précité).

Selon nos renseignements, les tarifs de la TGAP applicables à compter du 1^{er} janvier 2009, résultant du mécanisme d'indexation, sont les suivants (étant observé que ces tarifs sont sans incidence sur la déclaration à déposer avant le 10 avril 2009 ; ils seront à prendre en compte dans la déclaration de TGAP déposée en 2010). A noter que les tarifs de la TGAP sur les carburants ne sont pas modifiés.

Désignation des matières ou opérations imposables	Unité de perception	Quotité en euros (taux applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2009)
TGAP déchets industriels spéciaux	Tonne	
Déchets industriels spéciaux réceptionnés dans une installation d'élimination de déchets industriels spéciaux ou transférés à l'étranger vers une telle installation		10,32
Déchets réceptionnés dans une installation de stockage de déchets industriels spéciaux ou transférés à l'étranger vers une telle installation identique		20,59
TGAP émissions polluantes	Tonne	