

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*ABATTEMENT LÉGAL SUR LES DISTRIBUTIONS OFFICIELLES : LA NOTION DE
DIVIDENDE N'EST PAS MORTE !*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 39, 24 Septembre 2015, comm. 585

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,
contacter portail-publi@ut-capitole.fr

ABATTEMENT LÉGAL SUR LES DISTRIBUTIONS OFFICIELLES : LA NOTION DE DIVIDENDE N'EST PAS MORTE !

Pour l'application du 2° du 3 de l'article 158 du CGI, qui conditionne l'abattement de 50 % consentis sur les revenus de capitaux mobiliers distribués par les sociétés passibles de l'IS ou d'un impôt équivalent à une décision régulière des organes compétents, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices (pt 3).

CE, 10e et 9e ss-sect., 11 mai 2015, n° 369257, Mme Susanne, concl. É. Bokdam-Tognetti, note A. de Bissy

Mentionné aux tables du recueil Lebon

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de la vérification de comptabilité dont a fait l'objet la SARL Al'Sev Express, dont Mme Susanne était associée, l'administration fiscale a procédé à la rectification du revenu imposable de cette dernière au titre, notamment, des années 2004 et 2005 ; qu'elle a, à cette fin, d'une part, rapporté au revenu imposable de l'intéressée le montant des dividendes qui lui avaient été versés par la société au cours de l'année 2005, sans le bénéfice de l'abattement de 50 % alors prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts ; qu'elle a, d'autre part, rapporté à ce même revenu le montant des sommes regardées comme distribuées en application du 1° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts à la suite de rectifications apportées au résultat de la société ; que Mme Susanne se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 14 février 2013 par lequel la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté sa requête tendant à l'annulation du jugement du 26 mai 2011 du tribunal administratif de Cergy-Pontoise rejetant sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ainsi que des pénalités correspondant à ces impositions, mises à sa charge au titre des années 2004 et 2005 en conséquence de ces rectifications ;

2. Considérant, en premier lieu, qu'en application du 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année 2005, les revenus de capitaux mobiliers « *distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés ou d'un impôt équivalent ou soumises sur option à cet impôt, ayant leur siège dans un État de la Communauté européenne ou dans un État ou territoire ayant conclu avec la France une convention fiscale en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôt sur les revenus et résultant d'une décision régulière des organes compétents, sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50 % de leur montant* » ;

3. Considérant que, pour l'application de ces dispositions, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ;

4. Considérant que, pour juger irrégulière la distribution de dividendes décidée par l'assemblée générale des associés de la SARL Al'Sev Express du 10 mai 2005, la cour administrative d'appel de Versailles s'est fondée sur ce que cet organe avait décidé une distribution de bénéfices en étant composée, notamment, de Mme Von Doellinger, en qualité d'associée de la société, et non en qualité de mandataire de son époux, alors qu'elle avait cédé à ce dernier, le 3 janvier 2005, l'intégralité de ses parts sociales ; que, toutefois, ces circonstances ne permettaient pas de regarder la distribution comme n'ayant pas été prise par l'assemblée générale, ni comme étant entachée de fraude, ni comme n'entrant pas dans les cas dans lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ; que la cour a ainsi entaché son arrêt d'erreur de droit ; qu'il y a lieu, par suite, d'annuler celui-ci en tant qu'il s'est prononcé sur les suppléments d'imposition résultant de la réintégration, sans le bénéfice de l'abattement de 50 % alors prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts, des dividendes versés à Mme Susanne par la société Al'Sev Express au cours de l'année 2005 ;

5. Considérant, en deuxième lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que les revenus de capitaux mobiliers assignés à Mme Susanne au titre des années 2004 et 2005 sur le fondement du 1° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts en conséquence des rectifications apportées au résultat de la SARL Al'Sev Express avaient pour origine la réintégration, dans ce résultat, de sommes comptabilisées en charges de sous-traitance correspondant à des prestations facturées par la société TLF ; qu'en estimant que l'administration fiscale rapportait la preuve de l'existence et du montant de ces distributions, dès lors que celle-ci faisait valoir que l'entreprise TLF n'avait été immatriculée qu'au cours de l'exercice 2006, que son gérant avait confirmé qu'elle n'avait facturé aucune prestation pour le compte de la SARL Al'Sev Express, qu'aucun contrat de sous-traitance n'avait été conclu entre les deux sociétés et que les factures produites n'étaient pas régulières, alors que Mme Susanne se bornait à soutenir que les prestations étaient réelles et qu'en l'absence de comptabilisation de ces charges, le taux de marge brut réalisé par la société serait irréaliste, la cour, qui n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit, s'est livrée à une appréciation souveraine des faits de l'espèce exempte de dénaturation ;

6. Considérant, enfin, qu'aux termes de l'article 1729 du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable à la date à laquelle ont été assignées les pénalités en litige : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'État entraînent l'application d'une majoration de : (...) b. 80 % en cas de manœuvres frauduleuses* » ;

7. Considérant que la cour administrative d'appel de Versailles, en estimant que l'Administration rapportait la preuve du bien-fondé des pénalités pour manœuvres frauduleuses du seul fait du recours, par Mme Susanne, à des factures de sous-traitance fictives, alors que l'intéressée se bornait, dans ses écritures d'appel, à contester les pénalités en conséquence de sa demande tendant à la décharge des droits auxquels celles-ci correspondaient, a donné aux faits qu'elle a souverainement appréciés, une exacte qualification juridique ;

8. Considérant qu'il résulte de ce qui précède que Mme Susanne est seulement fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il s'est prononcé sur les suppléments d'imposition résultant de la réintégration, sans le bénéfice de l'abattement de 50 % alors prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du Code général des impôts, des dividendes versés par la société Al'Sev Express au cours de l'année 2005 ;

(...)

Décide :

(...)

Article 2 : L'affaire est renvoyée, dans cette mesure, à la cour administrative d'appel de Versailles.

CE, 10e et 9e ss-sect., 11 mai 2015, n° 369261, M. et Mme Von Doellinger (non reproduit), concl. É. Bokdam-Tognetti, note A. de Bissy

Inédit au recueil Lebon

ABATTEMENT LÉGAL SUR LES DISTRIBUTIONS OFFICIELLES : LA NOTION DE DIVIDENDE N'EST PAS MORTE !

1 – Que faut-il entendre par décision « régulière » de distribution au sens du 2° du 3 de l'article 158 du CGI et jusqu'où le contrôle de l'Administration puis du juge de l'impôt doit-il porter sur ce point ? En particulier, ce contrôle peut-il aller jusqu'à vérifier, au regard des règles prévues par le Code de commerce, la régularité en la forme d'un procès-verbal d'assemblée générale des associés d'une société ayant décidé une distribution de dividendes ? Telle est la question soulevée par les affaires qui viennent d'être appelées.

1. FAITS ET PROCEDURE

2 – Mme Von Doellinger et Mme Susanne étaient associées de la société de transport de marchandises Al'Sev Express. Mme Susanne était également gérante de cette société, avant que M. Von Doellinger ne lui succède dans ces fonctions le 3 janvier 2005, après que son épouse, atteinte d'une maladie, lui avait cédé ses parts dans la société. À l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats des exercices clos en 2004 et 2005 différentes sommes comptabilisées en charges de sous-traitance et non justifiées, qu'elle a regardées comme des revenus distribués en application de l'article 109, 1, 1° du CGI. Invitée à désigner les bénéficiaires de ces distributions, la société a désigné M. Von Doellinger et Mme Susanne, à qui des propositions de rectification ont été adressées en conséquence, aboutissant à des suppléments d'impôt sur le revenu, assortis des pénalités pour manœuvres frauduleuses. Chacun a également fait l'objet d'un redressement au titre de la réintégration dans son revenu imposable d'un dividende de 20 000 euros perçu de la société Al'Sev Express et non déclaré.

Leurs réclamations étant demeurées vaines, M. et Mme Von Doellinger et Mme Susanne ont saisi le tribunal administratif de Cergy-Pontoise qui, par deux jugements du 26 mai 2011, a rejeté leurs demandes en décharge. Saisie en appel, la cour administrative d'appel de Versailles a, par deux arrêts du 14 février 2013, confirmé ces jugements. Les pourvois formés par M. et Mme Von Doellinger et par Mme Susanne contre ces arrêts sont identiques.

2. DISCUSSION

3 – Le premier moyen, qui porte sur le redressement relatif aux dividendes de 20 000 euros distribués en 2005, est tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les requérants ne pouvaient bénéficier de l'abattement de 50 % prévu par l'article 158 du CGI au motif que la décision de distribution n'aurait pas été régulièrement prise par une assemblée générale valablement constituée.

Le 2° du 3 de l'article 158 du CGI dans sa rédaction applicable au litige prévoit que les revenus de capitaux mobiliers distribués par les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés « et résultant d'une décision régulière des organes compétents » sont retenus, pour le calcul de l'impôt sur le revenu, pour 50 % de leur montant. Cet abattement a été institué par l'article 93 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 à la suite de la suppression de l'avoir fiscal, pour lequel l'article 158 ter précisait que la perception d'un avoir fiscal prévue par l'article 158 bis s'appliquait exclusivement aux « produits d'actions, de parts sociales ou de parts bénéficiaires dont la distribution (...) résulte d'une décision régulière des organes compétents de la société ».

Votre jurisprudence a précisé, dans le cadre de l'ancien système de l'avoir fiscal, ce qu'il fallait entendre par « décision régulière des organes compétents » d'une société. Après avoir, dans votre décision du 8 juillet 1992(CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 88734, M. Gardet : JurisData n° 1992-047554 ; Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 125, concl. Mme M.-D. Hagelsteen ; JCP E 1992, pan. p. 355 ; Dr. sociétés 1993, comm. 43, note M. Deslandes ; RJF 8-9/1992, n° 1172, chron. J. Turot, p. 659 à 666 ; Bull. Joly 1992, n° 10, note N. Chahid-Nourai, p. 1122), défini les dividendes comme les « produits de l'épargne investie en actions, parts sociales ou parts bénéficiaires, qui sont périodiques ou renouvelables, prélevés sur les bénéfices ou les réserves et servis à l'ensemble des associés par suite d'une décision régulière de l'assemblée générale de société », vous avez jugé, par votre décision du 29 décembre 1995(CE, 9e et 8e ss-sect., 29 déc. 1995, n° 140219, min. c/ Sté Hygiène et dératisation d'Auvergne : JurisData n° 1995-049391 ; Rec. CE 1995, p. 469 ; Dr. fisc. 1996, n° 7, comm. 172 ; Dr. fisc. 1996, n° 11, comm. 318, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1996, n° 196), que l'avoir fiscal était exclusivement attaché aux « produits distribués par une société à ses associés à titre de dividendes, en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale de ses actionnaires ou porteurs de parts, dans les conditions prévues par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciale », et que son octroi était par conséquent exclu s'agissant de bénéfices réputés distribués au regard de la loi fiscale par l'article 111 bis du CGI du seul fait que la personne morale cessait

d'être soumise à l'impôt sur les sociétés. Puis, dans votre décision du 26 février 2001 (CE, 3^e et 8^e ss-sect., 26 févr. 2001, n° 219834, M. Anzalone : JurisData n° 2001-061762 ; Rec. CE 2001, p. 91 ; Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 611 ; RJF 5/2001, n° 619 ; BDCF 5/2001, n° 66, concl. S. Austry ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet), vous avez examiné, en présence d'une distribution décidée par une assemblée générale extraordinaire, si les dispositions de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et les dispositions de l'article 1844-1 du Code civil prohibaient la distribution des bénéfices aux associés selon une clé de répartition différente de celle résultant seulement de la part des associés dans le capital social, avant d'en déduire que, aucune disposition ne prohibant une telle répartition inégalitaire, les sommes en cause devaient être regardées comme des dividendes distribués « dans des conditions régulières » entrant dans les prévisions de l'article 158 ter du CGI.

Dans ses conclusions sur l'affaire M. Anzalone, Stéphane Austry relevait ainsi que, pour que des distributions régulières ouvrent droit à avoir fiscal, elles devaient, d'une part, avoir été prélevées sur un bénéfice distribuable au sens de la loi commerciale, et d'autre part, résulter d'une décision des organes compétents de la société, c'est-à-dire, en principe, pour les sociétés commerciales, une décision de l'assemblée générale. Il allait jusqu'à envisager que la vérification du caractère régulier de la décision de distribution puisse, dans certains cas, soulever des difficultés sérieuses justifiant un renvoi, sous forme de question préjudicielle, aux juridictions civiles.

Il nous semble toutefois qu'en recourant à la notion de revenus résultant d'une décision de distribution « régulière » des « organes compétents », le législateur n'a pas entendu transformer le juge de l'impôt en juge de la validité, notamment formelle et procédurale, des décisions de l'entreprise au regard du droit des sociétés ni le conduire à poser, au moindre doute sur ce point, des questions préjudicielles à l'autorité judiciaire – au demeurant problématiques au regard de la plénitude de juridiction généralement reconnue au juge de l'impôt. Par cette expression, le législateur nous paraît seulement avoir entendu faire bénéficier de l'abattement les seules distributions juridiques relevant des cas prévus par le Code de commerce aux articles L. 232-10 et suivants et prises par les autorités compétentes pour adopter de telles décisions, dans le cadre d'une politique active de distribution de ses bénéfices par l'entreprise, par opposition notamment aux distributions irrégulières ou déguisées, telles que les distributions purement fiscales. Ainsi, vous avez constamment écarté du bénéfice de l'avoir fiscal des revenus réputés distribués à la suite d'un redressement (V. par ex., CE, 9^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 1995, n° 140219, min. c/ Sté Hygiène et dératissage d'Auvergne, préc. – CE, 7^e et 9^e ss-sect., 26 juill. 1982, n° 20662 : Dr. fisc. 1983, n° 11, comm. 496, concl. C. Schricke ; RJF 10/1982, n° 942).

En d'autres termes, nous vous proposons de considérer que le bénéfice de l'abattement que les dispositions de l'article 158, 3, 2° prévoient est réservé aux revenus de capitaux mobiliers résultant d'une décision officielle de distribution des bénéfices prise par les organes compétents de la société et entrant dans les prévisions de la loi commerciale et que des irrégularités de forme ou de fond entachant, au regard notamment des exigences du Code de commerce, une décision de distribution de bénéfices prise par l'assemblée générale ne sauraient conduire à écarter l'application de l'abattement ainsi prévu que lorsque ces irrégularités sont telles, soit que la distribution ne saurait être regardée comme ayant été en réalité décidée par l'assemblée générale, soit qu'elle doive être regardée comme le résultat d'une fraude, soit qu'elle n'entre pas dans les hypothèses dans lesquelles le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices et n'en respecte pas les conditions de fond (distributions de dividendes, le cas échéant majorés, acomptes sur dividendes, répartitions exceptionnelles, boni de liquidation, etc.).

Une distribution de dividendes décidée par une assemblée générale postérieurement à l'arrêté des comptes nous paraît donc devoir être regardée comme une décision régulière de distribution au sens de l'article 158, quand bien même le déroulement de la séance ou le procès-verbal auraient été entachés d'irrégularités telles qu'une convocation tardive des actionnaires, une information insuffisante (sauf peut-être à ce que l'insuffisance doive être regardée comme une manœuvre entachant de fraude la distribution), des procurations irrégulières, la présence d'une personne dépourvue de la qualité d'associé, voire un nombre de présents inférieur au quorum (pour autant que le nombre d'absents ne soit pas tel que la décision ne puisse être regardée comme émanant de l'assemblée générale).

En l'espèce, la cour a jugé que la distribution d'une somme de 20 000 euros décidée par l'assemblée générale de la société le 10 mai 2005 ne pouvait être regardée comme procédant d'une décision régulière permettant de bénéficier de l'abattement prévu par l'article 158, dès lors que cette assemblée était composée de Mme Susanne en qualité de gérante et associée détenant 51 % du capital et de Mme Von Doellinger, en qualité d'associée détenant 49 % du capital et non en qualité de mandataire de son époux, alors que par une délibération du 3 janvier 2005 de l'assemblée générale de cette même société, Mme Von Doellinger avait cédé l'intégralité de ses parts sociales à son époux, qui était devenu détenteur majoritaire du capital de la société et gérant. Elle a estimé que les contribuables ne pouvaient sérieusement invoquer une simple erreur matérielle, ni une régularisation de cette délibération par une délibération postérieure au contrôle fiscal.

Il nous semble toutefois que le seul fait que le procès-verbal mentionne, du fait d'une erreur provenant manifestement d'un copier-coller, que Mme Susanne était présente à l'assemblée générale du 10 mai 2005 en tant que gérante et associée majoritaire, alors qu'elle n'était plus gérante mais seulement associée depuis le 3 janvier, et que Mme Von Doellinger était présente en tant qu'associée bien qu'elle eût, en raison d'une maladie, cédé le 3 janvier 2005 ses parts à son époux qui était devenu gérant, ne saurait conduire à regarder la décision comme n'émanant pas de l'assemblée générale, comme révélant des conditions frauduleuses d'obtention de cette distribution, ou comme portant sur des sommes ne présentant pas le caractère de dividendes. Les requérants soutenaient que M. Von Doellinger avait bien assisté à la séance. Au demeurant, le conjoint d'un associé peut participer aux délibérations de l'assemblée générale en lieu et place de l'associé absent en vertu de l'article L. 223-28 du Code de commerce.

Dès lors, le moyen tiré de ce que la cour aurait, en statuant comme elle l'a fait, commis une erreur de droit, nous paraît devoir être accueilli.

Soulignons que la conception de la notion de décision régulière de distribution que nous vous proposons ainsi de retenir s'éloigne de celle retenue par plusieurs cours (V. par ex., CAA Paris, 10 ch., 27 nov. 2012, n° 12PA02243, M. Yen, qui retient la qualification de dividende après vérification de la régularité du procès-verbal d'assemblée générale).

Les deux autres moyens des pourvois ne vous retiendront pas.

4 – L'un est tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'administration fiscale établissait, s'agissant des sommes relatives à des prestations de transport facturées par la société TLF, l'existence et le montant de revenus distribués en application du 1° du 1 de l'article 109 du CGI.

En l'espèce, l'administration fiscale avait réintégré au résultat imposable de la SARL des sommes initialement déduites en charges et correspondant à la sous-traitance de prestations de transport facturées par la société TLF, et avait considéré qu'il convenait de regarder, sur le fondement de l'article 109, 1, 1° du CGI, ces sommes comme des revenus distribués à Mme Susanne et aux époux Von Doellinger. Les requérants avaient contesté devant la cour, non l'appréhension des sommes litigieuses, mais leur réalité, en faisant valoir qu'il s'agissait de prestations réelles, que la société TLF n'avait pas voulu déclarer.

La cour a jugé que l'Administration établissait la réalité des revenus distribués, en se fondant, d'un côté, sur les éléments retenus par le service, à savoir la circonstance que la société TLF n'avait été immatriculée que postérieurement aux exercices en cause, le fait que le gérant de cette société avait lui-même confirmé n'avoir établi aucune facture pour le compte de la SARL Al'Sev Express, l'absence de tout contrat de sous-traitance conclu entre les deux sociétés, l'absence de règlement effectif de toute prestation et l'irrégularité des factures produites par la SARL Al'Sev Express, et de l'autre côté, sur la circonstance que les requérants se bornaient à soutenir que les prestations de transports étaient bien réelles et que l'absence de prise en compte de ces prestations conduirait à un taux de marge brute irréalisable. Elle a également relevé, s'agissant cette fois de l'appréhension des revenus, que l'Administration faisait valoir sans être contestée que, dans le cadre de son droit de communication auprès des établissements bancaires détenteurs des comptes de la société Al'Sev Express, elle avait constaté, après réception de la copie des chèques, que les bénéficiaires des sommes étaient exclusivement Mme Susanne et M. Von Doellinger.

Ce jugeant, la cour ne nous paraît avoir dénaturé ni les écritures des parties, ni les pièces des dossiers qui lui étaient soumis. L'erreur de droit alléguée, tirée de ce que les juges du fond ne pouvaient légalement déduire de leurs constatations que les charges n'étaient pas déductibles du revenu imposable, nous paraît dès lors également devoir être écartée.

5 – L'autre moyen, qui ne nous paraît, contrairement au ministre, pas nouveau en cassation même si l'argumentation des requérants en appel était minimale, est tiré de ce que la cour ne pouvait, sans erreur de qualification juridique, considérer que le recours à des factures de sous-traitance fictives justifiait l'application des pénalités pour manœuvres frauduleuses .

La notion de manœuvres frauduleuses, qui suppose la mise en œuvre de procédés destinés à égarer le service ou à limiter son pouvoir de contrôle et de vérification, fait l'objet en cassation d'un contrôle de la qualification juridique des faits (V. par ex., CE, 8e et 9e ss-sect., 8 janv. 1997, n° 139711, M. Fattell : Rec. CE 1997, tables p. 773 ; Dr. fisc. 1997, n° 10, comm. 275, concl. G. Goulard ; RJF 3/1997, n° 195. – CE, 8e et 3e ss-sect., 8 févr. 2012, n° 336125, M. et Mme Beladina : JurisData n° 2012-003335 ; Dr. fisc. 2012, n° 27, comm. 368, note L. Faulcon et A. Fournier ; RJF 5/2012, n° 480, aux tables sur un autre point).

Ainsi avez-vous jugé, par exemple, que l'Administration établissait l'existence de manœuvres frauduleuses en invoquant l'existence de factures d'achats fictives délivrées par une société, dont le contribuable était le président-directeur général, à l'entreprise exploitée par celui-ci en location-gérance et

qui portaient sur des matériels déjà cédés par une autre société que dirigeait aussi le contribuable (CE, 8e ss-sect., 15 déc. 1993, n° 84181, n° 143226 et n° 143228, Miquel : RJF 2/1994, n° 167), la dissimulation d'achats par l'établissement de factures au nom de tiers fictifs accompagnée d'autres manœuvres (CE, 7e et 8e ss-sect., 24 févr. 1986, n° 47986, SARL Sangema : Dr. fisc. 1987, n° 10, comm. 521 ; RJF 4/1986, n° 403), des factures fictives et la double déduction de la même taxe ayant pour effet de faire apparaître un crédit fictif de taxes à déduire (CE, 8e et 9e ss-sect., 28 févr. 1983, n° 26584 et n° 27709, SARL Sofico : Dr. fisc. 1983, n° 27, comm. 1473 ; RJF 5/1983, n° 634), ou encore la déduction, sur la base de factures fictives, de charges non supportées (CE, 9e et 8e ss-sect., 24 juin 1991, n° 76556, SIMME : RJF 8-9/1991, n° 1151).

En l'espèce, les requérants se bornaient, pour contester devant la cour les pénalités qui leur avaient été infligées à raison des impositions résultant des revenus distribués, à faire valoir que les prestations facturées par la société TLF avaient bien été réalisées.

La cour, qui avait préalablement relevé tous les éléments que nous avons évoqués à l'instant sur l'absence de réalité des prestations qui auraient été fournies par la société TLF, le caractère fictif des factures correspondantes et l'appréhension des sommes en cause par Mme Susanne et M. Von Doellinger qui en étaient les bénéficiaires exclusifs, et alors que les contribuables n'apportaient aucune contestation utile sur les pénalités, a pu, sans entacher son arrêt d'erreur de qualification juridique, juger que l'Administration justifiait légalement l'application des pénalités pour manœuvres frauduleuses en faisant valoir que les contribuables avaient eu recours à des factures fictives de sous-traitance pour égarer ou restreindre son pouvoir de contrôle. Vous écarterez donc ce dernier moyen.

Précisons que l'annulation de l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur la réintégration, sans le bénéfice de l'abattement de 50 % alors prévu par le 2° du 3 de l'article 158 du CGI, des dividendes de 20 000 euros versés par la société Al'Sev Express au cours de l'année 2005 ne nous paraît pas devoir conduire à annuler également l'arrêt en tant qu'il s'est prononcé sur les pénalités pour manœuvres frauduleuses, qui ont été appliquées à raison d'autres agissements.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation des arrêts de la cour administrative d'appel de Versailles du 14 février 2013 en tant qu'ils se sont prononcés sur les suppléments d'imposition résultant de la réintégration, sans le bénéfice de l'abattement de 50 % alors prévu par les dispositions du 2° du 3 de l'article 158 du CGI, des dividendes versés à M. et Mme Von Doellinger et à Mme Susanne par la société Al'Sev Express au cours de l'année 2005 ; 2° au renvoi, dans cette mesure, des affaires à la cour

administrative d'appel de Versailles ; 3° à ce que l'État verse à M. et Mme Von Doellinger et à Mme Susanne la somme de 1 500 € chacun au titre de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative ; 4° et au rejet du surplus des conclusions des pourvois.

Émilie

Bokdam-Tognetti

rapporteur

public

ABATTEMENT LÉGAL SUR LES DISTRIBUTIONS OFFICIELLES : LA NOTION DE DIVIDENDE N'EST PAS MORTE !

1 – Le cas devait bien un jour se produire ; confronté à la notion de « décision régulière des organes compétents » au sens de l'article 158, 3, 2° du CGI pour l'application de l'abattement de 40 % sur les dividendes distribués (50 % à l'époque des faits), le Conseil d'État est amené à préciser quelles sont les irrégularités susceptibles de priver les dividendes de l'avantage fiscal.

Jusqu'à présent, les difficultés étaient essentiellement concentrées sur l'aspect « fonctionnel » des dividendes, celui qui envisage la variété des distributions susceptibles d'être éligibles à l'abattement (autrefois à l'avoir fiscal), dénommé « critère fiscal » dans la doctrine administrative, par opposition au « critère juridique » lié à la régularité de la décision de distribution (BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, 11 févr. 2014, § 210). C'est d'ailleurs à la suite de sérieuses difficultés de qualification que le législateur avait en 2003, lors de la réforme du régime fiscal des dividendes (L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003, art. 93 : Dr. fisc. 2004, n° 1-2, comm. 24), pris le parti de remplacer cette sulfureuse notion par celle plus consensuelle de « revenu distribué », sans d'ailleurs parvenir à éteindre les contentieux (les dernières péripéties sur le traitement fiscal des rachats de titres peuvent en témoigner, comme le feront peut-être à l'avenir celles sur la vraie nature du boni de liquidation des sociétés...).

Les faits de l'espèce invitaient au contraire le Conseil d'État à s'intéresser aux aspects formels des distributions de bénéfices. Nous apprenons ainsi qu'une SARL Al'Sev Express avait en 2005 (première année de la réforme et de l'institution d'un abattement en lieu et place de l'avoir fiscal) distribué un dividende de 20 000 € à chacune de ses deux associées, que celles-ci n'avaient pas déclaré fiscalement. Les conditions juridiques de la décision de distribution étaient également contestables, d'une part parce qu'une associée était mentionnée dans le procès-verbal en tant que gérante majoritaire alors que, au moment de la délibération (10 mai 2005), elle n'assurait plus cette fonction depuis le 3 janvier de la même année, et d'autre part parce que l'autre bénéficiaire avait cédé ses parts, également le 3 janvier 2005, à son époux (qui était devenu le gérant de la SARL) et donc n'était plus associée au moment de la délibération. À la suite d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2004 et 2005, le vérificateur avait en conséquence réintégré les dividendes dans le revenu imposable des contribuables sans le bénéfice de l'abattement de 50 % applicable en 2005.

Le vérificateur avait également réintégré dans les résultats imposables des exercices 2004 et 2005 de la SARL différentes sommes comptabilisées en charges de sous-traitance non justifiées selon lui, ce qui a également produit des effets sur la situation personnelle des associés. De manière mécanique en effet, la réintégration de dépenses injustifiées dans les bénéfices d'une société soumise à l'IS a pour effet de faire apparaître une distribution au profit des bénéficiaires (CGI, art. 109, 1, 1°, V. S. Austray, Acte anormal de gestion et revenus distribués : Dr. fisc. 2015, n° 23, 387), du moins s'ils sont connus de l'Administration. Dans le cas contraire, la société devra payer une amende de 75 % ou de 100 % des sommes réputées distribuées selon qu'elle a ou non déclaré spontanément ces distributions dans sa déclaration de résultats (CGI, art. 1759), telles que majorées de 25 % (CGI, art. 158, 7, 2°), voire, le cas échéant, des pénalités au cas d'insuffisance de la déclaration (CGI, art. 1729).

Les contribuables contestaient tout à la fois la privation de l'abattement de 50 % sur les distributions officielles, l'imposition des sommes réputées distribuées et l'application à ces dernières de la majoration de 80 % pour manœuvres frauduleuses. Leurs tentatives s'étaient jusque-là révélées infructueuses ; l'associée requérante dans l'affaire référencée au pourvoi n° 369257 avait en effet été déboutée sur l'ensemble de ses demandes, aussi bien en première instance (TA Cergy-Pontoise, 26 mai 2011, n° 0812980), qu'en appel (CAA Versailles, 7e ch., 14 févr. 2013, n° 11VE02779). Dans la même affaire, les autres requérants (pourvoi n° 369261) avaient essuyé les mêmes échecs, aux mêmes dates. Le Conseil d'État fait au contraire droit à la demande des contribuables en ce qui concerne le bénéfice de l'abattement de 50 % sur les dividendes, mais rejette leurs autres prétentions.

Nous ne nous attarderons pas sur la partie de la décision qui concerne l'imposition des distributions officieuses (deuxième et troisième moyens) ; elle était attendue et n'apporte rien à l'état du droit. On peut même s'étonner que les prétentions des contribuables aient pu perdurer jusqu'en cassation pour des sommes qui à l'évidence reposaient sur des factures fictives et qui s'étaient miraculeusement retrouvées sur leurs comptes bancaires personnels...

La question de droit relative au champ d'application de l'abattement de 50 % sur les dividendes (premier moyen) est d'une autre ampleur. Si, comme nous l'avons mentionné plus haut, seules les distributions « résultant d'une décision régulière des organes compétents » ouvrent droit à l'abattement de 50 % (CGI, art. 158, 3, 2°), encore fallait-il préciser, d'une part, la nature de la règle de droit au regard de laquelle s'apprécie cette régularité et, d'autre part, le contenu de cette règle de droit afin de déterminer les irrégularités sanctionnées fiscalement.

C'est exactement, ce que vient de faire le Conseil d'État en jugeant que « pour l'application de ces dispositions, une décision de distribution de dividendes n'est irrégulière que si elle n'a pas été prise par l'organe compétent, si elle est le résultat d'une fraude ou si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ». La haute juridiction administrative confirme ainsi que la régularité d'une décision de distribution s'apprécie au regard des règles du Code de commerce relatives aux distributions de bénéfices (1), mais que seules les irrégularités les plus graves sont susceptibles de priver le contribuable du bénéfice de l'abattement légal (2).

1. LA REGULARITE D'UNE DECISION DE DISTRIBUTION S'APPRECIE AU REGARD DES REGLES DU CODE DE COMMERCE RELATIVES AUX DISTRIBUTIONS DE BENEFICES

2 – L'exigence selon laquelle la distribution doit résulter d'une « décision régulière des organes compétents de la société » représente, selon l'Administration, le critère juridique de l'éligibilité des sommes distribuées à l'abattement légal, qui s'ajoute au critère fiscal que constitue la notion de « revenu distribué » (Instr. 11 août 2005 : BOI 5 I-2-05, § 35 ; Dr. fisc. 2005, n° 37, instr. 13397. – BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, 11 févr. 2014, § 210. – V. A. de Bissy, *Le domaine d'application du nouveau régime des distributions : Actes prat. ing. sociétaire 2006*, n° 86, p. 22). Du temps de l'avoir fiscal, c'est-à-dire jusqu'en 2004, la nécessité d'une « décision régulière des organes compétents de la société » figurait déjà dans l'ancien article 158 ter du CGI qui en précisait le champ d'application (le mécanisme du crédit d'impôt étant détaillé à l'article 158 bis), ainsi que dans l'ancienne doctrine administrative (Instr. 14 déc. 2001 : BOI 4 J-2-01, § 5 ; Dr. fisc. 2002, n° 3, instr. 12734).

Même à une époque où la conception civiliste des dividendes semblait dominer en fiscalité, le Conseil d'État, alors qu'il qualifiait les dividendes de « produits de l'épargne investie en actions, parts sociales ou parts bénéficiaires, qui sont périodiques et renouvelables », exigeait d'une même voix qu'ils fussent « prélevés sur les bénéfices ou les réserves et servis à l'ensemble des associés par suite d'une décision régulière de l'assemblée générale de la société », superposant ainsi les aspects de droit civil et de droit des sociétés (CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 88734, M. Gardet : JurisData n° 1992-047554 ; Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 125, concl. Mme M.-D. Hagelsteen ; Dr. sociétés 1993, comm. 43, note M. Deslandes ; RJF 8-9/1992, n° 1172, chron. J. Turot, p. 659 à 666 ; Bull. Joly 1992, n° 10, note N. Chahid-Nourai, p. 1122). Le fait que la haute juridiction administrative se soit ensuite tournée vers une

conception sociétaire des dividendes, en abandonnant d'abord toute référence à leur caractère périodique et renouvelable (CE, 9e et 8e ss-sect., 29 déc. 1995, n° 140219, min. c/ Sté Hygiène et dératization d'Auvergne : JurisData n° 1995-049391 ; Rec. CE 1995, p. 469 ; Dr. fisc. 1996, n° 7, comm. 172 ; Dr. fisc. 1996, n° 11, comm. 318, concl. Ph. Martin ; RJF 2/1996, n° 196), puis en admettant une clé de répartition différente de celle qui résulte de la participation au capital de la société (CE, 3e et 8e ss-sect., 26 févr. 2001, n° 219834, M. Anzalone : JurisData n° 2001-061762 ; Rec. CE 2001, p. 91 ; Dr. fisc. 2001, n° 27, comm. 611 ; RJF 5/2001, n° 619 ; BDCF 5/2001, n° 66, concl. S. Austray ; Rev. sociétés 2001, p. 375, note O. Fouquet), contrairement à la position administrative (Doc. adm. 4 J-1311, 1er nov. 1995), renforce plus encore les liens qui unissent le CGI et le Code de commerce.

La référence au droit des sociétés est encore bien présente dans l'arrêt du 11 mai 2015, au travers des règles de fond et de forme des distributions de bénéfices qui sont celles du Code de commerce. La régularité de la distribution devra donc être recherchée dans les articles L. 232-10 et suivants du Code de commerce relatifs aux bénéfices des sociétés commerciales. La solution paraît logique mais elle ne coulait pas de source ; il pouvait en effet être défendu que la « décision régulière des organes compétents de la société » ne soit pas seulement celle qui a décidé une distribution de bénéfices en tant que telle mais de toute décision qui a eu cet effet (V. A. de Bissy, La notion de dividendes, thèse droit Toulouse I, 1994, n° 335). De la sorte, une distribution irrégulière de bénéfices au sens du droit fiscal peut être régulière au sens du droit des sociétés si elle provient d'un organe de gestion ayant agi dans le cadre de ses attributions (par exemple, une vente d'actif pour un prix minoré). Bien que le Conseil d'État ait refusé de qualifier les distributions irrégulières de dividendes au sens conventionnel du terme (CE, 8e et 9e ss-sect., 13 oct. 1999, n° 190083, SA Banque française de l'Orient : JurisData n° 1999-051328 ; Rec. CE 1999, tables p. 732 ; Dr. fisc. 2000, n° 6, comm. 71, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 12/1999, n° 1587, pour l'application de la convention fiscale franco-néerlandaise), une telle assimilation serait pourtant économiquement justifiée en ce qu'elle permettrait au bénéficiaire de la distribution de profiter d'un avantage fiscal dont la finalité est précisément de prévenir la double imposition économique des bénéfices (sur le problème de la double imposition économique et ses remèdes, V. D. Gutmann, Droit fiscal des affaires : LGDJ, 5e éd., 2014, n° 288 et s.).

C'est à ce niveau qu'intervient un autre aspect de la fiscalité, celui d'un droit « sanction » qui pénalisera les contribuables ayant « choisi une voie de rémunération officieuse par rapport à celle plus officielle correspondant au versement de dividendes » (X. Rohmer, Les distributions irrégulières en droit fiscal interne et international : France, Royaume-Uni, États-Unis : thèse droit, Paris XII, 1989, p.339). Ces contribuables ne méritent pas l'avantage fiscal accordé par la loi aux distributions officielles de bénéfices ;

c'est bien comme cela qu'il faut comprendre la référence à la « décision régulière des organes compétents de la société », et c'est bien comme cela que le Conseil d'État l'a semble-t-il aussi compris puisqu'il écarte la décision de distribution « si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ». Il est difficile de ne pas y voir l'exclusion des distributions « irrégulières » de bénéfices au sens du droit fiscal.

S'agissant des dividendes stricto sensu, la question est de savoir quelles sont les irrégularités susceptibles d'être sanctionnées ; l'arrêt apporte une réponse assez précise sur ce point.

2. SEULES LES IRREGULARITES LES PLUS GRAVES SONT SUSCEPTIBLES DE PRIVER LE CONTRIBUABLE DU BENEFICE DE L'ABATTEMENT LEGAL

3 – Une fois que l'on a déterminé le corps de règles en comparaison duquel il convient d'apprécier la régularité de la décision de distribution, la question se pose de savoir si toute irrégularité au regard du droit des sociétés est à même de rendre irrégulière la distribution de dividendes au sens du droit fiscal, et donc de priver le contribuable de l'abattement légal prévu à l'article 158, 3, 2° du CGI précité, ou s'il convient de faire un tri entre les irrégularités.

En particulier, comme le souligne le rapporteur public Émilie Bokdam-Tognetti au début de ses conclusions « ce contrôle peut-il aller jusqu'à vérifier, au regard des règles prévues par le Code de commerce, la régularité en la forme d'un procès-verbal d'assemblée générale des associés d'une société ayant décidé une distribution de dividendes ? ».

La réponse du Conseil d'État est à la fois précise et pragmatique. Pour lui, toutes les irrégularités ne se valent pas. Conformément à la proposition de son rapporteur public, il juge que la décision de distribution sera irrégulière dans trois situations seulement :

- si elle n'a pas été prise par l'organe compétent ;

- si elle est le résultat d'une fraude, ou

– si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices.

Il s'ensuit, notamment, que n'entacheraient pas la régularité de la décision au point de vue fiscal, des anomalies constatées lors de la procédure de convocation des associés (ex., convocation tardive ou formellement irrégulière), lors du déroulement de l'assemblée générale (non-respect des règles de vote – quorum et majorité – ou même, comme en l'espèce, votant ne possédant pas la qualité d'associé au moment de la délibération), et dans l'information (non-respect des règles de publicité ou, comme dans l'affaire soumise au Conseil d'État, inexactitudes de certaines mentions figurant au procès-verbal d'assemblée).

Au plan formel, la seule exigence requise serait donc le respect des règles de compétence, à l'exclusion des règles relatives à la régularité formelle de la distribution. Cette orientation jurisprudentielle infirme la doctrine administrative selon laquelle « La régularité de la décision s'apprécie, d'une part, au niveau de la compétence de l'organe décideur et, d'autre part, au niveau de la régularité de la décision de distribution (notamment les conditions de délibération) » (BOI-RPPM-RCM-20-10-30-10, 11 févr. 2014, § 270). Elle est par ailleurs peu conforme à la lettre de l'article 158, 3, 2° du CGI qui, lorsqu'il pose l'exigence d'une distribution « résultant d'une décision régulière des organes compétents », semble conférer un caractère cumulatif aux règles de compétence et de régularité formelle de la décision. Le rapporteur public s'en est expliqué ; selon lui « le législateur n'a pas entendu transformer le juge de l'impôt en juge de la validité, notamment formelle et procédurale, des décisions de l'entreprise au regard du droit des sociétés (...) ». La raison qui explique cette indulgence du juge fiscal vis-à-vis des règles du droit des sociétés tient, nous semble-t-il, à la fonction assignée à la matière fiscale qui, lorsqu'elle accorde un avantage à un contribuable, doit avant tout s'assurer qu'il le mérite. À l'évidence, la privation de l'abattement légal serait une sanction trop sévère lorsqu'il s'agit d'une simple anomalie dans la procédure d'affectation des résultats, sauf s'il s'agit d'une fraude ayant permis à un contribuable de bénéficier d'une distribution à laquelle il ne pouvait prétendre. En revanche, la compétence de l'organe décideur n'est pas une simple règle de procédure car elle touche à la substance des dividendes et requiert une collégialité dans la décision de distribution, sauf exception légale (par ex., en matière d'acomptes sur dividendes, C. com., art. L. 232-12, al. 2 et R. 232-17).

Ce n'est pas tout ; le Conseil d'État exclut du bénéfice de l'abattement légal la décision de distribution « si elle n'entre dans aucun des cas pour lesquels le Code de commerce autorise la distribution de sommes prélevées sur les bénéfices ». Outre qu'elle marque l'exclusion des distributions

« irrégulières » de bénéfices au sens du droit fiscal (V. supra n° 2), cette formule signifie que seules les distributions « officielles » qui remplissent les conditions préalables posées par le Code de commerce pour une telle attribution sont susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal propre aux dividendes. Il s'agit cette fois des conditions de fond de la distribution ; existence d'un bénéfice distribuable et prélèvement éventuel sur les réserves disponibles (C. com., art. L. 232-11), possibilité de distribuer un acompte sur dividende en cours d'exercice (C. com., art. L. 232-12), modalités de calcul des dividendes (possibilité de prévoir une clause de « premier dividende », C. com., art. L. 232-16 ; ou de « dividende majoré », C. com., art. L. 232-14. – mais interdiction des clauses dites « d'intérêt fixe », C. com., art. L. 232-15), possibilité d'offrir aux associés le choix entre un dividende en numéraire ou en actions de la société (C. com., art. L. 232-18 et s.). Tout dividende distribué en violation de ces règles est « indu » au sens du droit des sociétés et sera privé de l'abattement fiscal. En revanche, la méconnaissance des modalités de mise en paiement des dividendes (dans les neuf mois de la clôture de l'exercice, C. com., art. L. 232-13) ne devrait pas être sanctionnée fiscalement.

Finalement, seront privés de l'abattement légal les « dividendes fictifs », au sens du troisième alinéa de l'article L. 232-12 du Code de commerce, en tant qu'ils méconnaissent le premier alinéa (« Après approbation des comptes annuels et constatation de l'existence de sommes distribuables, l'assemblée générale détermine la part attribuée aux associés sous forme de dividendes »), ou le deuxième alinéa (possibilité de distribuer un acompte sur dividende en cours d'exercice). C'est donc au regard de la définition des dividendes que se détermine le champ d'application de l'abattement fiscal : et voilà que réapparaît une notion que l'on pensait avoir été « dissoute en 1948 dans la notion de revenu distribué, par les articles 109 et suivants du CGI, aussi efficacement qu'une victime de Landru dans une baignoire d'acide » ! (V. J. Turot, Rachat par une société de capitaux de ses propres titres. Un régime assis entre deux chaises, chron. sous CE, 7e et 9e ss-sect., 8 juill. 1992, n° 88734, M. Gardet, préc.).