



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

*UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES QUI N'A PAS OPTÉ POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS
PEUT-ELLE DISTRIBUER UN REVENU "OCCULTE" AU SENS DE L'ARTICLE 111 C DU
C.G.I. ?*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : LPA 30 mai 2002, n° PA200210803, p. 20

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

*UNE SOCIÉTÉ DE PERSONNES QUI N'A PAS OPTÉ POUR L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS PEUT-ELLE
DISTRIBUER UN REVENU "OCCULTE" AU SENS DE L'ARTICLE 111 C DU C.G.I. ?*

Conseil d'Etat, 29 juin 2001, no 223663, Belmes

Les sociétés non dotées de la personnalité fiscale (sociétés « semi-transparentes ») ne peuvent pas fiscalement distribuer un revenu au sens des articles 108 et suivants du Code général des impôts. Pourtant, par la grâce d'une audacieuse mais néanmoins contestable combinaison des articles 8, 218 bis et 238 bis K du Code général des impôts, le Conseil d'État dans un arrêt du 29 juin 2001 ci-dessous reproduit *l* estime que le versement d'une rémunération ou d'un avantage « occulte » par une société en nom collectif dont les associés sont soumis à l'impôt sur les sociétés correspond, dans la mesure de cette part, à un revenu de capitaux mobiliers imposable en tant que tel chez le bénéficiaire (article 111-c du Code général des impôts). Il en est ainsi de l'avantage indirect consenti par une société en nom collectif, laquelle n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés, lors de la vente d'un terrain pour un prix très inférieur à sa valeur vénale.

Conseil d'État, 3e et 8e sous-sect., 29 juin 2001 :Belmes(req. no 223663)

Le Conseil :

(...)

Considérant que la société en nom collectif de la Z.A.C. des Berchères, dont toutes les parts sont détenues par des sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés, a vendu en 1988 un terrain de 2.821 m2 à la S.C.I. Les Érables ; que l'administration a estimé que le prix de vente de ce terrain avait été volontairement minoré pour dissimuler une distribution occulte, à raison de laquelle elle a imposé les époux Belmes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, pour la quote-part de leurs droits dans la S.C.I. Les Érables ; que le ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 16 mai 2000 par lequel la Cour administrative d'appel de Paris a refusé d'annuler le jugement du Tribunal administratif de Paris déchargeant les époux Belmes des suppléments d'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre de 1988 ;

Considérant en premier lieu qu'aux termes de l'article 109-1 du Code général des impôts « sont considérés comme revenus distribués : 1° tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital (...) » ; qu'en vertu de l'article 110 du même Code, pour l'application de ce texte, les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, le cas échéant augmentés de l'écart entre le bénéfice fiscal et le bénéfice comptable avant impôt et diminués du montant de l'impôt ; qu'en outre, en vertu du c) de l'article 111 du Code général des impôts, les « rémunérations et avantages occultes » constituent de toute manière des revenus distribués, même si leur réintégration dans les résultats imposables de la société qui les a consentis ne suffit pas à rendre bénéficiaires ces résultats ;

Considérant en second lieu qu'en vertu des articles 8, 218 bis et 238 bis K du Code général des impôts, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont imposables à raison des bénéfices, déterminés

selon les règles prévues pour l'impôt sur les sociétés, réalisés par les sociétés de personnes dont elles sont associées, dans la mesure des parts qu'elles détiennent ;

Considérant qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions que le versement d'une rémunération ou d'un avantage occulte par une société de personnes dont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés détiennent une part des droits sociaux correspond, dans la mesure de cette part, à une distribution de revenus imposable chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le rehaussement correspondant des résultats de la société de personnes a ou non suffi à rendre bénéficiaires les résultats imposables à l'impôt sur les sociétés de ses associés ; que, par suite, la Cour administrative d'appel a commis une erreur de droit en jugeant qu'une rémunération ou un avantage occulte versé par une société de personnes non passible de l'impôt sur les sociétés, alors même qu'elle aurait eu pour associés des sociétés passibles de cet impôt, ne peut avoir pour son bénéficiaire le caractère d'un revenu distribué ; que le ministre requérant est donc fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

Considérant qu'il y a lieu, en application des dispositions de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

(...)

Considérant que l'administration établit par plusieurs éléments de comparaison pertinents que la valeur des terrains susmentionnés n'était pas inférieure à 420 F, même en tenant compte de leur situation particulière à proximité de l'autoroute, des conditions de leur desserte et de diverses autres servitudes et qu'en consentant un prix de 50 F, la société Z.A.C. des Berchères a délibérément consenti à la S.C.I. acheteuse une libéralité, représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précitées de l'article 111-c ; que la circonstance que l'écart de prix ainsi consenti aurait pu constituer, non pas une libéralité, mais la rémunération d'une intermédiation en vue de l'obtention du contrat d'aménagement de la Z.A.C. ne priverait pas en tout état de cause l'administration du droit de requalifier l'opération susdécrite comme dissimulant une « rémunération occulte » au sens du c) de l'article 111 précité du Code général des impôts, dès lors que celle-ci n'a pas fait l'objet de la déclaration prévue à l'article 240 du Code général des impôts ;

(...)

NOTE

Une société de personnes qui n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés peut-elle distribuer un revenu « occulte » au sens de l'article 111-c du Code général des impôts (C.G.I.) ? Oui, selon le Conseil d'État, lorsque ses associés sont imposés à l'I.S. et dans la mesure de leur participation (1).

1. En l'espèce, la S.N.C. « de la Z.A.C. des Berchères », dont le capital est détenu par la S.A. « Bréguet-investissement » pour 99,99 % et par la S.A. « Bréguet-construction » pour 0,01 %, avait acquis en 1986 près de 55 hectares de terrains dans la commune de Pontault-Combault (Seine-et-Marne). Une fois viabilisés, ces terrains avaient été revendus en 1988 à plusieurs entreprises et notamment à la S.C.I. « Les Érables », dont le capital est détenu par M. et Mme Belmes à parts égales, et ce pour un prix très inférieur aux autres ventes. En effet, alors que la S.C.I. avait acquis son terrain au prix de 50 F le m², le prix facturé aux autres sociétés oscillait entre 380 F et 662 F le m². Le vérificateur y vit un acte anormal

de gestion, réintégra le manque à gagner dans les bénéfices de la S.N.C. et opéra un redressement du résultat fiscal déclaré par les deux sociétés anonymes. Surtout, il estima que l'avantage accordé à la S.C.I. constituait un revenu distribué « occulte » au sens de l'article 111-c du C.G.I.. Un redressement fut donc aussi notifié à la S.C.I. ainsi qu'à ses deux associés : M. et Mme Belmes. Ces derniers contestèrent devoir les sommes ainsi réclamées.

2. Le Tribunal administratif de Melun, puis la Cour administrative d'appel de Paris 2, prononcèrent la décharge de leur imposition au motif qu'une société de personnes non soumise à l'I.S. ne peut fiscalement « distribuer » un bénéfice. Sur la proposition de son commissaire du gouvernement, Stéphane Austry 3, le Conseil d'État censura la décision des juges du fond et prononça le bien fondé du redressement.

3. Cette décision contrevient à l'un des principes les mieux établis en droit fiscal : seules les sociétés soumises à l'I.S., de plein droit (même si elles en sont exonérées) ou sur option, peuvent fiscalement distribuer un revenu au sens des articles 108 et suivants du C.G.I. 4, qu'il s'agisse de distributions officielles (les « dividendes », article 158 bis du C.G.I.) ou comme ici de distributions officieuses (les distributions « occultes », article 111-c du C.G.I.). Celles qui relèvent de l'impôt sur le revenu ne le peuvent pas puisque leurs associés sont réputés avoir appréhendé le bénéfice fiscal à la clôture de l'exercice comptable (article 8 du C.G.I.). C'est la conséquence majeure de la « semi-transparence » fiscale qui est propre aux sociétés de personnes 5. L'article 108 du C.G.I. ne laisse la place à aucun doute : « Les dispositions des articles 109 à 117 fixent les règles suivant lesquelles sont déterminés les revenus distribués par : 1° Les personnes morales passibles de l'impôt prévu au chapitre II du présent titre (l'impôt sur les sociétés) ; 2° Les personnes morales et sociétés en participation qui se sont volontairement placées sous le même régime fiscal en exerçant l'option prévue au 3 de l'article 206 ». La Cour administrative d'appel de Paris, dont l'arrêt est censuré par la décision commentée, avait rappelé ce principe d'évidence en indiquant que « ... dès lors qu'il n'est pas contesté par l'administration que la société en nom collectif de la zone d'aménagement concerté des Berchères n'était pas soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés et n'avait pas exercé l'option pour cet assujettissement prévue à l'article 206-3 du C.G.I., ne pouvait, comme le soutiennent les époux Belmes, alors même que les parts de cette société étaient toutes détenues par une société anonyme et une société à responsabilité limitée dont les bases imposables à l'impôt sur les sociétés avaient elles-mêmes été redressées à proportion, être regardées comme ayant fait l'objet de la part de ladite société en nom collectif d'une distribution taxable dans les conditions définies par les articles auxquels renvoie l'article 108 du C.G.I. ... ».

4. Alors, comment en est-on arrivé là ? C'est que justement, et contrairement à ce qu'affirmait la Cour administrative d'appel de Paris, le fait que les associés de la société en nom collectif de la Z.A.C. des Berchères soient soumis à l'impôt sur les sociétés revêt aux yeux du Conseil d'État une importance toute particulière. Pour la Haute juridiction administrative en effet, il suffit que les bénéfices de la société transparente aient été soumis à l'I.S. (ce qui était le cas ici puisque les bénéfices « remontent » normalement à ses associés qui sont soumis à cet impôt), peu importe qu'elle-même ne soit pas soumise à l'I.S. La démonstration s'appuie simultanément sur l'article 110 du C.G.I. qui évoque simplement les «

bénéfices ... retenus pour l'impôt sur les sociétés », et sur l'article 238 bis K, pour lequel le résultat d'une société de personnes doit être calculé comme celui de la catégorie fiscale dont relève ses associés, soit en l'espèce l'impôt sur les sociétés. Le Conseil d'État pouvait donc conclure que « ... le versement d'une rémunération ou d'un avantage occulte correspond ... à une distribution de revenus imposable chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ... ».

5. Nous démontrons que cette analyse est erronée car elle repose sur une mauvaise interprétation de l'article 238 bis K du C.G.I. Nous ne pensons pas qu'il soit possible de porter atteinte sur ce point au principe de semi-transparence fiscale des sociétés de personnes, y compris dans la situation particulière visée par la disposition précitée. Si effectivement, comme tout contribuable, une société semi-transparente peut accorder à un tiers un avantage « caché », en aucun cas ce dernier ne peut être imposé au titre des revenus de capitaux mobiliers. Il demeure que cette décision a un mérite : elle rappelle implicitement et opportunément que, par principe, une société semi-transparente ne peut pas « distribuer » un revenu (I). Le Conseil d'État n'y porte exception que lorsque les associés de la société de personnes sont soumis à l'I.S. (II).

I. LE PRINCIPE : UNE SOCIÉTÉ SEMI-TRANSPARENTE NE PEUT PAS DISTRIBUER UN AVANTAGE « OCCULTE »

6. La règle est d'ailleurs transposable à l'ensemble des revenus distribués visés aux articles 108 et suivants du C.G.I. ; qu'il s'agisse de distributions « officielles » (avec avoir fiscal) ou « officieuses » (sans avoir fiscal) dont font partie les distributions occultes. Comme toutes les distributions de bénéfices, les avantages occultes ne peuvent être distribués que par une société dotée de la personnalité fiscale. La « distribution » d'un revenu suppose en effet qu'elle soit réalisée à la suite d'une décision positive des organes compétents de la société et non la conséquence d'une disposition fiscale qui pose une présomption d'appropriation des bénéfices à la clôture de l'exercice (article 8 du C.G.I.). Par conséquent, un avantage « caché » accordé à un tiers ne peut être imposé en tant que revenu de capitaux mobiliers. Mais avant d'examiner le régime fiscal qui s'applique à l'avantage « occulte » accordé par une société fiscalement semi-transparente (B), il n'est pas inutile de revenir sur cette notion (A).

A. La notion d'avantage « occulte »

7. Les rémunérations et avantages occultes visés à l'article 111-c du C.G.I. ne sont qu'un sous-ensemble des distributions « officieuses » encore dénommées distributions « irrégulières ». Par opposition aux distributions officielles de bénéfices que sont les dividendes, les distributions officieuses ne sont pas en principe votées en assemblée générale, ni obligatoirement prélevées sur les bénéfices de la société ou forcément distribuées aux associés. Il s'agit soit de bénéfices dont la distribution est présumée par la loi

fiscale (« présomption de distribution » posée à l'article 109-1 1° du C.G.I.), soit de sommes effectivement mises à la disposition des associés que l'on présume être des distributions de bénéfices (« présomption de qualification » posée à l'article 109-1 2° du C.G.I.) 6. Les avantages ou rémunérations « occultes » ressortent de l'une ou l'autre de ces catégories.

Selon l'article 109-1, « Sont considérés comme revenus distribués :

1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;

2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices ».

Selon l'article 111, « Sont notamment considérés comme revenus distribués ; ... c) Les rémunérations et avantages occultes ».

8. Le plus souvent, les avantages cachés apparaissent au grand jour à la suite d'une vérification de comptabilité suivie d'un redressement du bénéfice imposable 7 :

_ Parfois, la dépense figurait en comptabilité mais elle est jugée non déductible. La fraction non déclarée du bénéfice est présumée avoir été distribuée au bénéficiaire de la dépense. C'est le cas lorsqu'une société prend en charge une dépense incombant normalement à un associé 8. Si le nom du bénéficiaire ne figure pas dans les documents comptables, on parle de « rémunération occulte » 9. Au contraire, la dépense qui figure en comptabilité selon un libellé permettant d'identifier son objet et son bénéficiaire n'est pas un avantage occulte au sens de l'article 111-c du C.G.I. 10.

_ Parfois, c'est une recette qui n'est pas comptabilisée ; les sommes dissimulées sont aussi réputées avoir été distribuées. Comme la plupart du temps les bénéficiaires de ces distributions ne sont pas connus (les sommes cachées au fisc sont destinées à alimenter des « caisses noires » ...), on parle de « distributions occultes ».

9. Dans l'un et l'autre cas, la distribution présumée n'est que la conséquence du raisonnement posé à l'article 109-1 1° : si les produits ne se retrouvent pas dans le capital social ou les réserves, c'est qu'ils ont été distribués. Dans ce cadre là, l'article 111-c n'est qu'une application particulière de l'article 109 1°. L'arrêt du 29 juin 2001 est la parfaite illustration de ce principe. En l'espèce, le vérificateur avait estimé que le fait de vendre un terrain pour un prix largement inférieur au prix du marché constituait une renonciation anormale à un profit. Par application de l'article 109-1 1° précité, les sommes désinvesties sont réputées être des distributions de bénéfices. Comme par hypothèse elles ne figuraient pas en tant que telles dans la comptabilité de l'entreprise, il ne pouvait s'agir que d'un avantage occulte au sens de l'article 111-c. Le raisonnement est imparable et la jurisprudence linéaire chaque fois qu'il s'agit d'opérations conclues pour un prix anormalement faible 11. En réalité, l'administration avait initialement fondé le redressement sur l'article 109-1 1°, pour ensuite opérer une substitution de base légale en appel en choisissant finalement l'article 111-c ; ceci marquait sa préférence pour la qualification de « distribution occulte » plutôt que celle de « distribution présumée ». Ainsi que l'a souligné le commissaire du gouvernement dans ses conclusions, ce changement est à l'origine d'une difficulté supplémentaire pour l'administration. En effet, comme la plupart des avantages occultes sont constitutifs de donations indirectes 12, il appartient à l'administration d'apporter la preuve de l'absence de contrepartie 13, mais

aussi celle de l'intention libérale 14. La difficulté est cependant écartée au motif que l'avantage qui ne figure pas sur la déclaration visée à l'article 240 du C.G.I., n'est pas déductible pour cette seule raison, sous-entendu : sans avoir à prouver une donation indirecte. Cette explication n'est pas satisfaisante ; elle aboutit à modifier après coup la cause du redressement, qui ne serait donc plus fondée sur l'acte anormal de gestion mais sur le non-respect de l'article 240. Par ailleurs, elle ne résout rien : l'administration devrait encore démontrer que la somme aurait dû y figurer, c'est-à-dire qu'elle constituait une « gratification » au sens de l'article 240 précité, or, c'est précisément ce qu'elle cherchait à éviter !

10. Dans d'autres situations, la distribution d'un avantage occulte n'est pas la conséquence d'un redressement fiscal de l'entreprise. Le Conseil d'État considère que l'article 111-c est autonome ; il peut exister sans l'article 109-1 1°. Il s'agit alors d'avantages accordés à des tiers qui ne figurent pas en comptabilité en tant que tels et qui, sans donner lieu à un redressement fiscal de leur auteur, sont qualifiés de distributions de bénéfices. Dans la mesure où le bénéficiaire de la distribution n'est pas identifié en comptabilité en tant que tel, les sommes désinvesties sont présumées être des avantages occultes au sens de l'article 111-c du C.G.I. Pour autant, bien qu'il s'agit d'une « présomption de qualification », il n'est pas nécessaire de fonder l'imposition du bénéficiaire sur l'article 109-1 2°, dans la mesure où le Conseil d'État étend l'autonomie de l'article 111-c vis-à-vis de l'article 109-1 à son 2° 15.

B. L'imposition de l'avantage « occulte »

11. Les conséquences fiscales liées au redressement du bénéfice imposable d'une société « opaque », duquel résulte une distribution présumée de revenus, sont classiquement de deux ordres. D'abord, pour la société elle-même qui doit s'acquitter d'un complément d'I.S., tel que majoré des intérêts de retard. Ensuite, pour le bénéficiaire du « revenu » qui doit payer un impôt sur la distribution ainsi opérée, laquelle varie en fonction de sa qualité : s'il s'agit d'un particulier, ce dernier sera imposé au titre des revenus de capitaux mobiliers 16; s'il s'agit d'une entreprise, celle-ci devra inclure le montant de la distribution dans son résultat professionnel. Ces conséquences ne sont pas les mêmes dès lors que la société redressée n'est pas dotée de la personnalité fiscale. La semi-transparence fiscale de ces sociétés conduit à faire « remonter » le résultat imposable chez ses associés et ne permet pas d'imposer les bénéficiaires de l'avantage au titre des revenus mobiliers.

12. En amont, les associés de la société semi-transparente sont imposés sur le montant du redressement qu'ils se répartissent au prorata de leur participation. Ceci explique que le redressement doit être notifié à la société semi-transparente d'une part mais aussi à ses associés 17. Selon l'article 8 du C.G.I. en effet : « ... les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société ». Si les associés sont des personnes physiques (que les bénéfices aient été appréhendés directement par eux ou par l'intermédiaire d'autres sociétés de personnes), ils seront imposés

à l'impôt sur le revenu dans la catégorie fiscale correspondant à l'activité de la société (sous réserve de l'application de l'article 238 bis K du C.G.I.). Si, comme au cas d'espèce, il s'agit de sociétés de capitaux soumises de plein droit à l'I.S. (article 206 du C.G.I.), et par application de l'article 218 bis, ces dernières « ... sont personnellement soumises audit impôt à raison de la part des bénéficiaires correspondants aux droits qu'elles détiennent... ». C'est donc à l'impôt sur les sociétés que le redressement de bénéficiaires fut donc soumis. Cette conséquence, admise et non contestée au cas présent, n'est pas sans incidence au moment d'étudier l'imposition des bénéficiaires de l'avantage considéré.

13. En aval, le bénéficiaire d'un avantage « occulte », comme de tout autre avantage accordé par une entreprise à un tiers, ne peut en principe être imposé au titre des revenus de capitaux mobiliers si la société qui le lui a accordé est une société semi-transparente *18*. La négation de la personnalité fiscale entraîne en effet celle du concept de « distribution », lui-même induit par la mutation de valeurs. Dans la mesure où le bénéficiaire n'est pas associé, cela signifie-t-il qu'il échappera à l'impôt sur son enrichissement ? Non, car l'avantage occulte étant constitutif d'une donation indirecte, dans la mesure où celle-ci résulte d'une vente de biens pour un prix très inférieur à leur valeur vénale, il sera soumis aux droits de mutation à titre gratuit pour la fraction de la valeur vénale qui excède le prix effectivement payé. Il reste que l'administration devra apporter la preuve de l'intention libérale. D'où l'intérêt de se « contenter » d'un redressement des droits de mutation à titre onéreux dans la mesure où le prix déclaré à l'acte est inférieur à la valeur vénale des biens cédés (article L. 17 du Livre des procédures fiscales). Au cas d'espèce cependant, l'administration avait opté pour l'assujettissement de l'avantage occulte à l'impôt sur les revenus mobiliers alors même que la société qui avait accordé cet avantage, la S.N.C. de la Z.A.C. des Berchères, n'avait pas opté pour l'I.S., puisque ses associés étaient eux-mêmes soumis à cet impôt. Ce faisant, elle élargissait sensiblement le domaine d'application des articles 108 et suivants du C.G.I.

II. L'EXCEPTION (SELON LE CONSEIL D'ÉTAT) : LORSQUE LES ASSOCIÉS DE LA SOCIÉTÉ SEMI-TRANSPARENTS SONT SOUMIS À L'I.S.

14. Selon le Conseil d'État, « ... le versement d'une rémunération ou d'un avantage occulte par une société de personnes dont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés détiennent une part des droits sociaux, correspond, dans la mesure de cette part, à une distribution de revenus imposable chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ... ». Une simple lecture de l'attendu permet immédiatement de mettre à jour la confusion des magistrats ; à les en croire, la proportion des revenus distribués serait fonction de la participation des associés soumis à l'I.S., or, les bénéficiaires de la distribution ne sont pas associés ! Cette confusion illustre en tout cas l'attachement excessif du Conseil d'État à la participation de sociétés opaques dans le capital d'une société semi-transparente. Comme toujours, la décision de la Haute juridiction administrative est lourdement motivée (A), sans que pour autant elle emporte notre adhésion (B).

A. Motivation de la décision

15. Le Conseil d'État ne fonde pas sa solution sur une disposition fiscale en particulier ; son raisonnement découle de l'analyse d'un ensemble de dispositions dont la combinaison autoriserait une société de personnes à distribuer un revenu lorsque ses associés sont soumis à l'I.S. Néanmoins, deux dispositions du C.G.I. lui sont indispensables : les articles 110 et 238 bis K. Pour autant, il ne semble pas que le respect de la législation fiscale, au moins dans son esprit, ait été l'unique motivation de la Haute juridiction administrative ; le commissaire du gouvernement avait en effet, dans ses conclusions, fait planer le spectre de l'évasion fiscale si l'on n'avait pu taxer l'avantage occulte ainsi accordé à l'impôt sur les revenus mobiliers.

16. L'article 110 alinéa 1er du C.G.I. énonce que « pour l'application du 1^o du 1 de l'article 109, les bénéficiaires s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés ». Le Conseil d'État semble faire une application littérale de cette disposition qui n'exigerait pas que la société distributrice soit soumise à l'I.S. mais seulement ses résultats, ce qui sera le cas chaque fois que ses associés seront soumis à cet impôt par l'application combinée des articles 8 et 218 bis précités du C.G.I. Au surplus, il n'est pas même nécessaire que le rehaussement du bénéfice de la société de personnes ait été effectivement soumis à l'I.S. chez ses associés, dans la mesure où il peut être absorbé par leur déficit fiscal (« ... sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le rehaussement correspondant des résultats de la société de personnes a ou non suffi à rendre bénéficiaire les résultats imposables à l'I.S. de ses associés... »).

17. L'article 238 bis K du C.G.I. édicte : « Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8 ou 239 quater sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits ». Ainsi donc, la société de capitaux doit calculer sa quote-part de bénéfices dans une société de personnes d'après ses propres règles (soit les B.I.C., article 209 du C.G.I.) et les soumettre à son propre impôt (I.S. par hypothèse) 19. Cette disposition est à l'origine de bien des difficultés pour les entreprises qui peuvent être amenées à tenir deux comptabilités différentes selon la qualité de l'associé dont on calcule le résultat imposable. Au cas présent, cette difficulté n'existait pas puisque les deux associés étaient soumis à l'impôt sur les sociétés, les règles des bénéfices industriels et commerciaux s'appliquaient nécessairement mais, et c'est cela qui compte aux yeux des magistrats, le bénéfice était imposé à l'I.S.

18. À côté de ces arguments de texte, le commissaire du gouvernement avait adjoint une mise en garde liée aux risques d'évasion fiscale qu'aurait entraîné le refus de soumettre à l'impôt sur les revenus mobiliers les avantages occultes accordés dans ces conditions. En effet, il suffirait d'interposer une société de personnes entre la société de capitaux et le bénéficiaire de l'avantage pour éviter la taxation au titre des revenus mobiliers 20. Cependant, il convient aussitôt que l'imposition de l'avantage occulte aux droits de mutation à titre gratuit est toute aussi dissuasive que l'impôt sur les revenus mobiliers. La crainte est donc

largement infondée et en tout cas insuffisante pour justifier qu'il soit porté atteinte au principe de semi-transparence fiscale des sociétés de personnes dont on sait qu'il est le gage d'une certaine neutralité fiscale 21, laquelle n'existe plus si l'on impose deux fois les bénéfices de la société en nom collectif : à l'I.S. chez les associés et à l'impôt sur les revenus mobiliers chez les bénéficiaires, puisque par hypothèse l'avoir fiscal n'est pas accordé aux distributions irrégulières et ce à titre de sanction 22.

B. Critique de la décision

19. L'élargissement de la notion de distribution à laquelle nous sommes conduit n'est pas satisfaisante. Quels que soient les griefs que l'on peut formuler au sujet de l'utilité de la semi-transparence fiscale 23, aucune disposition du C.G.I., séparément ou avec d'autres, ne peut être interprétée comme autorisant une société de personnes lorsqu'elle n'a pas opté pour l'I.S. à « distribuer » un revenu 24. On passera rapidement sur l'interprétation littérale de l'article 110 précité qui se heurte à une objection irrémédiable : en ne faisant référence qu'aux « bénéfices » soumis à l'I.S. et non aux « sociétés » soumises à l'I.S., l'article 110 ne pose nullement une règle générale (laquelle figure à l'article 108 qui limite le domaine d'application des « revenus distribués » aux sociétés soumises à l'I.S.), mais ne fait que préciser l'article 109-1 1°. On insistera davantage sur l'article 238 bis K. Mais la critique n'est pas simplement conceptuelle ; elle naît aussi des interrogations qu'engendre la décision.

20. L'article 238 bis K nous semble avoir été mal utilisé : il ne dit pas que les bénéfices de la S.N.C. doivent être soumis au même impôt que celui de l'associé (I.S. notamment), mais qu'il faut appliquer les mêmes règles fiscales pour le calcul du bénéfice de l'associé (B.I.C. si l'associé est une société soumise à l'I.S.). Le problème en cause n'est pas celui de l'imposition des bénéfices mais celui de leur qualification 25. L'application d'un impôt en particulier n'est qu'une conséquence de la qualité de l'associé. Si effectivement l'associé est une société soumise à l'I.S., il va de soi que le bénéfice de la société de personnes sera soumis à cet impôt. Quoi qu'il en soit, ici encore, l'I.S. ne s'applique pas à la personne qui a accordé l'avantage occulte mais à son associé ; or, l'article 108 précité exige que la première nommée soit soumise à l'I.S.

21. Outre qu'elle nous semble juridiquement infondée, la décision commentée recèle un élément d'incertitude. On peut ainsi s'interroger sur la situation d'une société semi-transparente dont les associés ne sont pas tous soumis à l'I.S. (ce qui n'était pas le cas en l'espèce). Peut-elle encore fiscalement distribuer un revenu ? L'arrêt apporte un élément de réponse étonnant puisqu'il pose une règle de proportionnalité entre la distribution de l'avantage occulte et le niveau de la participation des sociétés opaques. Autrement dit, un avantage occulte accordé par une société semi-transparente peut revêtir une nature de revenu distribué pour une partie de son montant seulement, laquelle est proportionnée à la participation des associés soumis à l'I.S. ! Si l'on poursuit ce raisonnement jusqu'à son terme, la double qualification de l'avantage occulte doit induire un double régime d'imposition ; impôt sur les revenus mobiliers / droits de mutation à titre gratuit. Par ailleurs, il n'y a pas de raison pour ne pas étendre cette

solution à l'ensemble des distributions irrégulières, ainsi que les pouvoirs publics en avaient eux-mêmes admis l'éventualité 26, voire même aux dividendes (l'article 109-1 1° englobe tout autant les distributions régulières qu'irrégulières de bénéfiques), dès lors que les arguments de texte invoqués leur sont transposables !

22. Conclusion. Cette décision constitue un facteur de complication supplémentaire du régime fiscal des sociétés de personnes, mais elle marque surtout les limites du raisonnement du Conseil d'État et sa confusion. Il n'y a aucune relation de cause à effet entre la répartition du capital social d'une société semi-transparente et la qualification de ses distributions. En réalité, les hauts magistrats confondent les règles d'imposition des associés en nom collectif avec celles relatives à l'imposition des bénéficiaires d'éventuels avantages en nature. En exigeant un lien de proportionnalité entre le niveau de participation des associés soumis à l'I.S. et l'imposition de l'avantage en nature accordé, le Conseil d'État ne faisait que tirer toutes les conséquences de son propre raisonnement. À partir du moment où celui-ci est erroné à la base, cela ne pouvait que le conduire à poser une règle parfaitement incompréhensible au regard de ses conséquences. Vous avez dit « logique de l'absurde » 27?

1 –

(1) Dr. fisc. 46/2001, no 1043, concl. S. Austray ; R.J.F. 10/2001, no 1233 ; Dr. soc. 12/2001, no 184, p. 29, obs. critiques J.-L. Pierre ; Les Nouvelles fiscales no 861 du 1er janvier 2002, p. 4 ; Bull. Joly 02/2002, § 23, p. 125, obs. J.-C. Parot.

2 –

(2) Cour adm. appel Paris, 16 mai 2000, Dr. fisc. 50/2000, no 993.

3 –

(3) B.D.C.F. 10/2001, no 121.

4 –

(4) D. Adm. 4 J-111, no 1 du 1er novembre 1995.

5 –

(5) H. Berthoud-Ribaute, Le régime fiscal de la société en nom collectif, réflexion sur la semi-transparence fiscale, Thèse droit, Toulouse 2001. La véritable transparence est celle des sociétés de multipropriété visées à l'article 1655 ter du C.G.I. dont les associés sont réputés être propriétaires des actifs sociaux. V. A. Chappert, La notion de personnalité morale en droit fiscal, Rép. Def. 21/2000, no 37248, p. 1201 et s. ; M. Cozian, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Litec 1999, doc. no 20. L'administration fiscale elle-même fait la différence entre les sociétés « transparentes » et « semi-transparentes » (instr. min., 31 décembre 1971, § 20).

6 –

(6) A. de Bissy, Droit fiscal des affaires, l'Hermès, 5e éd. 2001, no 363 et s.

7 –

(7) M. Cozian, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 2001/2002, no 1239.

8 –

(8) C.E., 31 janvier 1962, Dupont 1962, p.215.

9 –

(9) V. par ex. C.E., 15 juin 1987, R.J.F. 8-9/1987, no 908, pour la prise en charge par la société d'un emprunt contracté par un associé pour acquérir ses actions.

10 –

(10) C.E., 5 décembre 2001, Compagnie européenne de distribution et de pesage, Bull. Joly, mars 2002, § 76, p. 359 et s., obs. J.-C. Parot ; à propos d'une commission officielle versée à une filiale étrangère.

11 –

(11) V. par ex. C.E., 10 juin 1983, Dr. fisc. 10/1984, no 489.

12 –

(12) J.-P. Le Gall, Donations indirectes et distributions irrégulières : un certain particularisme de la fiscalité, Dr. fisc. 3/2000, p. 136.

13 –

(13) C.E., 5 octobre 1972, Dr. fisc. 45-46/1972, no 1623.

14 –

(14) C.E., 28 février 2001, ministre c/ Thérond, Dr. fisc. 26/2001, no 592, concl. G. Bachelier.

15 –

(15) C.E., 28 février 2001, précité, qui fonde l'imposition d'un contribuable sur l'article 111-c du C.G.I. à l'exclusion de toute autre disposition, s'agissant de titres achetés pour un prix excessif, sans que la société qui les a acquis ne soit redressée, et sans que l'article 109-1 2° ne soit applicable dès lors que l'acquéreur n'était pas associé. Solution dont l'intérêt s'est renforcé depuis que le «surpaiement» d'actifs n'est plus une source de redressement du bénéfice imposable, C.E., 27 avril 2001, Sté générale de transport et d'industrie, Dr. fisc. 41/2001, no 909, concl. J. Courtial.

16 –

(16) Sans avoir fiscal, Instr. du 14 décembre 2001, no 6 (B.O.I. 4 J-2-01).

17 –

(17) Instr. adm. du 3 juin 1992 (B.O.I. 13 L-3-92).

18 –

(18) C.E., 10 décembre 1980, R.J.F. 2/1981, no 106.

19 –

(19) P. Serlooten, Droit fiscal des affaires, Précis Dalloz, 2e éd. 2001, no 355.

20 –

(20) S. Austry, concl. préc., p.24 ; Les Nouvelles fiscales, article préc., p. 5.

21 –

(21) H. Berthoud-Ribaute, op. cit., no 443 et s.

22 –

(22) X. Rhomer, Les distributions irrégulières en droit fiscal interne et international, Thèse droit Paris, 1989, p. 339.

23 –

(23) P. Serlooten, Brèves réflexions sur l'utilité actuelle du régime de transparence fiscale des sociétés de personnes, J.C.P. éd. E, 38/1999, p. 1477.

24 –

(24) En ce sens, J.-L. Pierre, obs. préc.

25 –

(25) M. Cozian et A.S. Peignelin, Un «sac d'embrouilles» : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu, Dr. fisc. 5/1994, p. 205 et s., no 21.

26 –

(26) Rép. min. à M. Heuclin, J.O.A.N. no 1, 6 janvier 1992, no 49375, p. 59.

27 –

(27) Expression employée par O. Fouquet (concl. sous C.E., 11 mai 1984, R.J.F. 7/1984, no 1576), pour stigmatiser le lien mécanique existant entre le redressement fiscal d'une société soumise à l'I.S. et l'existence d'une distribution présumée de bénéfices.