

**TOULOUSE
CAPITOLE**
Publications



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

*SOCIÉTÉS DE PERSONNES : DE LA TRANSPARENCE FISCALE À LA TRANSPARENCE
JURIDIQUE...*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : Droit fiscal n° 26, 28 Juin 2012, comm. 350

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

SOCIÉTÉS DE PERSONNES : DE LA TRANSPARENCE FISCALE À LA TRANSPARENCE JURIDIQUE...

Il résulte de la combinaison des articles 8 et 218 bis du CGI d'une part, et 109, 1, 2° du CGI d'autre part, 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 final de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, lorsque ce dernier est associé de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

CE, 9e et 10e ss-sect., 12 avr. 2012, n° 325329, M. et Mme Vaudois, note A. de Bissy

Inédit au recueil Lebon

- Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. Vaudois et la SCI Gardenia dont il était le dirigeant ont acquis en indivision un terrain bâti situé à Strasbourg ; que, lors d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices clos en 1998 et 1999 de la SCI Gardenia, l'administration fiscale a constaté que l'évaluation des droits de M. Vaudois sur ce terrain avait été minorée et le prix payé pour celle-ci sous-évalué au détriment de la SCI Gardenia ; que, d'une part, l'Administration a en conséquence réintégré cet avantage à hauteur de 38 760 euros dans les résultats de la SCI et a notifié, en proportion de ses parts sociales, en application des dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, des rehaussements à la SARL Rexia qui détenait 99 % des parts sociales de la SCI ; que, d'autre part, l'Administration a estimé que l'avantage ainsi consenti par la SCI Gardenia devait être regardé comme constituant un revenu réputé distribué, au sens des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts, par la SARL Rexia au profit de M. Vaudois qui détenait 99 % des parts sociales de cette SARL ; que l'Administration a alors mis, sur ce fondement, à la charge de M. et Mme Vaudois une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1999 ;
- Considérant que le tribunal administratif de Strasbourg a prononcé la décharge de ces impositions supplémentaires en litige en jugeant que, M. et Mme Vaudois étant des tiers à la SCI Gardenia, l'avantage qui leur avait été accordé par celle-ci ne pouvait être imposé sur le fondement des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 relatives aux sommes et valeurs mises par une société à la disposition de ses associés ; que, toutefois, sur le recours du ministre chargé du budget, la cour administrative d'appel de Nancy a, par l'arrêt attaqué, jugé que cet avantage pouvait être imposé sur le fondement de ces dispositions et, après avoir annulé ce jugement, remis les impositions à la charge de M. et Mme Vaudois ;

- Considérant, en premier lieu, qu'en vertu des articles 8 et 218 bis du Code général des impôts, les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sont imposables à raison des bénéfices réalisés par les sociétés de personnes dont elles sont associées, dans la mesure des parts qu'elles détiennent ; qu'aux termes de l'article 109 du même code : « 1. sont considérés comme revenus distribués : (...) 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices (...) » ;
- 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 lorsque ce dernier est associé de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ; qu'il suit de là que la cour, après avoir relevé, d'une part, que la SCI Gardenia n'était pas soumise à l'impôt sur les sociétés, d'autre part, que la SARL Rexia détenait 99 % des parts sociales et, enfin, que M. Vaudois détenait 99 % de celles de la SARL Rexia, pouvait à bon droit juger que l'avantage consenti par la SCI Gardenia à M. Vaudois devait être regardé comme des sommes mises par la SARL Rexia à disposition de l'un de ses associés à hauteur de ses parts et étaient dès lors imposables sur le fondement des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts ; que, par suite, la cour n'a pas entaché son arrêt d'erreur de droit, ni d'erreur de qualification juridique, ni de défaut de réponse à moyen en ne recherchant pas si la SCI Gardenia était une société transparente au sens des dispositions de l'article 1655 ter du Code général des impôts et si les sommes en litige devaient être regardées comme déjà appréhendées par la SARL Rexia ;
- Considérant, en deuxième lieu, qu'il ressort des énonciations mêmes de l'arrêt attaqué que le moyen tiré de ce que la cour n'aurait pas répondu au moyen tiré de ce que l'administration fiscale s'était fondée sur des éléments de valorisation postérieurs à la date d'acquisition pour apprécier la valeur vénale du terrain en litige manque en fait ;
- Considérant, enfin, que le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions combinées des articles 62, 109 et 154 bis du Code général des impôts n'est pas assorti des précisions suffisantes permettant d'en apprécier le bien-fondé ;

(...)

SOCIÉTÉS DE PERSONNES : DE LA TRANSPARENCE FISCALE À LA TRANSPARENCE JURIDIQUE...

1 – L'administration fiscale est souvent embarrassée lorsqu'il s'agit d'appliquer les dispositions relatives aux distributions présumées de bénéfices (*CGI, art. 109 et s.*). Selon le terrain sur lequel elle se place, elle doit vérifier si les conditions propres à la disposition invoquée sont réunies, mais également qu'il s'agit bien de « revenus distribués » au sens de la loi fiscale.

Or, en fiscalité, il ne saurait y avoir de distribution si la société qui est censée y avoir procédé relève de l'impôt sur le revenu, compte tenu de la présomption d'appropriation des résultats à la clôture de l'exercice (*CGI, art. 8*). Ce principe élémentaire du droit fiscal concerne aussi bien les distributions officielles qu'officieuses de bénéfices (*CE, 3e et 8e ss-sect., 30 déc. 2009, n° 307131, M. Bragaglia et Mme Di Savino : JurisData n° 2009-081591 ; Dr. fisc. 2010, n° 11, comm. 226, concl. É. Geffray. – CE, 10e et 9e ss-sect., 6 oct. 2010, n° 299986, M. Kalpokdjian : JurisData n° 2010-018684 ; Dr. fisc. 2011, n° 4, comm. 126, concl. J. Boucher ; RJF 2011, n° 77*), que la société soit soumise à l'IS de plein droit, sur option, ou que le régime de semi-transparence ait été remis en cause par l'administration fiscale (*CE, 8e et 3e ss-sect., 11 déc. 2009, n° 301503, Mme Guilpain : JurisData n° 2009-081574 ; Dr. fisc. 2010, n° 10, comm. 212, concl. L. Olléon, solution implicite*).

Parfois néanmoins, la jurisprudence n'hésite pas à appliquer les 1° et 2° du 1 de l'article 109 du CGI lorsque l'avantage a été accordé par une société de personnes dont les associés sont soumis à l'IS (*CE, 3e et 8e ss-sect., 29 juin 2001, n° 223663, min. c/ M. et Mme Belmes : JurisData n° 2001-062443 ; Dr. fisc. 2001, n° 46, comm. 1043 ; Dr. sociétés 2001, comm. 184, note J.-L. Pierre ; Bull. Joly sociétés 2002, n° 1, § 23, p. 125, obs. J.-C. Parot ; RJF 2001, n° 1233, concl. S. Austray, p. 807 ; LPA 2002, n° 108, p. 20, note A. de Bissy*). Dans cette affaire, le commissaire du Gouvernement Stéphane Austray n'avait pas caché qu'il s'agissait avant tout de contourner l'obstacle constitué par l'interposition d'une société de personnes entre l'auteur réel de l'avantage et son bénéficiaire. L'arrêt ici commenté du 12 avril 2012 rendu par le Conseil d'État confirme la solution, sous une motivation différente toutefois.

Les faits peuvent être résumés comme suit. En 1999, Monsieur Vaudois, dirigeant non associé de la SCI Gardénia, et la SCI Gardénia elle-même, avaient acquis en indivision un terrain bâti à Strasbourg. À la suite d'une vérification de comptabilité de la SCI portant sur les exercices 1998 et 1999, l'administration fiscale avait estimé que le prix d'achat du terrain avait été inégalement réparti entre les acheteurs, au détriment de la SCI. Elle avait donc réintégré dans ses bénéfices imposables une somme de 254 250 F (38 760 €) représentative de la charge anormalement supportée par elle et imposé en

conséquence ses associés (en l'occurrence, la SARL Rexia détentrice de 99 % du capital de la SCI). Surtout, elle avait estimé que l'avantage accordé à M. Vaudois, lui-même associé à 99 % de la SARL Rexia, constituait un revenu distribué au sens de l'article 109, 1, 2° du CGI (« *sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* ») et l'avait imposé dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers au titre de l'année 1999.

Si le contribuable avait obtenu la décharge de ses impôts devant le tribunal administratif de Strasbourg au motif que, étant un tiers par rapport à la SCI Gardénia, la somme de 254 250 F (38 760 €) ne pouvait être regardée comme entrant dans le champ d'application de l'article 109, 1, 2° du CGI (*TA Strasbourg, Ire ch., 11 avr. 2007, n° 0503544, M. Vaudois: JurisData n° 2007-009665*), la cour administrative d'appel de Nancy avait jugé le contraire en affirmant que « le profit litigieux, bien que provenant de la SCI Gardénia, correspond, compte tenu de sa réintégration préalable dans les résultats de la SARL Rexia, à un produit de la SARL Rexia mis à la disposition de l'un de ses associés, en la personne de M. Vaudois » (*CAA Nancy, 2e ch., 10 déc. 2008, n° 07NC01038*).

On l'aura compris, au cœur de cette affaire il y a un avantage pécuniaire qu'un contribuable s'est accordé à lui-même, par l'intermédiaire d'une société qu'il contrôle. Si la notion même d'avantage « anormal » a été niée par le contribuable devant le juge d'appel, sans succès, le fondement de l'imposition a été contesté jusque devant le Conseil d'État, en vain également.

Selon le Conseil d'État en effet : « 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 lorsque ce dernier est associé de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ». Il en déduit que « l'avantage consenti par la SCI Gardénia à M. Vaudois devait être regardé comme des sommes mises par la SARL Rexia à disposition de l'un de ses associés à hauteur de ses parts et étaient dès lors imposables sur le fondement des dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts ».

Bien que n'ayant pas eu les honneurs du recueil Lebon, cette décision mérite un commentaire. Elle s'inscrit dans la jurisprudence qui, pour permettre l'application du régime des revenus distribués, **tend à ignorer la personnalité juridique des sociétés de personnes**, pour s'en tenir à la situation de ses associés (1) et de celle des bénéficiaires effectifs de la distribution (2).

1. Prise en compte de la qualité de l'associé d'une société de personnes

2 – Pour l'administration fiscale, toute la difficulté consiste à faire entrer l'avantage pécuniaire dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers alors que la société qui l'a octroyé est semi-transparente. Deux fondements ont été proposés : estimer, par une audacieuse combinaison des textes (*CGI, art. 109, 1, 110 et 111, c ; CGI, art. 8, 218 bis et 218 bis K*), que la loi fiscale n'exige pas que la société distributrice soit à l'IS **mais que ses résultats le soient** , ou, plus radicalement, démontrer que l'avantage a été accordé non pas par la société de personnes elle-même **mais par ses associés à l'IS** . Le Conseil d'État s'était d'abord laissé séduire par le premier raisonnement, avant de choisir le second dans la décision commentée.

Dans l'arrêt *Belmes* précité, où il était question d'un avantage occulte sous forme de vente pour un prix minoré, le Conseil d'État avait jugé 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 imposables chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ». Comme d'autres (*note J.-L. Pierre in Dr. sociétés 2001, comm. 184*), nous n'avions pas été séduits par le raisonnement suivi (*V. LPA 2002, n° 108, p. 20*). Le Conseil d'État recherche, par addition de textes de nature différente, une solution qui n'en découle pas. D'autres auteurs n'ont pas été émus par la décision et ont préféré y voir la marque du Conseil d'État en faveur de la thèse de la personnalité fiscale des sociétés de personnes (*obs. J.-C. Parot in Bull. Joly sociétés 2002, n° 1, § 23, p. 125*).

Dans l'arrêt *Vaudois*, le Conseil d'État abandonne la référence à l'article 238 bis K du CGI. C'est heureux. Ce texte ne concerne pas l'imposition des bénéfices de l'entreprise mais le calcul de la quote-part de bénéfice imposable, ce qui est différent. Mais l'évolution la plus marquante réside dans la référence aux « sommes mises par la SARL Rexia à disposition de l'un de ses associés ». Ce considérant semble attester d'une évolution dans la motivation du Conseil d'État, qui fait désormais clairement abstraction de la personnalité juridique de la société de personnes intercalée, ce qui est pour le moins surprenant. Il participe d'une certaine doctrine fiscale qui préconise de faire comme si l'avantage avait été directement accordé par les associés soumis à l'IS de la société semi-transparente (*E. Deglaire, La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes : Litec, coll. Bibliothèque de droit de l'entreprise, 2009, n° 373*). Il est vrai également que la voie choisie par l'administration fiscale, à savoir l'article 109, 1, 2° du CGI, imposait que l'avantage fût rattaché à la SARL, et non à la SCI, puisque les sommes ou valeurs réputées distribuées doivent avoir été attribuées à des associés.

Ce serait également « l'actionnariat » de la société de personnes qui gouvernerait le montant imposable de l'avantage au titre des revenus de capitaux mobiliers. Reprenant une règle qu'il avait lui-même posée dans l'arrêt *Belmes* précité, le Conseil d'État limite cette qualification à la fraction de l'avantage octroyé qui correspond à la participation des associés soumis à l'IS dans le capital de la société de personnes relevant de l'IR. Parfaitement logique eu égard au raisonnement dont elle procède, la règle en souligne aussi les incohérences au regard du but poursuivi, puisqu'elle conduit mécaniquement à une imposition partielle du bénéficiaire si le capital de la société de personnes n'est pas détenu intégralement par des sociétés soumises à l'IS (*quid* dans ce cas de la fraction de l'avantage qui n'est pas considérée comme ayant été fiscalement distribuée ?).

2. Prise en compte de la qualité d'associé du bénéficiaire effectif d'un avantage

3 – En assimilant la rémunération ou l'avantage occulte « à une distribution de revenus imposable chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers lorsque ce dernier est associé de la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés », le Conseil d'État semble faire de la participation du bénéficiaire dans le capital de la société à l'IS une condition générale de la qualification de revenu de capitaux mobiliers.

Également, dans une affaire *Riga*, où il était cette fois question d'un avantage accordé par une société « opaque » à une société semi-transparente, le Conseil d'État avait ignoré la personnalité juridique de la société de personnes bénéficiaire de l'avantage, pour imposer ses associés lorsqu'ils sont également membres de la société de capitaux attributrice (*CE, 10e et 9e sous-sect., 3 nov. 2004, n° 234525, M. et Mme Riga : JurisData n° 2004-080605 ; Dr. fisc. 2005, n° 8, comm. 226, concl. F. Donnat ; Dr. sociétés 2005, comm. 38, obs. J.-L. Pierre ; RJF 1/2005, n° 28*). En l'espèce, une SA avait accepté une majoration substantielle du loyer versé à une SCI, ce qui avait été assimilé par l'Administration à un revenu distribué au profit des associés personnes physiques de la SCI (M. et Mme Riga), sur la base de l'article 109, 1, 2° du CGI. Le Conseil d'État annule l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon (*CAA Lyon, 15 mars 2001, n° 97LY00228*), qui n'avait pas validé la position administrative, au motif que la SCI n'était pas associée de la SA « alors que M. et Mme Riga étaient actionnaires de la SA ».

Il ne faut certainement pas généraliser cette jurisprudence. La qualité d'associé du bénéficiaire de la distribution n'est formellement requise que pour l'application de l'article 109, 1, 2° du CGI (*CE, 8e, 7e et 9e ss-sect., 7 nov. 1975, n° 85284 : JurisData n° 1975-600061 ; Dr. fisc. 1976, n° 4, comm. 96 ; RJF 1976, n° 16*). Les distributions camouflées de l'article 109, 1, 1° du CGI et les distributions occultes de

l'article 111, c du CGI ne l'imposent pas. D'ailleurs, dans l'arrêt *Belmes* précité où l'administration fiscale s'était placée sur le terrain de l'article 111, c, il n'est pas mentionné que le bénéficiaire de l'avantage était associé des sociétés anonymes qui détenaient une participation dans la société de personnes (SNC) qui avait accordé la réduction de prix. Certes, l'arrêt *Riga* avait eu des précédents, aussi bien pour l'application de l'article 109, 1, 2° (CE, 9e et 8e ss-sect., 6 janv. 1988, n° 46658, M. Sadosky : RJF 3/1988, n° 284), que pour l'application de l'article 109, 1, 1° (CE, 8e et 7e ss-sect., 7 oct. 1988, n° 42924, M. Dieutegard : Dr. fisc. 1989, n° 8, comm. 325 ; RJF 12/1988, n° 1361), mais ici la qualité d'associé du bénéficiaire effectif de la distribution servait plus à la qualification d'acte anormal de gestion que de revenu de capitaux mobiliers.

Dans ces affaires, on voit bien que le Conseil d'État passe outre l'écran formé par la personnalité morale de la société de personnes qui a perçu le revenu pour imposer le bénéficiaire réel de la distribution dès lors que, compte tenu de ses liens avec la société ayant accordé l'avantage, il en est aussi l'auteur. C'est d'ailleurs ce que prévoit l'article 111, a du CGI en matière d'avances : « Sont notamment considérés comme revenus distribués : a) Sauf preuve contraire, les sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes » (CE, 10e et 9e ss-sect., 26 janv. 2011, n° 314000, M. Trompier : JurisData n° 2010-000839 ; Dr. fisc. 2011, n° 16, comm. 311, concl. D. Hedary, pour un revenu distribué par une société anonyme à un associé via une EURL). D'une certaine manière, c'est également sur ce même principe de « transparence » que s'appuie la jurisprudence pour dispenser l'administration fiscale d'avoir à apporter la preuve de l'appréhension du revenu lorsque le bénéficiaire est « le maître de l'affaire » (CE, 8e et 3e ss-sect., 30 déc. 2011, n° 332088, min. c/ M. Le Goff : Dr. fisc. 2012, n° 16, comm. 263, concl. L. Olléon, hypothèse non retenue faute de véritable pouvoir de l'associé).

Ces contorsions de la jurisprudence qui, pour des raisons d'équité fiscale, en vient à ignorer la personnalité juridique des sociétés, nous laissent perplexe. Elles ne sont en définitive que le fruit d'une législation qui entretient le mélange des genres en qualifiant de revenu distribué ce qui est en réalité une libéralité (CE, sect., 28 févr. 2001, n° 199295, min. c/ M. Théron : JurisData n° 2001-061884 ; Rec. CE 2001, p. 96 ; Dr. fisc. 2001, n° 26, comm. 592, concl. G. Bachelier ; RJF 5/2001, n° 620, chron. J. Maïa, p. 395 ; BDCF 5/2001, n° 67, concl. G. Bachelier). Pour comprendre la cause de la confusion, il faut remonter aux origines de la législation (D. n° 48-1986, 9 déc. 1948). À l'époque, les pouvoirs publics avaient souhaité remplacer la définition juridique des distributions (qui s'appuie sur la qualité du bénéficiaire), par une définition comptable (où l'on se place du côté de la société distributrice). Ainsi, le lien était fait entre les résultats de la société et la distribution de bénéfices ; l'idée étant d'imposer toutes

les sorties d'actifs, y compris celles qui se présentent sous une autre forme (*C. David, O. Fouquet, B. Plagnet et P.-F. Racine, Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale : Dalloz, 5e éd., 2009, th. 37, Les revenus distribués, p. 672 et s.*). Les finances publiques y trouvent peut-être leur compte, pas les juristes.