

Nos 2100917, 2100918
M. A... B... et Mme D... B...
c/ DDFIP 51
FGA

Audience du 17 novembre 2022
M. Vincent TORRENTE, rapporteur public,

M. A... B... et, sa mère, Mme D... B... sont associés chacun à hauteur de 50 % des parts de la SCI de Prouvais qui est propriétaire d'immeubles donnés en location. Cette société, gérée par M. B... et qui était en défaillance déclarative depuis sa constitution, le 11 juillet 2014, a fait l'objet d'un contrôle sur place à l'issue duquel l'administration fiscale a reconstitué ses résultats. Une proposition de rectification a en conséquence été adressée à cette société lui notifiant notamment des rappels de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période 2014/2015. Parallèlement, M. B... a fait l'objet d'un examen de sa situation fiscale personnelle à l'issue duquel l'administration a tiré les conséquences du contrôle de la SCI de Prouvais, laquelle n'avait alors pas opté pour l'assujettissement de ses résultats à l'impôt sur les sociétés, et lui a notifié, par une proposition de rectification du 1^{er} mars 2017, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux dans les catégories des traitements et salaires, des revenus fonciers et des bénéficiaires industriels et commerciaux au titre des années 2014, selon la procédure contradictoire prévue à l'article L. 55 du LPF, et 2015, selon la procédure de taxation d'office prévue à l'article L.66 du même livre. Le vérificateur a également tiré les conséquences de ce contrôle sur la situation de Mme B... en lui notifiant, par une proposition de rectification du même jour, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux dans la catégorie des revenus fonciers au titre des mêmes années, selon la procédure contradictoire. Les conjoints B... portent le litige devant vous par deux requêtes qui présentent à juger des questions semblables et que nous vous proposons d'examiner ensemble.

1/ Les requérants soulèvent, **tout d'abord**, dans les deux requêtes, un moyen commun tiré de l'insuffisance de motivation de la proposition de rectification qui leur a été adressée. Tous deux se placent sur le terrain de l'article L. 57 du LPF, en application duquel, selon la formule consacrée depuis la décision du 28 mai 2004, *Société Magneti Marelli France* (n° 250817, aux. T. sur un autre point, RJF 2004, n° 916), « *la proposition de rectification doit comporter la désignation de l'impôt concerné, de l'année d'imposition et de la base d'imposition, et énoncer les motifs sur lesquels l'administration entend se fonder pour justifier les redressements envisagés, de façon à permettre au contribuable de formuler ses observations de façon entièrement utile* ». En revanche, lorsque le redressement intervient dans le cadre d'une procédure de taxation ou d'évaluation d'office, le contribuable ne peut utilement se prévaloir de ces dispositions, la régularité de la motivation devant être appréciée au regard des dispositions de l'article L. 76 lequel fixe des exigences plus allégées en imposant seulement à l'administration de porter à la connaissance du contribuable « *les bases ou éléments servant au calcul des impositions d'office et leurs modalités de détermination* ». L'objectif n'est pas de permettre au contribuable de présenter des observations dans le cadre d'un débat contradictoire avec le vérificateur.

Au cas présent, les impositions supplémentaires mises à la charge des requérants au titre de l'année 2014 ont été déterminées selon la procédure contradictoire dans les deux affaires et également au titre de l'année 2015 pour Mme B..., de sorte que l'invocation de l'article L. 57 est bien opérante. Elle ne l'est en revanche pas pour les redressements notifiés à M. B... pour l'année 2015 qui ont été déterminées selon la procédure de taxation d'office mais vous pourrez

sans difficulté faire reste de droit en répondant au fond à ce moyen, quand bien même l'article L. 76 n'est pas invoqué par l'intéressé. Nous relevons que les propositions de rectification adressées aux intéressés mentionnent l'impôt concerné ainsi que les années et base d'imposition. En outre, vous savez qu'en vertu du principe d'unicité de la procédure d'imposition des sociétés de personne et de ses associés (CE, Ass., 22 juillet 1977, *Sieur X*, Rec. p. 353), la jurisprudence admet que la proposition de rectification adressée aux associés puisse ne comporter qu'une motivation par référence aux rehaussements apportés, par une proposition de rectification distincte, aux bénéficiaires sociaux de la société de personne et indiquant au contribuable le montant de la part de ces bénéficiaires à raison de laquelle il sera personnellement imposé sans comporter en annexe la notification de redressement adressée à la société transluide (V. CE, Sect., 8 avril 1994, *Touchais*, nos 60405-65876, p. 181, RJF 5/94 n° 579 ; pour une application récente 26 septembre 2018, *M. E...*, *Mme C...*, nos 405911,405913, aux T. sur un autre point, concl. V. Daumas). L'administration a scrupuleusement suivi ces principes en l'espèce et vous pourrez donc écarter ce moyen dans les deux affaires.

2/ Mme B... se prévaut, **ensuite**, des dispositions de l'article L. 76 B du LPF qui fixent une double obligation à l'égard du service : d'une part, informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition ; d'autre part, communiquer ces éléments lorsque le contribuable en fait la demande avant la mise en recouvrement des impositions. L'intéressée se prévaut des deux branches du moyen. Elle soutient, d'une part, que la proposition de rectification qui lui a été adressée n'indiquait pas la teneur et l'origine des informations obtenues par le vérificateur pour reconstituer les revenus fonciers de la SCI de Prouvais et, d'autre part, que le service ne lui a pas communiqué les documents ces éléments. Toutefois, il nous semble que le principe d'unicité de la procédure d'imposition d'une précédemment rappelé n'imposait pas à l'administration de fournir ces informations dans la proposition de rectification adressée à l'associé de cette société de personnes mais seulement à cette dernière (Voyez CAA Paris, 9 novembre 2012, 10PA02716, conclusions P. Blanc ; indirectement mais avec une logique qui nous paraît transposable : CE, 31 mars 2010, *Petit*, n°297305, aux T.). Il n'est pas soutenu que l'obligation d'information prévue par les dispositions précitées auraient été méconnue dans le cadre de la proposition de rectification adressée à la SCI de Prouvais. En outre, si la requérante reproche au service de ne pas lui avoir communiqué les documents obtenus de tiers, en particulier les extraits de comptes bancaires, utilisés pour déterminer les revenus fonciers dégagés par cette société, elle ne produit pas la demande qu'elle allègue avoir adressée à l'administration, laquelle fait valoir en retour qu'elle n'en a reçu qu'au titre du redressement portant sur des revenus fonciers étrangers à la SCI. Nous vous proposons, dès lors, d'écarter ce moyen.

3/ Un autre moyen critiquant la régularité de la procédure d'imposition est invoqué par M. B... qui reproche à l'administration fiscale d'avoir réintégré dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux de l'année 2015 deux encaissements de 6 000 euros sans procéder à une vérification de comptabilité de l'activité professionnelle concernée par ces recettes. L'intéressé invoque à cet égard le paragraphe 70 du BOI-CF-IOR-60-10 qui rappelle les principes déjà explicités : « *Cependant, si l'administration entend exploiter les renseignements recueillis au cours d'un ESFP pour procéder à des rehaussements au titre des revenus provenant d'une activité susceptible de faire l'objet d'une vérification de comptabilité (BIC, BNC, BA), il a été jugé qu'elle était tenue d'engager cette procédure de contrôle dans le respect des garanties propres à celle-ci. Il en est ainsi alors même que le contribuable serait en situation d'évaluation ou de taxation d'office pour ces bénéficiaires (CE, 2 février 1996, n°s 140424 à 140426). L'administration est toutefois dispensée de respecter ce formalisme dans les*

*situations prévues à l'article L47 C du LPF (cf. II). ». S'agissant d'un moyen de procédure, l'invocation de cette doctrine est inopérante. Toutefois, selon les trois décisions Talbourdel du 2 février 1996 (140424, 140425, 140426, inédites) « si l'administration est en droit d'examiner, à l'occasion d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble d'un contribuable, les comptes bancaires qui retracent à la fois les opérations privées et les opérations professionnelles qu'il a effectuées, elle ne peut, pour contrôler et, le cas échéant, redresser les bénéfices retirés par l'intéressé de son activité professionnelle, se fonder sur les données qu'elle a pu recueillir en prenant connaissance des éléments des comptes bancaires qui, se rapportant à l'exercice de cette activité, ont le caractère de documents comptables, sans avoir procédé, préalablement, à une vérification de comptabilité, en respectant les garanties prévues par la loi pour ce type de contrôle ». L'administration fiscale se prévaut de l'article L. 47 C du LPF qui la dispense d'organiser une vérification de comptabilité lorsque, au cours d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle d'un contribuable sont découverts une activité occulte ou des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable. Mais il résulte de l'instruction que l'activité de vente de véhicule d'occasion de M. B... était déclarée et le seul fait de ne pas avoir déclaré des recettes en provenance de cette activité professionnelle ne saurait suffire à mettre en évidence des conditions d'exercice occulte de ladite activité. **Nous vous invitons dès lors à accueillir ce moyen, ce qui correspond à une décharge en base d'un montant de 12 000 euros au titre de l'année 2015.***

4/ Le dernier moyen, commun aux deux requêtes, critique directement le bien-fondé d'une partie des redressements. Les requérants soutiennent que, pour déterminer les revenus fonciers issus de la SCI de Prouvais, l'administration ne pouvait retenir les recettes brutes de cette société pour leur montant toutes taxes comprises. Autrement dit, le service ne pouvait comptabiliser les montants facturés par la SCI aux locataires en incluant la TVA qui leur avait été facturée.

En principe, l'activité de location de locaux nus est exonérée de TVA en application du 2° de l'article 261 D du CGI, mais les bailleurs ont la possibilité d'opter pour l'assujettissement à cette taxe en application du 2° de l'article 260. La difficulté ici provient du fait que la SCI n'a jamais opté pour la TVA mais il est constant qu'elle en a tout de même facturé à ses locataires. En application du 3° de l'article 283 du CGI : « *Toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation* ». C'est ce qui a conduit le vérificateur à procéder aux rappels de la TVA ainsi facturée et jamais reversé au trésor. Mais aussi, tirant les conséquences de l'absence d'exercice de l'option prévue au 2° de l'article 260, à inclure dans les bases des revenus fonciers redressés de la SCI la TVA facturée à tort. Cette pratique nous paraît aller à l'encontre de la lettre de l'article 33 quater du CGI qui prévoit que « *pour la détermination du revenu foncier imposable des personnes qui sont redevables de la taxe sur la valeur ajoutée pour les loyers de leurs immeubles, les recettes brutes ainsi que les dépenses déductibles relatives aux immeubles sont retenues pour leur montant hors taxe sur la valeur ajoutée* ». Or, nous l'avons dit, est considéré comme un redevable de la taxe toute personne qui en mentionne sur une facture, sans distinguer selon que cette personne a exercé l'option ou non, ce qui n'était pas le cas sous l'empire de la version de ces dispositions antérieures à 1991 qui visaient alors spécifiquement les deux hypothèses prévues au 2° de l'article 261 D et au 2° de l'article 260 D. **Nous vous invitons dès lors à accueillir ce moyen dans les deux affaires, ce qui correspond à des décharges en base de 1 000 euros au titre de l'année 2014 et de 2295 euros au titre de l'année 2015.**

Et PCM nous concluons à la décharge partielle des impositions en litige à hauteur des sommes que nous vous avons proposées de retenir, à ce qu'il soit mis à la charge de

l'administration fiscale le versement à chacun des requérants d'une somme de 1 500 euros au titre des frais liés au litige et au rejet du surplus des conclusions des requêtes.