

Fiscalité : compétence juridictionnelle en matière de contributions sociales

Lire les conclusions de :

Thierry Besse

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 15LY03043 – 16 mai 2017 – C+ [↗](#)

Rejet du pourvoi en cassation : voir CE ordonnance du 14 novembre 2017 N° 412523

INDEX

Mots-clés

Règles de procédure contentieuse spéciales, Compétence juridictionnelle, Contributions sociales

Rubriques

Fiscalité, Procédure

TEXTES



Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Le juge administratif est compétent pour connaître d'une demande de décharge de contributions sociales assise sur des bénéfices non commerciaux non professionnels dès lors que ces revenus ne constituent pas des revenus d'activité et de remplacement au sens des articles 136-1 à L136-5 du code de la sécurité sociale (Solution implicite) (1) L'administration fiscale est compétente pour en assurer le recouvrement (solution explicite découlant de la solution implicite).

² (1) Cf. Sol.imp. [CE, 1^{er} octobre 2015, n° 368565](#), pour une indemnité d'immobilisation ; [CE, 21 octobre 2013, n° 356317](#) pour une activité consistant en un rachat de droits de créances d'anciens salariés dans le cas où la personne déploie une activité visant à améliorer ses chances de recouvrer la créance au meilleur prix ; n° [CE, 16 mai 2011, n° 322123](#), pour des sommes perçues à titre de rémunération pour une transaction lors de la cession d'actions ; [CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 17 novembre 2016, n° 17LY03715](#) pour des gains de jeu.

Conclusions du rapporteur public

Thierry Besse

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6356](https://doi.org/10.35562/alyoda.6356)

¹ M. A., conseiller en patrimoine, a fait l'objet d'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle au titre des années 2007 et 2008. Le vérificateur ayant constaté une discordance entre les sommes enregistrées au crédit de ses comptes bancaires et ses revenus déclarés, a demandé à l'intéressé des justifications et, faute de réponse suffisante, a procédé à la taxation d'office de ces crédits, d'un montant de 165 000 euros au titre de l'année 2007, en tant que revenus d'origine indéterminée, en vertu des articles L. 16 et L. 69 du LPF. D'autres rectifications d'un montant plus modestes furent effectuées.

² Les cotisations supplémentaires d'IR et de contributions sociales (CS) résultant de ce contrôle furent mises en recouvrement le 31 juillet 2012, assorties de pénalités. Par jugement du 9 juillet 2015, le TA Grenoble a rejeté la demande de M. A. tendant à la décharge de ces impositions.

³ M. A. relève appel de ce jugement, en limitant son appel aux sommes taxées en tant que revenus d'origine indéterminée, soit nous l'avons dit un rehaussement de 165 000 euros au titre de l'année 2007.

⁴ Selon M. A., ces sommes devaient être imposées en tant que BNC, ce que n'aurait pas ignoré l'administration fiscale dès avant l'envoi de la demande de justifications, ce qui rend irrégulier le recours à la demande prévue à l'article L. 16 du LPF.

⁵ Différentes sommes, en chèques ou espèces, provenant de Mme V. ont été encaissées en 2007 sur le compte bancaire personnel de M. A.. Ce dernier produit en appel le jugement correctionnel du TGI de Grenoble, du 14 février 2012 le condamnant à un an de prison avec sursis pour des faits d'abus de faiblesse commis en 2007, ayant consisté à avoir, dans ses fonctions de conseiller financier de cette dernière, profité de la faiblesse de celle-ci pour se voir remettre une somme de 218 341 euros, pour se faire désigner comme bénéficiaire de son assurance-vie et comme héritier « sous couvert d'une amitié à laquelle la victime a sincèrement cru compte tenu de son isolement social ». Ce jugement est définitif.

⁶ L'autorité de la chose jugée qui appartient aux décisions du juge répressif devenues définitives s'attache à la constatation matérielle des faits mentionnés dans le jugement, support nécessaire du dispositif, et à leur qualification sur le plan pénal. Certaines sommes visées par le jugement pénal correspondent clairement à des versements litigieux. C'est le cas pour les versements en espèces de

30 000 euros le 17 juillet 2007, ou l'encaissement d'un chèque de 50 000 euros le 9 juillet 2007. Pour les autres sommes, les recoupements sont plus délicats, soit que le jugement correctionnel globalise certaines sommes, soit qu'il identifie des versements qui ne semblent pas avoir été imposés (tel un chèque de 93 431 euros). Mais, il nous semble que vous pourrez considérer que dans leur ensemble les sommes versées par Mme V. ont la même cause.

⁷ Vous considérerez alors que tous les crédits proviennent de détournements de fonds, sommes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (voyez sur cette qualification pour des personnes condamnées pour abus de faiblesse, CAA Nancy, 16 novembre 2016, Ministre des finances ; N° 15NC00865-15NC00974 ; CAA Douai, 6 octobre 2015, N° 14DA01148 ; CAA Lyon, 11 février 2010, N° 08LY01101).

⁸ Pour en revenir à la procédure d'imposition, et à la possibilité, contestée, pour l'administration d'envoyer une demande de justifications, rappelons tout d'abord la jurisprudence sur ce point.

⁹ La procédure de demande de justifications suivie d'une taxation d'office ne peut pas servir à redresser un revenu catégoriel et l'administration commet un détournement de procédure si elle utilise la procédure de demande de justifications suivie d'une taxation d'office pour redresser des sommes dont elle n'ignore pas, à la date où elle les impose, qu'elles constituent des revenus catégoriels (CE, 22 février 1980, N° 16254, RJF 4/80, n° 346 ; CE, 7 janvier 2004, N° 249713) . Mais, cela n'interdit toutefois pas à l'administration de demander des justifications sur la base de l'article L. 16 à condition qu'elle dispose d'« indices sérieux pouvant donner à penser que l'intéressé a disposé de revenus de sources autres que professionnelles » (CE, 20 décembre 1978, n° 5486, RJF 2/79) . Et elle peut utiliser la procédure des articles L. 16 et L. 69 du LPF lorsqu'elle ne peut avoir que de simples soupçons sur le rattachement des sommes (CE, 10 octobre 2003, N° 250389).

¹⁰ Voyez aussi synthétisant ces différentes règles, CE, 13 mars 2006 N° 249895, décision précisant qu'il convient d'apprécier les éléments dont disposait l'administration fiscale avant l'envoi de la demande de justifications, ainsi qu'avant la taxation d'office, compte tenu des réponses apportées dans le cadre de la demande.

¹¹ Il vous faut donc vous replacer à ces dates. M. A. a été destinataire d'un avis d'ECSFP le 5 mai 2010. Le 1^{er} juin 2010, ainsi qu'il ressort de la réponse aux observations du contribuable, l'administration fiscale a exercé un droit de communication auprès des autorités judiciaires dans le cadre de la procédure en cours pour abus de faiblesse. Par courrier du 17 août 2010, le vérificateur a demandé à

M. A. de fournir des éclaircissements ou justifications sur différentes sommes, dont les 165 000 euros litigieux. En réponse, par courrier du 20 Septembre 2010, M. A. s'est borné à alléguer l'existence d'un prêt.

En réponse à cette demande, l'administration fiscale a adressé à l'intéressé une mise en demeure de déclaration de don manuel (le 14 octobre 2010), ainsi qu'une mise en demeure d'apporter des explications complémentaires par courrier du 4 novembre 2010.

M. A. a répondu en indiquant qu'il récusait la qualification de don manuel et maintenant son explication selon laquelle il s'agissait d'un prêt que lui avait consenti Mme V., mais sans fournir aucune pièce justificative.

Dans ces conditions, on peut sans doute considérer que l'administration fiscale avait des suspicions sur la nature des versements effectués par Mme V.. Mais, l'instance pénale était en cours et M. A. a donné d'autres explications à ces versements, qui étaient plausibles, même si insuffisamment détaillés. En tous cas, vous pourrez considérer que l'administration fiscale ne connaissait pas avec certitude la nature des versements, ni au moment de l'envoi de la demande de justifications, ni lors de la taxation d'office des revenus.

Pour les mêmes motifs, est inopérant le moyen tiré de ce que l'administration fiscale aurait dû envoyer à M. A. un avis de vérification. Au demeurant, et en vertu des dispositions de l'article L. 47 C du LPF, l'administration n'est pas tenue d'engager une vérification de comptabilité lorsqu'elle découvre en cours d'ECSFP une activité occulte.

M. A. soutient également que le recours à la taxation d'office prévue à l'article L. 69 du LPF était irrégulier car il ne pouvait être regardé comme s'étant abstenu de répondre à la demande de justifications.

Mais est considérée comme insuffisante une réponse incomplète ou évasive, qui ne comporte que des explications de caractère imprécis et invérifiable (CE, 5 avril 1978, n° 2381 ; CE, 13 mars 2006 N° 249895 ; CE, 11 juin 2003, Ministre des finances N° 223404) . Dans un tel cas de figure, l'administration fiscale doit mettre en demeure le contribuable de compléter sa réponse, en vertu des dispositions de l'article L. 16 A du LPF, ce qu'elle a fait.

Dans ces conditions, l'administration fiscale a pu procéder à la taxation d'office des revenus demeurés d'origine indéterminée, en vertu des dispositions de l'article L. 69 du LPF.

L'administration fiscale a demandé une substitution de base légale, la nature des sommes imposées ayant été dévoilée pendant la procédure contentieuse. Vous pourrez faire droit à cette demande, qui n'est pas subordonnée au respect d'une procédure contradictoire.

20

Vous appliquerez sur ce point l'avis CE, 10 mai 2012, N° 355897 :
« lorsque le contribuable taxé d'office en application de l'article L 69 du LPF établit, au soutien de conclusions visant à la décharge des impositions régulièrement établies sur ce fondement que les sommes en litige se rattachaient à une catégorie déterminée de revenus, il appartient à l'administration, si elle l'estime utile, de demander au juge, dans le cadre de la procédure de taxation d'office, une imposition des sommes en litige selon les règles applicables à la catégorie d'imposition concernée. La procédure d'imposition d'office suivie sur le fondement de l'article L 69 du LPF demeurant régulière, il n'y a pas lieu de subordonner cette demande au respect de la procédure contradictoire. »

21

La taxation d'office résulte en effet de l'abstention du contribuable à répondre aux demandes de justifications qui lui ont été adressées. Dans ces conditions, le contribuable qui, par son comportement, aurait été taxé d'office, ne peut ensuite dévoiler la nature exacte des sommes imposées en vue d'obtenir la décharge des impositions en faisant valoir une irrégularité de la procédure d'imposition. Il y aurait là un effet d'aubaine qui ne se justifie pas.

22

Reste un dernier moyen tiré de ce que les contributions sociales auraient été irrégulièrement par l'administration fiscale, alors que, s'agissant de BNC, seuls les services de l'URSSAF auraient été compétents. Cela poserait d'ailleurs également un problème éventuel de compétence de votre juridiction.

23

Selon les articles du code de la sécurité sociale applicables, les contributions sociales sont recouvrées selon les cas par les organismes chargés du recouvrement des cotisations du régime général de sécurité sociale, ou selon les mêmes règles que l'impôt sur le revenu. Dans le premier cas de figure, la juridiction judiciaire est compétente, dans le second cas de figure, correspondant aux revenus du patrimoine, c'est le juge administratif qui est compétent.

24

Si l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale parle de revenus du patrimoine, il serait plus exact de parler de revenus autres que des revenus d'activité et de remplacement, les revenus du patrimoine étant définis en creux. Les dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale précisent les revenus ainsi établis « selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu ». Il s'agit notamment des revenus fonciers, des revenus de capitaux mobiliers, « de tous revenus qui entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices non commerciaux ou des bénéfices agricoles au sens du code général des impôts, à l'exception de ceux qui sont assujettis à la contribution sur les revenus d'activité et de remplacement définie aux articles L. 136-1 à L. 136-5 », de différentes sommes imposées selon les régimes

des plus-values, des sommes soumises à l'impôt sur le revenu en application de différentes dispositions, notamment celles de l'article L. 69 du LPF.

25

S'agissant des BIC et des BNC, en vertu de ces dispositions, auxquelles renvoie l'article 1600-0-C du CGI (pour la CSG), ils sont soumis aux contributions sociales au titre des revenus du patrimoine, sauf s'ils sont assujettis aux revenus d'activité ou de remplacement (exception recouvrant en pratique la plupart de ces revenus).

26

A titre d'exemple, sont soumises aux contributions sociales au titre des revenus du patrimoine les locations meublées exercées par des loueurs non professionnels, imposables à l'IR dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (une telle activité est regardée comme exercée à titre professionnel lorsque sont réunies les trois conditions posées à l'article 151 septies VII du CGI, à savoir le respect des trois conditions cumulatives tenant à l'inscription d'un membre du foyer au registre du commerce des sociétés, à ce que le montant des recettes annuelles retirées de l'activité excède 23 000 euros et que ces recettes excèdent les revenus du foyer fiscal).

27

En l'espèce, les gains réalisés par le requérant ne nous paraissent pas pouvoir être assimilés à des revenus d'activité et de remplacement, au sens des dispositions des articles L. 136-1 à L. 136-5 du code de la sécurité sociale (qui évoquent notamment les revenus professionnels ou les sommes perçues à l'occasion du travail). De façon générale, il nous semble que les gains imposés à titre résiduel en tant que BNC, par l'effet des dispositions de l'article 92 du CGI, qui résultent d'activités non commerciales non professionnelles, rentrent dans le champ des dispositions de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale, et donc relèvent de votre compétence.

28

Voyez (implicitement) [CE, 1^{er} octobre 2015 N° 368565](#), pour une indemnité d'immobilisation ; [CE, 21 octobre 2013, °N° 356317](#) pour une activité consistant en un rachat de droits de créances d'anciens salariés dans le cas où la personne déploie une activité visant à améliorer ses chances de recouvrer la créance au meilleur prix ; [CE, 16 mai 2011, N° 322123](#), pour des sommes perçues à titre de rémunération pour une transaction lors de la cession d'actions ; [CAA Lyon, 2^{ème} chambre, 17 novembre 2016, N° 15LY03715](#).

29

Ce raisonnement est applicable pour l'ensemble des prélèvements sociaux.

30

Par ces motifs, nous concluons rejet de la requête.