

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
NÎMES**

N°2302978

M. et Mme N

M. Philippe Parisien
Rapporteur

M. Joël Baccati
Rapporteur public

Audience du 23 mai 2025
Décision du 6 juin 2025

19-04-02-05

C+

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Nîmes

(3^{ème} chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires enregistrés les 8 août 2023, 22 février, 8 juillet et 9 septembre 2024, M. et Mme N demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre des années 2015 à 2017 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de la justice administrative.

Ils soutiennent que :

- la proposition de rectification qui leur a été adressée le 28 septembre 2018 est irrégulière au sens des articles L. 53 et L. 57 du livre des procédures fiscales , dès lors que le service vérificateur n'a pas calculé, ni motivé, ni transmis de proposition de rectification à chacun des époux au titre des revenus distribués, le service n'a pas mis en œuvre la procédure de désignation des bénéficiaires des distributions prévue à l'article 117 du code général des impôts ; aucune référence à la proposition de rectification n°3924 visant l'activité individuelle de MmeL, épouseN, n'est faite et les passages extraits de la proposition de rectification n°3924 de la SAS Alliance, qui renvoient à des annexes non jointes, sont très incomplets, ne leur permettant pas de connaître exactement la teneur de la proposition de rectification qui leur a été adressée et d'en contester les termes ; les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales sont absentes ;

- en l'absence de procuration bancaire et de signature sociale, Mme N conteste la qualité de maître de l'affaire qui lui a été attribuée ;

Par des mémoires en défense, enregistrés les 12 décembre 2023, 11 mars et 17 septembre 2024, le directeur départemental des finances publiques du Gard conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que la requête est infondée dans les moyens qu'elle soulève.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Parisien,
- les conclusions de M. Baccati, rapporteur public.

Une note en délibéré a été produite par M. et Mme N le 3 juin 2025.

Considérant ce qui suit :

1. La SAS Alliance, créée le 1^{er} janvier 2013, a son siège social 144 rue Saint- Pierre, à Apt (Vaucluse), et comme activité « bien-être et santé réflexologie et auriculothérapie », exercée dans le cadre d'un cabinet de naturopathie sis à Apt. La SAS Alliance est détenue à 60 % par Mme L, épouse N, et à 40 % par son époux, M. N. Mme N en a été l'unique salariée jusqu'au 31 décembre 2016. Elle a, par ailleurs, créé en octobre 2011 une activité en nom propre de santé humaine non classée sur la commune de Saignon. La SAS Alliance a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, portant sur l'ensemble des déclarations fiscales et des opérations susceptibles d'être examinées au titre de la période allant du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2017, étendue au 31 mars 2018 en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Deux propositions de rectification ont été adressées à la société Alliance le 24 septembre 2018 et à Mme L, épouse N, le 28 septembre 2018. Une proposition de rectification a été adressée à M. et Mme N, le 28 septembre 2018, portant sur la distribution à leur profit au titre des années 2015, 2016 et 2017, sur le fondement de l'article 109-1-1^o du code général des impôts, de divers rehaussements proposés à la société Alliance. Ces rectifications ont été effectuées selon la procédure de rectification contradictoire prévue à l'article L. 55 à L. 61 A du livre des procédures fiscales. Par lettre du 9 janvier 2019, les conséquences financières définitives de l'année 2015 ont été communiquées aux requérants. En l'absence de réponse de la société Alliance, de Mme L et de M.N aux propositions de rectifications susvisées, le service a procédé à la mise en recouvrement des impositions supplémentaires en découlant. Les rappels de taxe sur la valeur ajoutée et les impositions supplémentaires à l'impôt sur les sociétés ont été mis en recouvrement le 31 janvier 2019. Les mises en recouvrement des rehaussements à l'impôt sur les revenus (IR) et les contributions sociales sont intervenues le 30 avril 2019. Par une réclamation datée du 31 décembre 2021, M. et Mme N ont contesté les impositions supplémentaires mises à la charge de leur foyer fiscal. Une décision de rejet a été rendue par le service le 9 juin 2023. M. et Mme N demandent au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu mis à leur charge au titre des années 2015 à 2017

Sur la procédure d'imposition

2. Aux termes de l'article 6 du code général des impôts : « 1. (...) *Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles (...); cette imposition est établie au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame » (...).* ». L'article L 54 du livre des procédures fiscales prévoit que : « Les procédures de fixation des bases... de rectification des déclarations relatives aux revenus *provenant d'une activité dont les produits relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux sont suivies entre l'administration des impôts et celui des époux titulaire de ces revenus. Ces procédures produisent directement effet pour la détermination du revenu global* ». Aux termes de l'article L 54 A du livre des procédures fiscales : « *Sous réserve des dispositions des articles L 9 et L 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédures faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un deux sont opposables de plein droit à l'autre* ». Il résulte des dispositions précitées du code général des impôts que les époux, ayant la qualité de codébiteurs solidaires de l'impôt sur le revenu, sont réputés se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale.

3. Il résulte de l'instruction que M. et Mme N sont mariés depuis le 31 décembre 2012 et domiciliés à la même adresse. Par suite, c'est à bon droit que la proposition de rectification n°2120 a été adressée à « M.N ou Mme N », le 28 septembre 2018, à l'adresse de leur domicile personnel. Le moyen tiré de ce que le service vérificateur n'a pas transmis de proposition de rectification à chacun des époux au titre des revenus distribués doit être écarté.

4. Aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : « *L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation. (...)* ». Aux termes de l'article R. 57-1 du même livre : « *La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée. (...)* ». Il résulte de ces dispositions que l'administration doit indiquer au contribuable, dans la proposition de rectification, les motifs et le montant des rehaussements envisagés, leur fondement légal et la catégorie de revenus dans laquelle ils sont opérés, ainsi que les années d'imposition concernées. Hormis le cas où elle se réfère à un document qu'elle joint à la proposition de rectification ou à la réponse aux observations du contribuable, l'administration peut satisfaire cette obligation en se bornant à se référer aux motifs retenus dans une proposition de rectification, ou une réponse aux observations du contribuable, consécutive à un autre contrôle et qui lui a été régulièrement notifiée, à la condition qu'elle identifie précisément la proposition ou la réponse en cause et que celle-ci soit elle-même suffisamment motivée.

5. En premier lieu, il résulte de l'examen de la proposition de rectification du 28 septembre 2018, adressée aux requérants afin de tirer les conséquences pour leur imposition personnelle des rectifications proposées à la SAS Alliance, que ce document fait expressément référence à la proposition de rectification adressée le 24 septembre 2018 à la SAS Alliance, dont sont issues les rectifications litigieuses. Ce dernier document précisait explicitement que l'activité individuelle de Mme L épouse N ne pouvait être dissociée de celle de la SAS Alliance, ce qu'indiquait également la proposition de rectification adressée le 28 septembre 2018 à l'intéressée suite au contrôle de son activité professionnelle. Par conséquent, le moyen tiré de ce qu'aucune référence à la proposition de rectification visant l'activité individuelle de Mme L, épouse N, n'aurait été faite dans le document litigieux, doit être écarté.

6. En deuxième lieu, la proposition de rectification du 28 septembre 2018, reproduit intégralement, en pages 11 à 22, les pages de la proposition de rectification n°3924 adressée à la société visant les dix rehaussements à l'impôt sur les sociétés distribués entre les mains des

associés. Ces rehaussements sont également détaillés dans un tableau récapitulatif, tant en page 35-36 de la proposition de rectification n°3924 et qu'en page 3 de la proposition de rectification n°2120. Par conséquent, les requérants, qui sont par ailleurs les co-gérants et seuls associés de la SAS Alliance, ne peuvent sérieusement soutenir, au motif que les passages extraits de la proposition de rectification n°3924 de la SAS Alliance, renvoient à des annexes non jointes et que les dispositions du code général des impôts et du livre des procédures fiscales ne sont pas détaillés, qu'ils n'auraient pas été en mesure de connaître exactement la teneur de la proposition de rectification qui leur a été adressée et d'en contester les termes. Par suite, le moyen tiré d'une motivation insuffisante des rectifications manque en fait et doit être écarté.

7. En troisième lieu, le moyen tiré de ce que le service n'a pas mis en œuvre pour la SAS Alliance, la procédure de désignation des bénéficiaires des distributions prévue à l'article 117 du code général des impôts est, en application du principe de l'indépendance des procédures, sans influence sur la régularité de la procédure d'imposition ou sur le bien-fondé de l'imposition.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

8. Aux termes de l'article 109 du code général des impôts : « 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. (...) ». En vertu de l'article 110 du même code : « Pour l'application du 1° du 1 de l'article 109 les bénéfices s'entendent de ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés (...) ». Le contribuable qui, disposant seul des pouvoirs les plus étendus au sein de la société, est en mesure d'user sans contrôle de ses biens comme de biens qui lui sont propres et doit ainsi être regardé comme le seul maître de l'affaire, est présumé avoir appréhendé les distributions effectuées par la société qu'il contrôle.

9. L'administration fait valoir, pour justifier de la qualité de maître de l'affaire de Mme L, épouse N que cette dernière, associée à hauteur de 60 % de la SAS Alliance, en était également la responsable et unique salariée jusqu'au 31 décembre 2016 et a été mandatée par le président statutaire pour le représenter au cours des opérations de contrôle. Elle était aussi en charge des liens avec les fournisseurs et assurait la gestion quotidienne de la société. Mme N a donc été considérée par le service comme gérante de fait et seule maître de l'affaire de la société. De leur côté, les requérants relèvent que Mme N ne disposait pas de procuration bancaire et n'avait ainsi pas la possibilité de faire de chèques ou virements aux fournisseurs ou autres. Ils ajoutent que Mme N n'avait pas de mandat général du gérant de droit de la SAS Alliance et donc pas de signature sociale de quelque nature que ce soit. Il ne résulte par ailleurs pas de l'instruction que M.N, co-associée à hauteur de 40 % des parts, n'exerçait pas ses droits. Toutefois, si ces différentes considérations pourraient conduire à regarder non pas l'épouse seule, mais le couple N, imposé en commun, comme ayant exercé conjointement la maîtrise de l'affaire, elles ne font pas obstacle, quelle que soit la répartition effective des bénéfices en litige, à l'imposition commune des époux N en tant que bénéficiaires des revenus distribués correspondant aux omissions de recettes et aux rectifications constatées lors de la vérification de comptabilité de la SAS Alliance. C'est par suite à bon droit que les époux N ont été assujettis aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui leur ont été assignées au titre des années 2015 à 2017, à raison de l'imposition entre leurs mains des revenus ainsi distribués.

10. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions à fin de décharge présentées par M. et Mme N doivent être rejetées, ainsi par voie de conséquence que celles formées au titre des dispositions de l'article L.761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1^{er} : La requête de M. et Mme N est rejetée.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme N et à la directrice départementale des finances publiques du Gard.