

N° 301642

M. Christian F... et Mme Catherine de F...

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections réunies

Séance du 17 septembre 2008

Lecture du 7 novembre 2008

## CONCLUSIONS

### M. Laurent OLLEON, Commissaire du Gouvernement

Le 30 juin 1990, M. Christian F... et son épouse Catherine, née de F..., ont cédé leur participation dans la société Altior à la société Altran Technologies, moyennant des paiements échelonnés sur les années 1993 à 1995. Dans le cadre d'une vérification de comptabilité d'Altran Technologies, la direction des vérifications nationales et internationales a pris connaissance d'un protocole d'accord avec M. F... et Mme de F... concernant la cession des titres. C'est ainsi que le 23 décembre 1996, après un contrôle sur pièces, l'administration a notifié à M. F... et Mme de F... un redressement en imposant les sommes correspondant aux différents paiements dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Les contribuables ont réclamé contre les suppléments d'impôt sur le revenu mis à leur charge, avant d'en demander la décharge au tribunal administratif de Paris. Le tribunal a fait droit à leur demande par un jugement que le ministre a déféré à la cour administrative d'appel de Paris. La cour a inversé la solution des premiers juges par un arrêt en date du 4 décembre 2006 (RJF 8-9/07 n° 947) contre lequel les époux F... se pourvoient en cassation.

L'un au moins des moyens de la requête –le plus intéressant- doit entraîner la cassation de l'arrêt. Il est soutenu que la cour a méconnu l'article 92-1 du code général des impôts en jugeant que les revenus que M. F... et Mme de F... ont tiré de la cession à la société Altran Technologies de leur participation dans la société Altior devaient être regardés comme la contrepartie directe du maintien de leur présence au sein de l'entreprise cédée et de la réalisation des objectifs fixés dans le cadre de la convention de cession.

En principe, le produit de la cession de titres par des particuliers n'est pas un revenu. Il est susceptible de dégager une plus-value, qui est taxable, ou une moins-value, qui ne l'est pas. Toutefois, vous jugez que la plus-value dégagée par la cession d'actions est taxable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux lorsqu'elle est la contrepartie d'une activité déployée par le cédant qui a contribué à accroître la valeur des actions entre la date de leur acquisition et celle de leur revente (CE 16 octobre 1964 n° 57439, 9e s.-s. : RO p. 168 ; CE 12 novembre 1969, n° 66.633 ; CE 6 février 1984, n° 20325 : RJF 4/84 n° 444 ; CE 26 février 2003 n° 222163, G... : RJF 5/03 n° 535). De cette jurisprudence paraissent se dégager trois critères : l'activité déployée par le vendeur doit être professionnelle, elle ne doit pas être celle qui est normalement la sienne et source de ses revenus, enfin elle doit avoir pour effet de représenter une part déterminante dans l'augmentation de la valeur de la société.

La cour a motivé sa solution en se fondant sur deux éléments : le produit de la cession des titres est la contrepartie directe, d'une part, du maintien des vendeurs au sein de l'entreprise cédée et, d'autre part, de la réalisation des objectifs fixés dans le cadre de la convention de cession. Il nous semble qu'elle ne pouvait conclure comme elle l'a fait sur la base de ces deux seuls éléments. En effet, les juges d'appel n'ont pas mis en évidence une activité personnelle des époux Fontana qui serait différente de leur activité habituelle, pas plus qu'ils n'ont mis en relation l'importance de l'activité déployée et l'augmentation de valeur de la société. S'il est fait état d'objectifs de croissance, rien n'est dit de la part que les vendeurs sont susceptibles d'avoir prise à la satisfaction de ces objectifs. Quant au maintien de la présence des intéressés dans l'entreprise, c'est une variante classique de la clause de non concurrence. Au total, la cour n'a donc pas réuni les éléments nécessaires à ce que les plus-values en cause soient qualifiées de bénéfices non commerciaux. Vous censurerez son arrêt pour ce motif.

Réglant l'affaire au fond, vous serez saisis de l'appel que le ministre avait formé contre le jugement du tribunal administratif de Paris. Par ce jugement, le tribunal avait prononcé la décharge des impositions litigieuses en relevant que, pour procéder aux redressements contestés, l'administration s'était fondée sur des informations figurant dans un protocole de règlement du prix de cession d'actions dont elle a eu connaissance à l'occasion d'une vérification de comptabilité de la société Altran Technologies. Il a ensuite noté que l'administration avait rejeté la demande que les époux F... lui avaient adressée, avant la mise en recouvrement, de leur communiquer la convention fixant les modalités de paiement du prix à laquelle la notification de redressements faisait référence. Le tribunal a alors jugé que si la notification reprenait la teneur du protocole de règlement du prix de cession, l'administration n'avait pas informé les époux Fontana de l'origine des renseignements recueillis auprès de la société Altran Technologies et qu'elle avait effectivement utilisés pour procéder aux redressements. Enfin, il a jugé que si l'administration soutenait que la société Altran Technologies avait refusé de lui communiquer l'original du protocole, l'administration en avait pris une copie manuscrite, qu'elle aurait pu communiquer aux requérants. Il a donc conclu que la procédure était entachée d'irrégularité.

Le ministre, tout en reconnaissant que l'administration n'avait pas indiqué au contribuable l'origine des renseignements, soutenait que l'absence de cette mention n'était pas une erreur substantielle de nature à vicier la procédure d'imposition.

Le moyen est intéressant, car il doit vous permettre de résorber, ou à tout le moins de circonscrire, ce que certains regardent –à juste titre– comme une divergence de jurisprudence entre votre formation de jugement et vos 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies, s'agissant des garanties reconnues au contribuable lorsque l'administration fait usage de son droit de communication.

Par une décision *Ministre c/ B...* du 13 octobre 1999 (RJF 12/99 n° 1582), vous avez précisé votre jurisprudence du 3 décembre 1990, n° 103101, *SA Antipolia* (RJF 2/91 n° 200) et jugé qu'il appartient à l'administration d'informer le contribuable, avant la mise en recouvrement des suppléments d'impôt, de l'origine et de la teneur des renseignements recueillis dans l'exercice de son droit de communication, afin de lui permettre de les contester et, le cas échéant, d'en demander la communication. Vous avez ajouté que la circonstance que ces informations procédaient des déclarations de l'intéressé, qu'il en ait fait mention dans sa réponse à la demande de justifications et que le redressement ait été opéré dans le cadre de la procédure

de taxation d'office est sans incidence sur la portée de cette obligation, qui vise à garantir les droits du contribuable. Vous avez alors conclu que, faute pour l'administration d'avoir satisfait à cette obligation, la procédure était irrégulière, ce qui entraînait ipso facto l'irrégularité du redressement.

Rappelons que, dans cette affaire, la connaissance par l'administration des informations résultait de la communication par l'autorité judiciaire, sur le fondement de l'article L. 101 du livre des procédures fiscales, d'un procès-verbal d'audition de l'intéressé lui-même lors de l'instruction d'une procédure pénale qui avait été engagée à son encontre. Pour autant, vous n'avez pas tiré prétexte de cette circonstance pour sauver d'une façon ou d'une autre le redressement litigieux, en qualifiant de non substantielle l'irrégularité en cause. La méconnaissance de l'obligation posée par votre jurisprudence avait donc vicié la procédure d'imposition.

Vous avez eu par la suite plusieurs occasions d'appliquer cette jurisprudence qui date donc de 1990 et qui est d'autant plus sévère qu'elle constitue la seule garantie reconnue en la matière aux contribuables, jusqu'à votre décision R... du 29 juin 2005 (n° 256163, RJF 10/05 n° 1065), rendue contrairement à nos conclusions. M. R... était un contribuable quelque peu indélicat, qui avait fortement sous-évalué le montant du prix de cession d'actions qu'il avait cédées et, partant, le montant de la plus-value. C'est à l'occasion du contrôle de l'acquéreur que l'administration avait retrouvé le véritable prix de cession des titres, avant de notifier, sur cette base, d'importants redressements à M. R... dans le cadre d'un simple contrôle sur pièces de son dossier. Or à aucun moment l'administration n'avait informé le contribuable sur l'origine de l'information qui avait conduit au redressement. Pourtant, vous avez jugé que le renseignement en cause était nécessairement connu de M. R..., si bien qu'il ne pouvait être regardé comme ayant été, du seul fait de l'absence d'information sur l'origine de ce renseignement, privé de la possibilité de discuter le redressement. En d'autres termes, si la procédure avait bel et bien été viciée, elle ne l'avait pas été substantiellement.

Le commentaire de pied d'arrêt à la RJF présentait cette décision comme une « exception » à la jurisprudence *Ministre c/ B...* justifiée par les circonstances « très particulières » de l'affaire, qui portait sur une opération unique et importante. Ce commentaire ajoutait que cet arrêt ne pouvait être par nature qu'une « solution d'espèce » qui ne remettait pas en cause une jurisprudence bien ancrée. C'est également ainsi que nous l'avions compris.

Toutefois, vos 3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> sous-sections réunies ont, quelques mois après, un peu plus élargi la brèche que l'arrêt *Rouch* avait opérée dans votre jurisprudence, par une décision du 5 octobre 2005, n° 270341, *min. c/ C...* (RJF 12/05 n° 1438). Vous avez à cette occasion jugé que l'irrégularité que l'administration commet dans la procédure d'imposition en s'abstenant d'indiquer au contribuable l'origine des renseignements recueillis par elle dans l'exercice de son droit de communication, et qui étaient relatifs à deux chèques qu'il avait reçus en paiement du prix de cession de ses actions, ne constitue pas une erreur substantielle susceptible de vicier la procédure d'imposition, dès lors qu'eu égard à la teneur même des renseignements concernant les deux chèques reçus, c'est-à-dire leur montant, leur date et l'identité du tireur, nécessairement connus du contribuable, l'intéressé n'a pas été, du seul fait de l'absence de l'information sur les modalités d'obtention de ces renseignements, privé de la possibilité de discuter du redressement.

Pourtant, le mois suivant, vos 9<sup>ème</sup> et 10<sup>ème</sup> sous-sections réunies sont revenues à ce que nous continuons pour notre part de considérer comme l'orthodoxie, en jugeant qu'alors même qu'elle énonce précisément la teneur des renseignements que l'administration a recueillis dans l'exercice de son droit de communication et utilisés pour établir les bases d'imposition du contribuable, une notification de redressement qui ne comporte aucune indication explicite concernant l'origine de ces renseignements n'apporte pas au contribuable une information suffisante quant à cette origine avant que ne soient mises en recouvrement les impositions qui en procèdent. La procédure a en conséquence été regardée comme viciée, et vous avez validé la décharge des impositions litigieuses que la cour avait prononcée (CE 16 novembre 2005 n° 270342, min. c/ SARL Manufacture française des chaussures Eram : RJF 2/06 n° 179). L'exigence d'une indication suffisamment précise quant à l'origine des renseignements, indépendamment de leur teneur, a encore été, tout récemment, réaffirmée par cette formation de jugement (CE 23 avril 2008, n° 271853, SA Kraft Foods France : RJF 7/08 n° 863). Comme l'indiquait dans ses conclusions (publiées au BDCF 7/08 n° 97) notre collègue Pierre Collin : « L'information sur l'origine doit être explicite et non implicite ». Nous partageons pleinement cette position.

En présence de ces jurisprudences apparemment contradictoires, il vous faut remettre un peu d'ordre. La présente affaire devrait vous le permettre. En effet, le tribunal a jugé qu'à aucun moment les contribuables n'avaient été informés sur l'origine des renseignements recueillis et utilisés par l'administration. C'est ce que le ministre conteste, en affirmant que les époux Fontana ne pouvaient ignorer cet élément, dans la mesure où ils étaient partie au protocole de règlement du prix de cession des titres.

Mais, rappelons-le, l'obligation d'indiquer la teneur et l'origine des renseignements recueillis vise à rétablir l'égalité des armes en égalisant l'information. Contraindre le requérant à des devinettes est contraire à la philosophie de cette règle. Nous vous invitons donc à ne pas étendre à la présente espèce le champ des exceptions à votre jurisprudence Antipolia. D'autant plus – et c'est un détail gênant – que la copie de la convention que le service prétendait détenir ne figure pas au dossier, en dépit de l'invitation à produire que votre 8<sup>ème</sup> sous-section a adressée à l'administration. L'administration a fini par admettre, le 23 avril dernier, que cette copie ne figurait pas dans son propre dossier, dès lors que – ce qui est assez cocasse – les époux Fontana n'ont jamais produit eux-mêmes la convention en question. Valider un redressement dans de pareilles conditions nous semble exclu.

Ce que le tribunal administratif de Paris a jugé est donc parfaitement conforme à votre jurisprudence Antipolia, éclairée par décision Eram du 16 novembre 2005, et c'est pourquoi nous vous invitons à rejeter l'appel du ministre.

Notons avant de conclure que si vous ne nous suiviez pas sur ce point, vous seriez saisis par l'effet dévolutif de l'appel des autres moyens invoqués par les époux Fontana pour obtenir gain de cause, au nombre desquels vous retrouveriez le moyen relatif à l'article 92-1 du code général des impôts. Vous ne pourriez que constater que les éléments avancés par l'administration ne suffisent pas à permettre de qualifier de bénéfiques non commerciaux les plus-values dégagées à l'occasion de la vente des titres, et pourriez donc confirmer le jugement de première instance par un « n'est pas fondé à se plaindre ». Dans ce cas, vous rejetteriez également l'appel du ministre.

Les époux Fontana gagnent en cassation et au fond : nous vous invitons donc à mettre à la charge de l'Etat une somme de 4 000 euros au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens.

Et par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 4 décembre 2006 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au rejet du recours présenté à cette cour par le ministre ;
- à ce qu'une somme de 4 000 euros soit mise à la charge de l'Etat, au profit de M. et Mme F..., par application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.