

N° 384789

M. B...

10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 20 mai 2016

Lecture du 13 juin 2016

## CONCLUSIONS

**Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public**

Cette affaire fiscale pose une question de régularité de la procédure d'imposition et une question de fond. La question de régularité porte sur le point de savoir si l'utilisation par l'administration fiscale d'informations régulièrement obtenues dans le cadre de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire entache d'irrégularité la procédure lorsque ces informations ont été transmises à l'autorité judiciaire par un Etat refusant la coopération judiciaire en matière fiscale. La question de fond porte sur la qualification fiscale des sommes versées en guise de cadeau d'accueil aux sportifs professionnels lorsqu'ils rejoignent un nouveau club.

M. A... B... est footballeur professionnel. D'origine corse, il fait ses classes au SC Bastia. Après quelques années de carrière, il rejoint la Suisse sur les rangs sur FC Sion. En 1999, il rejoint la France, d'abord à Lorient, puis au RC Strasbourg où il terminera sa carrière. Il y est transféré par l'intermédiaire de son agent agissant pour le compte de l'agence suisse Planet players, laquelle a alors perçu du RC Strasbourg, en vertu d'un contrat de mandat, une somme de 5 millions de francs en deux versements, l'un en août 1999 (3 millions), l'autre en mars 2000 (2 millions). Planet players a alors crédité le compte bancaire (non déclaré) détenu par M. B... et son épouse en Suisse d'une somme de 2 millions d'euros, par la remise de trois chèques successifs.

Par la suite, une information judiciaire a été ouverte à l'encontre du RC Strasbourg. A cette occasion, l'autorité judiciaire française a obtenu des informations et documents de la part des autorités suisses en application de la convention européenne de coopération judiciaire en matière pénale. M. B... a été interrogé dans le cadre de cette procédure pénale (le 26 octobre 2004) et y a déclaré n'avoir pas connaissance des versements intervenus sur son compte.

En septembre 2005, l'administration fiscale a procédé à un contrôle fiscal des époux B..., portant sur les années 2001 et 2002. Elle a, dans ce cadre, exercé son droit de communication auprès du juge d'instruction chargé de l'affaire relative au RC Strasbourg. A l'issue de ce contrôle, elle a entendu, par une première proposition de rectification du 26 juin 2006, imposer la somme de 2 millions de francs au titre des BIC résultant d'une activité occulte. Par une seconde proposition de rectification du 2 mai 2007, elle a finalement entendu redresser cette somme dans la catégorie des traitements et salaires.

Par l'arrêt attaqué, la cour administrative d'appel de Nancy a confirmé le jugement de rejet du tribunal administratif de Strasbourg, de sorte que M. B... se pourvoit en cassation.

Nous irons vite sur les moyens qui ne doivent pas vous retenir.

L'arrêt, en premier lieu, est suffisamment motivé. M. B... soutenait certes devant la cour, pour contester l'infliction de pénalités de mauvaise foi, que les versements avaient eu lieu à son insu. Mais en jugeant, s'agissant des droits, que M. B... avait eu disposition des sommes dès 2000, puis, s'agissant des pénalités, qu'il avait omis de les déclarer, l'arrêt pris dans son ensemble répond à l'argument tiré sur ce point de la bonne foi.

La cour, en deuxième lieu, n'a pas commis d'erreur de droit en estimant la proposition de rectification suffisamment motivée. Elle a, sur ce point, procédé par adoption des motifs du tribunal administratif qui a pour sa part relevé que la proposition de rectification justifiait suffisamment la catégorie de revenu en mentionnant l'existence du contrat de mandat entre le RC Strasbourg et l'agence Planet players, le règlement de la somme de cinq millions et le versement subséquents de l'agence sur les comptes du contribuable. Pour sa part, votre jurisprudence exige que la proposition indique 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 (y compris, sous certaines conditions, par référence : CE, 18 novembre 2015, *SA Orchestra Kazibao*, n° 382376, T. p.). Tous ces items figurent dans la réponse du tribunal sur la proposition critiquée. Au demeurant, celui-ci n'a rien dénaturé en estimant les motifs suffisamment développés au regard de l'unique objectif poursuivi, celui de permettre au contribuable de formuler utilement ses observations (voir par ex. CE, 28 mai 2004, *Sté Magneti Marelli France*, n° 250817, RJF 8-9/04 n° 916, avec chronique L. Olléon p. 635, concl. G. Bachelier BDCF 8-9/04 n° 104 ; CE 11 février 2011, *Sté Dalkia France*, préc.).

Nous en arrivons au moyen d'irrégularité de procédure mentionné en introduction. La cour a estimé ressortir des termes de la proposition de rectification que le rehaussement du revenu imposable de M. B... était exclusivement fondé sur des documents obtenus auprès du tribunal de grande instance de Strasbourg, sur les déclarations de M. B... au cours de son audition par la police judiciaire le 8 novembre 2004, ainsi que sur l'historique de ses comptes. Elle en a directement déduit que, l'administration fiscale n'ayant utilisé aucun des renseignements que la France a obtenus dans le cadre de la convention d'entraide judiciaire en matière pénale, l'intéressé ne saurait utilement se prévaloir de la réserve, exprimée par la Suisse le 5 décembre 1996, par laquelle cet Etat se réserve le droit de ne pas coopérer avec l'autorité judiciaire si la demande se rapporte à des infractions fiscales. M. B... estime ce raisonnement artificiel et soutient que, dès lors que les renseignements obtenus auprès du TGI dans le cadre du droit de communication ont eux-mêmes été obtenus par le TGI dans le cadre de la convention d'entraide, alors les réserves formulées au sujet de cette dernière sont nécessairement invocables.

Trois raisons nous semblent justifier de ne pas accueillir le moyen.

En premier lieu et à titre principal, nous ne pensons pas, même si ce point n'est pas tranché par votre jurisprudence<sup>1</sup>, qu'un contribuable puisse directement se prévaloir de la

---

<sup>1</sup> Le point est abordé par Edouard Crépey dans ses conclusions sur l'affaire CE, 19 juin 2013, *L...*, n° 342340, T. p., mais voter décision ne se prononce pas sur ce point, dès lors qu'en l'espèce il n'était pas établi que les  
*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles*  
*fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute réimpression, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du*  
*rapporteur public qui en est l'auteur.* 2

réserve formulée par la Suisse, qui ne nous semble dépourvue d'effet direct. L'article 2 de la convention européenne d'entraide judiciaire en matière pénale signée à Strasbourg le 20 avril 1959 stipule que : « L'entraide judiciaire pourra être refusée : a) Si la demande se rapporte à des infractions considérées par la partie requise (...) comme des infractions fiscales ». La Suisse a indiqué sur cet article qu'elle se réservait : « le droit de n'accorder l'entraide judiciaire en vertu de la convention qu'à la condition expresse que les résultats des investigations faites en Suisse et les renseignements contenus dans les documents et dossiers transmis soient utilisés exclusivement pour instruire et juger les infractions à raison desquelles l'entraide est fournie ». Il nous semble, pour reprendre les critères de l'effet direct posés par votre décision CE, Assemblée, 11 avril 2012, *Groupe d'information et de soutien des immigrés et Fédération des associations pour la promotion et l'insertion par le logement*, n° 322326, p. 142, que ces stipulations n'ont pas d'autre objet que de régir les relations entre Etats signataires. Au surplus, la rédaction de la réserve semble impliquer que la Suisse formule au cas par cas l'exigence que les informations ne soient utilisées que dans le cadre de la poursuite des infractions initialement en cause. A supposer même qu'elle crée un droit dans le chef des particuliers, elle ne serait pas directement invocable, mais invocable uniquement assortie de la demande suisse qui l'active – et dont rien n'établit qu'elle existe en l'espèce.

En deuxième lieu, mais avec plus de réserves, nous ne sommes pas certaine, quand bien même vous admettriez l'invocabilité directe de ces stipulations, qu'il soit aisé de les juger directement opposables à l'administration fiscale. En pratique, seule l'autorité judiciaire est en mesure de savoir ce qui, des pièces dont elle dispose dans le cadre d'une instruction judiciaire, lui a été fourni par la Suisse dans le cadre de la convention d'entraide. Dans ces conditions, et étant entendu qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt de se prononcer sur le bien-fondé du comportement de l'autorité judiciaire, nous nous demandons s'il ne serait pas en tout état de cause plus prudent d'estimer que, dès lors que l'administration fiscale a pour sa part régulièrement fait jouer son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire et a obtenu dans ce cadre les documents sur lesquels elle se fonde, il ne vous appartient pas de remonter plus loin en vérifiant l'autorité judiciaire était fondée à les lui donner.

Nous savons certes – et nous en réjouissons – que l'administration fiscale ne peut plus, depuis la décision n° 2013-679 DC du 4 décembre 2013 du Conseil constitutionnel, se retrancher, pour se désintéresser de l'origine des pièces qu'elle utilise, derrière le principe d'indépendance des procédures pénale et fiscale comme du temps de feu votre jurisprudence *N...* (CE, Section, 1995-12-06, *N...*, n° 90914 p. 426, solution abandonnée par CE, 15 avril 2015, *Société Car Diffusion 78*, n° 373269, p.). Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé, à propos notamment des documents obtenus par l'administration fiscale dans le cadre de son droit de communication, que l'article 16 de la Déclaration de 1789 interdit aux services fiscaux et douaniers de se prévaloir de pièces ou documents obtenus par une autorité administrative ou judiciaire dans des conditions déclarées ultérieurement illégales par le juge.

Mais tout en y dérogeant pour ce cas particulier, dans lequel les documents ne sauraient être regardés comme régulièrement portés à la connaissance de l'administration, le Conseil constitutionnel a également consacré le principe selon lequel « ces documents, pièces ou informations ne peuvent être écartés au seul motif de leur origine ». Il visait certes ce faisant, si l'on en croit le commentaire de la décision aux Cahiers du Conseil constitutionnel,

---

documents utilisés aient été obtenus auprès des autorités suisses. Elle réserve toutefois l'opérance par « en tout état de cause ».

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

l'hypothèse qui n'est pas tout à fait la nôtre dans laquelle une personne privée se serait irrégulièrement procuré des documents que l'autorité publique aurait ensuite régulièrement récupéré auprès d'elle. Dans notre cas, M. B... soutient non pas que l'origine des documents régulièrement obtenus par la puissance publique serait douteuse, mais que la puissance publique, en l'occurrence le juge judiciaire, aurait irrégulièrement procédé en communiquant les documents à l'administration fiscale, ce qui entacherait la régularité du droit de communication lui-même. Vous vous trouvez donc face à un cas de figure hybride dont l'issue est moins évidente.

Il reste qu'on est bien loin de la seule hypothèse disqualifiée par le Conseil constitutionnel d'utilisation par l'administration fiscale de pièces dont l'obtention a été annulée par une décision de justice. Aussi ne nous semblerait-il pas nécessairement contrevenir aux principes constitutionnels de juger que, tant que le juge judiciaire n'en a pas décidé autrement, l'administration fiscale peut tenir pour acquis que les éléments transmis par l'autorité judiciaire dans le cadre du droit de communication, cette transmission est présumée régulière, et fait dans cette mesure écran à toute contestation procédurale devant le juge de l'impôt.

En troisième lieu – et nous quittons les questions générales pour des considérations d'espèce – l'administration soutient dans notre affaire qu'aucun des documents obtenus dans le cadre de son droit de communication ayant fondé les redressements ne correspond aux pièces fournies les autorités suisses. Le requérant ne la contredit pas en se bornant à soutenir que la première proposition de rectification, qui a au demeurant été rapportée et ne figure pas au dossier, se référerait au PV d'audition du requérant par l'autorité judiciaire française, dans lequel celui-ci aurait lui-même mentionné l'existence de renseignements obtenus auprès des autorités suisses. Ce n'est certes pas exactement le terrain retenu par la Cour, mais nous n'aurions pas grande difficulté, dans ces conditions, à redresser un peu la rédaction de l'arrêt pour estimer qu'en tout état de cause, le moyen doit être écarté.

Une fois ce moyen de procédure derrière vous, vous aurez encore, pour en venir à la question de fond, à écarter deux moyens tirés de ce que le délai de reprise ouvert à l'administration était expiré. L'article L. 170 du livre de procédures fiscales, alors applicable, permettait à l'administration fiscale de réparer les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une instance devant les tribunaux (...) jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos l'instance et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due. Vous avez jugé, par vos décisions L... n° 342340 précitée, puis CE, plen., 23 décembre 2013, *M. P...*, n° 350967, p., qu'il est impossible à l'administration de se prévaloir de ce délai de reprise dérogatoire dans le cas où elle disposait d'éléments suffisants lui permettant, par la mise en œuvre des procédures d'investigation dont elle dispose, d'établir les insuffisances ou omissions d'imposition dans le délai de reprise normal (v. aussi CE, 29 avril 2009, *M. et Mme A...*, n° 299949, p. 173).

En l'espèce, le moyen n'est pas très clair, mais de deux choses l'une. Soit le requérant tente de soutenir qu'il n'est pas possible, dans l'absolu, de bénéficier du délai de reprise de l'article L. 170 dans une hypothèse d'exercice du droit de communication auprès du juge d'instruction chargé de procéder à l'information d'un dossier pénal ayant conduit à l'audition du contribuable dans le cadre de l'exécution d'une commission rogatoire. Mais vous l'avez déjà admis dans un précédent CE, 27 avril 2009, *M. I...*, n° 308445, T. p. sur un autre point. Soit le requérant soutient qu'il n'était pas possible, en l'espèce, de bénéficier de l'article L. 170 dès lors qu'un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle avait été

engagé le 9 septembre 2005, fournissant à l'administration les informations nécessaires avant l'expiration du délai de reprise normal. Mais il s'agit alors d'une question de dénaturation, qui n'est pas invoquée et n'existe tout état de cause pas, la procédure en cause n'ayant d'ailleurs donné lieu à aucun redressement.

Il n'y a pas non plus d'erreur de droit dans la computation du délai de reprise, la cour ayant pu à bon droit juger qu'en rapportant sa première proposition de rectification, pour en lui en substituer une nouvelle motivée différemment, l'administration n'avait pas anéanti l'effet interruptif de la première proposition.

Nous en arrivons enfin aux motifs concernant la nature de la somme imposée.

Pour commencer, il n'y a ni erreur de droit ni dénaturation à avoir jugé, pour établir l'existence d'un revenu imposable, que les époux B... avaient la libre disposition des sommes, alors même que ces derniers soutenaient que les versements avaient été opérés sur leur compte suisse à leur insu. La cour, à qui on ne saurait reprocher en droit la mobilisation de ce critère, n'a rien dénaturé en relevant que les époux B... avaient depuis ce compte suisse émis des chèques et effectué des prélèvements, des achats de titre en bourse et des virements à destination de leur compte français pour en déduire qu'ils étaient bien en mesure d'effectuer des opérations depuis ce compte, y compris à hauteur des sommes prétendument versées à leur insu.

Reste alors à savoir si la cour s'est trompée en estimant que la somme litigieuse devait bien être imposée en France entre les mains des époux B... dans la catégorie des traitements et salaires.

Pour l'établir, la cour, qui, contrairement à ce qui est soutenu, n'a pas fait illégalement peser la charge de la preuve sur le contribuable, mais s'est fondée sur des éléments produits par l'administration pour apporter la preuve de la nature salariale des sommes, a relevé les éléments suivants : l'agent de l'intéressé a conclu le 26 mai 1999, un contrat de mandat avec le RC Strasbourg en vue de recruter M. B... ; la somme litigieuse a été versée par le RC dans le cadre de la réalisation effective de ce transfert ; la somme a enfin, après avoir transité par le compte de l'agent, été versée à M. B... dont le transfert était effectif.

Ces circonstances suffisent-elles à rattacher la somme à l'activité professionnelle de M. B... ?

Vous avez tangé cette question, en matière de football professionnel, par une décision CE, 11 janvier 1984, F..., n° 42238, T. p. sur un autre point, en estimant que la somme versée à un joueur par le club qu'il quitte pour un autre au moment de la résiliation de son contrat est imposable dans la catégorie des traitements et salaires. Vous avez estimé qu'une telle somme constitue un complément du salaire perçu dans le club d'origine ayant vocation à compenser le préjudice né de la perte de salaire résultant de la rupture anticipée du fait du transfert. Vous l'avez ce faisant inscrite dans l'épure d'une jurisprudence fournie sur les indemnités de départ.

La solution n'est certes pas tout à fait topique, d'une part parce qu'il s'agit ici d'une somme versée par le club d'accueil à l'occasion de l'arrivée d'un nouveau joueur, étant entendu que le contrat avec le club de Sion était alors rompu, d'autre part parce qu'il ne peut s'agir, d'une question d'indemnisation d'une perte de revenu.

Nous sommes toutefois d'avis que la somme, lorsqu'il est établi qu'elle a été acquittée par le club avec lequel est conclu un nouveau contrat de travail à raison de l'effectivité du transfert du joueur, peut valablement être assimilée à un salaire versé à ce dernier, même si c'est par anticipation de l'exercice de son activité, en guise d'indemnité de prise de fonction. Cette indemnité d'accueil, destinée à rémunérer la prise de fonctions salariées, serait en quelque sorte le pendant à l'arrivée des indemnités de congédiement que vous assimilez à des salaires en fin de contrat.

Deux difficultés doivent encore être mentionnées.

D'une part, la circonstance que la somme ait été formellement versée à l'agent du joueur avant d'être versée à M. B.... Ce point ne nous arrête pas. L'agent était mandaté pour opérer le transfert et s'il a lui-même prélevé une partie de la somme, c'est, croyons-nous, parce qu'il a perçu une commission. La présentation de M. B..., qui voit dans la somme qu'il a perçue lui une rétro-commission versée par son agent, nous semble inverser l'ordre des facteurs.

D'autre part, la circonstance que le versement de la somme n'était pas prévue par le contrat de travail de M. B..., ou en tous cas que la cour ne s'est pas interrogée sur ce point. Nous confessons qu'il y a là une petite aspérité qui n'était pas présente dans le précédent *F...* n° 42238. Mais à l'inverse, il nous semble que subordonner la qualification de salaire à une stipulation expresse en ce sens dans le contrat de travail autoriserait tous les contournements. Il nous semble donc qu'il faut, mais qu'il suffit, que l'administration caractérise un lien de rattachement suffisant avec la nouvelle activité salariée du joueur dans le cadre du nouveau contrat pour que l'on puisse regarder comme un revenu salarial la somme rémunérant l'arrivée du joueur dans le club. Cela nous conduit, puisque l'administration a fait cette vérification en l'espèce, à vous proposer d'écarter le moyen.

Pour finir, la cour n'a pas commis l'erreur de droit alléguée s'agissant des pénalités de 80% pour manœuvre frauduleuse infligées à M. B...: contrairement à ce qui est soutenu, elle n'avait pas à tenir compte de l'absence de poursuites pénales de l'intéressé, et il ressort de l'économie de l'arrêt qu'elle a bien, en tout état de cause, recherché si l'intéressé avait été bénéficiaire de la somme litigieuse et écarté l'hypothèse d'une double imposition des sommes en France et en Suisse<sup>2</sup>.

PCMNC – Rejet.

---

<sup>2</sup> A vrai dire, c'est sur le fond que son appréciation est plus discutable : mais la qualification de manœuvre frauduleuse n'est, curieusement, pas contestée en tant que telle.