

N° 392510
Société Norma

(QPC)

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 28 avril 2017

Lecture du 9 mai 2017

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de BARMON, rapporteur public

La société civile Norma a souhaité vendre à la société Domusvi les titres qu'elle détenait dans les sociétés du groupe Mapad, spécialisé dans l'exploitation d'établissements pour personnes âgées dépendantes. Un des associés de la société Norma lui a cependant disputé la propriété de ces titres. Afin que la transaction puisse avoir lieu sans attendre l'issue de ce différend, le tribunal de commerce de Paris, par une ordonnance de référé du 18 décembre 2006, a ordonné le placement sous séquestre du prix d'acquisition des titres payé par la société Domusvi, dans l'attente d'un jugement définitif désignant leur propriétaire, et a autorisé la vente, qui est intervenue le 30 janvier 2007. Le lendemain, le prix de cession des titres était confié à une société d'huissiers agissant en qualité de séquestre. Un arrêt de la cour d'appel de Versailles du 10 septembre 2009 a finalement confirmé que la société Norma était propriétaire des titres litigieux. Le 20 octobre 2009, le séquestre lui versait le prix de vente (environ 5 600 000 euros), auxquels s'ajoutaient 350 652 euros correspondant aux intérêts produits par le placement du prix de cession pendant la durée du séquestre.

La société Norma n'a pas déclaré ces intérêts à l'administration fiscale, qui s'en est rendu compte à l'occasion d'une vérification de sa comptabilité. Le vérificateur a considéré que ces intérêts représentaient le produit du dépôt d'une somme d'argent et relevaient ainsi de la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en vertu de l'article 124 du code général des impôts (CGI).

La société Norma étant placée sous le régime des sociétés de personnes de l'article 8 du code général des impôts, ces revenus étaient imposables à l'impôt sur le revenu au nom de chacun de ses associés, à hauteur de sa quote-part du capital. L'administration en a déduit que cette société semi-transparente était assimilable à une personne qui assure le paiement de revenus de capitaux mobiliers visés à l'article 124 du CGI, et qu'elle tombait à ce titre sous le coup de l'article 242 ter de ce code, qui impose de déclarer l'identité et l'adresse des bénéficiaires de tels revenus.

Faute d'avoir rempli cette obligation déclarative, la société Norma s'est vu infliger la lourde amende égale à 50 % des sommes non déclarées, prévue par le 1 du I de l'article 1736 du CGI pour sanctionner cette omission. C'est cette amende de 175 236 euros que la société Norma a contestée, sans obtenir gain de cause, devant le tribunal puis la cour administrative d'appel de Paris avant de vous saisir par la voie de la cassation.

Nous pensions commencer par vous faire part des doutes que l'on peut éprouver quant au fondement de l'inclusion des sociétés de personnes régies par l'article 8 du code général des impôts dans le champ des dispositions de l'article 242 ter de ce code. Mais nous réservons à une prochaine audience cette question inédite que vous avez soumise aux parties, car la société Norma a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l'article 124 du CGI, à laquelle il nous semble que vous pouvez répondre avant de prendre position sur le délicat moyen relevé d'office relatif à l'application *ratione personnae* de l'article 242 ter.

Cette question d'ordre public n'est pas de celles qui prennent le pas sur l'obligation faite au juge de se prononcer en priorité sur la réunion des trois conditions de transmission d'une QPC au Conseil constitutionnel, à l'instar d'un désistement dont le donné acte dispense le juge d'examiner la QPC (*a contrario*, 1^{er} février 2012, *Commune des Angles*, n° 353945, aux T. et 31 mars 2014, *Commune de Saint-Germain-en-Laye*, n° 374855, aux T.), de l'incompétence certaine de la juridiction administrative pour connaître du litige sous-jacent (31 mai 2012, *Fédération du portage salarial*, n° 356833), d'un non-lieu au fond (*M. L...*, 4 février 2013, n° 362163, aux T.) ou encore de l'irrecevabilité des conclusions de la requête à laquelle est adossée la QPC (25 février 2011, *M. C...*, n° 344732 ; 28 septembre 2011, *Société Alsass et autres*, n° 349820, aux T.). Savoir si les sociétés de personnes semi-transparentes sont soumises à l'obligation déclarative de l'article 242 ter n'est pas une question préalable susceptible de mettre fin à l'instance sur laquelle s'est greffée la QPC mais seulement une question qui, dans la négative, commande la solution du litige au fond. Il n'y a donc pas lieu de bouleverser l'ordre d'examen des moyens fixé par le 2^e alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 qui vous invite à vous prononcer par priorité sur le renvoi de la QPC au juge constitutionnel.

Cette QPC n'est soulevée qu'à l'encontre de l'article 124 du code général des impôts. Elle vise plus précisément les dispositions du 2^o de cet article, qui qualifient de revenus de capitaux mobiliers les intérêts et tous autres produits des dépôts de sommes d'argent à vue ou à échéance fixe, quels que soient le dépositaire et l'affectation du dépôt. Ces dispositions ont une origine réglementaire, puisqu'elles remontent à l'article 53 d'un décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale¹. Mais elles ont certainement acquis un caractère législatif, au plus tard lorsque l'article 57 de la loi de finances rectificative pour 1991 a complété le 1^{er} alinéa de l'article 124. La QPC est donc recevable.

Ces préalables étant posés, il faut s'arrêter sur la première condition d'un renvoi de la QPC, celle de l'applicabilité au litige des dispositions de l'article 124 du CGI.

Elle est doublement indirecte. C'est en effet l'article 1736 du code général des impôts qui a servi de fondement à l'amende, seul enjeu du litige, et cet article ne renvoie pas lui-même à l'article 124 du CGI objet de la QPC. C'est l'article 242 ter du code qui fait le pont entre ces deux dispositions, en édictant une obligation déclarative par référence aux revenus visés à l'article 124, sanctionnée dans les conditions prévues à l'article 1736.

Mais c'est bien parce que l'administration a considéré que la somme litigieuse entrait dans le champ de l'article 124 qu'elle a reproché à la société requérante de n'avoir pas satisfait à l'obligation de déclaration et lui a appliqué l'amende correspondante. Puisqu'il conditionne l'application de l'amende, et que son interprétation est au cœur de tous les moyens du pourvoi, l'article 124 est incontestablement applicable au litige, comme en

¹ N° 48-1986.

convient d'ailleurs le ministre (voyez, *a contrario*, pour une disposition fiscale qui n'avait pas été appliquée à la situation à l'origine du litige et dont aucun des moyens invoqués au cours du litige ne faisait état, 15 juillet 2010, B..., n° 327512, aux T.).

La question de savoir si la société Norma était tenue de souscrire la déclaration exigée à l'article 242 ter ne ressurgit-elle pas à ce stade de l'examen de la QPC ? Nous ne le pensons pas. L'article 124 est applicable au litige, dans l'acception large que votre jurisprudence retient de cette notion en matière de QPC, même si plane l'éventualité que vous fassiez sauter le pont que forme l'article 242 ter entre les dispositions instituant l'amende et celles définissant la catégorie de revenus concernée, en jugeant que les sociétés régies par l'article 8 du CGI ne sont pas soumises à cette obligation de déclaration. En effet, vous ne restreignez pas les dispositions applicables au litige au sens de l'article 23-2 de l'ordonnance du 7 novembre 1958² aux dispositions qui en commandent l'issue (voyez par ex., *Sté L'Office central d'accession au logement*, 18 juin 2010, n° 337898, aux T.). La position contraire se heurte aussi de manière dirimante aux délais d'examen de la QPC, sur laquelle vous pouvez être contraints de vous prononcer avant d'être en mesure de prendre position sur le champ d'application d'une disposition qui n'est pas directement l'objet de la QPC.

Le fait que la question d'applicabilité *ratione personnae* ne porte pas sur la disposition dont la constitutionnalité est contestée distingue justement la présente affaire du cas de figure ayant donné lieu à votre décision H... du 11 avril 2012 (n° 354110). Bien que votre décision elle-même n'en porte pas trace, puisqu'elle retient le défaut de caractère sérieux de la QPC visant les dispositions de l'article L. 118-3 du code électoral dans leur rédaction issue de la loi du 14 avril 2011, son fichage au Recueil, faisant écho aux conclusions de Xavier de Lesquen, laisse à penser que vous avez d'abord vérifié que ces dispositions avaient pu fonder *ratione temporis* la sanction d'inéligibilité autour de laquelle s'était noué le contentieux, au titre de la première condition de transmission de la question au juge constitutionnel. Il nous semble qu'à ce stade, vous devez vous pencher d'office sur le champ d'application des seules dispositions qui font l'objet de la QPC, comme dans le précédent H..., sans étendre ce contrôle à celles qui n'apparaissent que par ricochet dans le litige. La première condition d'un renvoi de la QPC de la société Norma est donc remplie.

La deuxième l'est également, car l'article 124 du CGI n'a jamais été soumis au Conseil constitutionnel.

Venons-en à la dernière condition. La question posée n'est pas nouvelle, car la société Norma invoque le principe d'égalité devant la loi garanti par l'article 6 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, déjà abondamment interprété par le Conseil constitutionnel. Reste donc à déterminer si la question présente un caractère sérieux.

La société Norma soutient que l'article 124 du CGI entraîne une rupture d'égalité devant la loi fiscale car il impose les intérêts nés du placement par le séquestre de la somme consignée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers alors qu'ils s'apparenteraient aux intérêts moratoires qu'un vendeur perçoit directement de l'acheteur en cas de retard de ce dernier à s'acquitter du prix de cession, lesquels suivent le régime d'imposition du profit retiré de la cession du bien, en l'occurrence celui des plus-values de cession de valeurs mobilières.

² Ordonnance n° 58-1067 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel.

La requérante considère en effet que les intérêts moratoires et les intérêts versés par le séquestre poursuivent la même finalité, celle de compenser le préjudice subi par le vendeur du fait du paiement différé du prix de cession. Selon la société Norma, la circonstance que ce retard soit dû au manque de diligence de l'acheteur dans le premier cas et au délai d'obtention d'une décision de justice statuant sur la propriété du bien cédé dans le second ne saurait justifier une différence de traitement, dès lors qu'elle est sans rapport avec l'objet de l'article 124 du CGI, qui est de soumettre au régime d'imposition des revenus de capitaux mobiliers les fruits civils produits par une somme d'argent.

Depuis une décision de Section R... du 4 décembre 1992, au Rec., vous jugez que les intérêts moratoires ne sont pas des revenus financiers tirés d'une créance, distincts de cette dernière, mais l'accessoire de l'obligation principale, et qu'ils doivent être soumis au même régime fiscal que cette dernière (n° 83205, RJF 01/93 n° 3, aux ccl de la présidente Hagelsteen ; cf aussi 27 juillet 2001, *SA Golay Buchel France*, n° 215124, RJF 2001 n° 1428). Vous avez ainsi exclu que les intérêts moratoires soient qualifiés de revenus de créances, dépôts et cautionnement entrant à ce titre dans le champ de l'article 124 du CGI. Votre décision *Min. c. I...* du 11 juillet 2011, aux T., décline cette jurisprudence au cas des intérêts dus à raison du paiement tardif d'une partie du prix de cession d'actions, en énonçant que de tels intérêts sont imposables dans la même catégorie que la plus-value à laquelle ils se rapportent, et non en tant que revenus de capitaux mobiliers (n° 328792, RJF 11/11 n° 1120, aux ccl de Laurent Olléon, BDCF 2011 n° 119).

Dans l'arrêt attaqué, la cour a en revanche jugé que les intérêts produits par la somme séquestrée ne pouvaient être qualifiés d'intérêts moratoires et présentaient le caractère de revenus de capitaux mobiliers, le retard subi par la société Norma avant d'entrer en jouissance du prix de cession n'étant pas imputable au séquestre. Cette position rejoint celle de la cour administrative d'appel de Versailles qui a qualifié les intérêts servis à raison de sommes consignées auprès de la Caisse des dépôts et consignations de revenus de capitaux mobiliers imposables sur le fondement de l'article 124 du CGI (voyez son arrêt du 16 mai 2013, *O...*, n° 11VE02663, RJF 2014 n° 31).

Vous n'avez pas encore approuvé ces solutions, mais leur bien-fondé ne fait guère de doute car elles sont en harmonie avec la jurisprudence judiciaire et les dispositions du code civil.

Selon celles de l'article 1153 du code civil applicables au litige, aujourd'hui reprises à son article 1231-6, les intérêts moratoires sont dus en cas de retard à s'acquitter de l'obligation de verser une somme d'argent, et courent à compter de la sommation de payer ou de l'acte équivalent signifié au créancier (Cass. com., 28 juin 1983, n° 82-12.724, au Bull.).

Toutefois, le débiteur se libère vis-à-vis de son créancier au moment où il remet la somme convenue au séquestre désigné en justice, cette remise tenant lieu de paiement (Cass. Civ. 1^e, 17 février 1998, n° 95.19-305, au Bull.). Par conséquent, la durée pendant laquelle cette somme reste ensuite séquestrée n'est constitutive d'aucun retard de paiement imputable à l'acheteur qui pourrait donner lieu au versement d'intérêts moratoires (Cass. com., 21 mars 2000, n° 96-20.069).

Quant au séquestre, il n'est nullement tenu de verser des intérêts moratoires correspondant à la période où la somme reste légitimement entre ses mains (Cass. com., 29 avril 1997, n° 95-12.759, au Bull. ; Civ. 3^e, 4 juillet 2001, au Bull.).

Ce n'est que si le séquestre tardait à restituer au vendeur les sommes consignées, une fois tranché le litige sur la propriété des titres, que des intérêts moratoires seraient dus, et ils ne pourraient commencer à courir qu'après une sommation de payer adressée au séquestre (1^e civ, 16 octobre 2008, n° 06-16.066, au Bull.). Tel n'est pas le cas dans notre affaire, puisque le séquestre a libéré les fonds au profit de la société Norma une semaine après l'ordonnance du 12 octobre 2009 du président du tribunal de commerce de Paris l'y autorisant, au vu de l'arrêt de la cour d'appel du 10 septembre confirmant sa propriété sur les titres.

L'article 1936 du code civil, applicable à la forme particulière de dépôt qu'est le séquestre³, explicite parfaitement la nature des intérêts en litige : « *si la chose déposée a produit des fruits qui aient été perçus par le dépositaire, il est obligé de les restituer. Il ne doit aucun intérêt de l'argent déposé, si ce n'est du jour où il a été mis en demeure de faire la restitution* ».

Le code civil interdit ainsi de regarder les produits retirés du placement de la somme consignée pendant le séquestre comme des intérêts moratoires. Contrairement à ces derniers, ils n'ont pas pour objet de réparer le préjudice né du retard à payer une créance. Il s'agit au contraire d'un gain financier dépourvu de caractère indemnitaire, propriété du créancier auquel il doit être restitué à la libération des fonds. Votre jurisprudence reconnaît d'ailleurs déjà en filigrane cette qualification, puisqu'une décision du 10 février 1965, *Dame Veuve R.*, au Rec. p. 96 (n° 59624), juge que le contribuable nommé séquestre judiciaire est tenu de conserver les fruits des valeurs mobilières placées sous sa garde, pour les restituer si besoin au moment de la levée du séquestre au propriétaire définitivement désigné.

Eu égard à cette différence d'objet, le législateur peut réserver un traitement fiscal différencié aux fruits du placement des sommes mises sous séquestre et aux intérêts moratoires sans méconnaître le principe d'égalité devant la loi. La QPC ne nous paraît donc pas soulever de difficulté sérieuse de constitutionnalité.

Par ces motifs, nous concluons au non-renvoi de la question au Conseil constitutionnel.

³ Cf l'article 1956 du code civil qui qualifie de dépôt le séquestre conventionnel, auquel l'article 1963 du même code identifie le séquestre judiciaire.