

N° 437774, M. et Mme B...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 13 décembre 2021

Décision du 30 décembre 2021

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, Rapporteur public

1. M. Jean B... était le président de l'association des petits porteurs pour l'annulation de la vente litigieuse d'Adidas, créée par des actionnaires minoritaires de la société Bernard Tapie Finance (BFT) au début de l'affaire dite « Tapie-Crédit lyonnais ». Vous vous souvenez que cette affaire trouve son origine dans les conditions de la cession d'Adidas, à la fin de l'année 1992, pour le compte de la société BFT, qui en était propriétaire, par sa banque, le Crédit lyonnais. Les petits porteurs réunis autour de M. B..., qui s'estimaient également lésés, ont constamment agi au soutien de Bernard Tapie dans le cadre des procédures qui ont abouti à la fameuse sentence arbitrale rendue le 7 juillet 2008 en faveur de ce dernier. M. B... s'est personnellement impliqué dans des procédures contentieuses aux Etats-Unis qui ont permis de révéler des pièces décisives pour fragiliser la position du consortium de réalisation venant aux droits du Crédit lyonnais.

C'est à ce stade que ce litige se sépare des multiples rebondissements ultérieurs de l'affaire « Tapie-Crédit lyonnais ». Le litige qui oppose l'administration fiscale à M. et Mme B... porte sur la somme de 1,2 millions d'euros que la SNC Groupe Bernard Tapie (GBT), bénéficiaire de la sentence arbitrale de 2008, a été condamnée à verser à M. B... en vertu d'une sentence arbitrale du 6 novembre 2009 « au titre d'indemnité pour gestion d'affaire ». Cette somme, versée en 2010, n'a pas été déclarée par les contribuables. A l'issue d'un examen de leur situation fiscale personnelle, l'administration a cependant estimé qu'elle devait être imposée dans la catégorie des bénéfices non commerciaux en application de l'article 92 du code général des impôts (CGI) et soumise aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine en application de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale (CSS) (contribution sociale généralisée (CSG), contribution au remboursement de la dette sociale, prélèvement social et contributions additionnelles).

Après avoir vainement réclamé, M. et Mme B... ont porté le litige devant le tribunal administratif de Clermont-Ferrand qui, par un jugement du 22 mai 2018, a rejeté leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales en résultant au titre de l'année 2010. Ils n'ont pas eu plus de succès devant la cour administrative d'appel de Lyon qui, par un arrêt du 19 novembre 2019, a rejeté leur appel. C'est l'arrêt attaqué. Compte tenu de votre décision d'admission partielle du 16 décembre 2020, le débat contentieux est circonscrit à

l'assujettissement aux contributions sociales de l'indemnité de 1,2 millions d'euros perçue par M. B... La question s'énonce en des termes simples : cette indemnité rémunère-t-elle une activité professionnelle non salariée impliquant son assujettissement aux contributions sociales sur les revenus d'activité et de remplacement ou relève-t-elle du champ des contributions sociales sur les revenus du patrimoine ?

2. Commençons par poser les termes du débat.

En appel, la question centrale du litige portait sur le caractère imposable de cette somme. Pour confirmer qu'elle devait être imposée dans la catégorie « balai » des bénéfices non commerciaux de l'article 92 du CGI, la cour a relevé que l'indemnité litigieuse était justifiée par le fait que M. B... *« a coopéré avec les conseils de M. Tapie en vue de la mise au point d'une stratégie d'accompagnement supplétive aux actions judiciaires engagées par ces derniers, en effectuant notamment des recherches et des interventions auprès de différentes instances et interlocuteurs, ce, durant douze années, et que son intervention, notamment dans le cadre d'une procédure de « discovery » engagée aux Etats-Unis, a permis la communication d'une pièce essentielle pour le résultat favorable finalement obtenu par la SNC GBT »*. Elle en a déduit que cette somme correspondait *« à la rémunération de démarches et diligences, renouvelées pendant plusieurs années et ayant participé à l'obtention de résultats profitables pour l'auteur de la rémunération »*, soulignant que *« son montant a été déterminé en fonction de la durée au cours de laquelle M. B... a apporté son concours, de l'utilité de ce concours et de l'importance de l'avantage qui en est résulté pour la société GBT »*. Et elle a estimé que *« la seule circonstance que cette source de profit, qui n'est pas, par nature insusceptible de se renouveler, a été occasionnelle et que son paiement est intervenu en une seule fois ne fait pas obstacle à la qualification de bénéfice non commercial, le revenu en cause n'étant par ailleurs rattachable à aucune autre catégorie »*.

Les requérants ne contestent pas ce raisonnement. Ils estiment toutefois que la cour n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations et a dès lors commis une erreur de droit en jugeant que de tels revenus devaient être assujettis aux contributions sociales sur les revenus du patrimoine. Ils insistent sur la durée de la mission effectuée révélant selon eux le caractère habituel de l'activité ainsi rémunérée, sur sa nature intellectuelle ainsi que sur la participation « active et indépendante » de M. B...

En sens inverse, le ministre défend l'idée que la seule circonstance que soit en cause un revenu d'activité ne suffit pas à l'exclure du champ d'application des contributions sociales sur les revenus du patrimoine et que les revenus d'activités non commerciales non professionnelles sont soumis aux contributions sur les revenus du patrimoine. Selon lui, tel était bien le cas de la somme litigieuse du fait de son caractère ponctuel ou isolé et alors qu'elle ne rémunère qu'une seule et unique mission qui, en dépit de sa durée, ne peut être regardée comme une activité exercée à titre habituel et constant.

3. Vous l'aurez compris, ce moyen est nouveau en cassation. Vous jugez cependant de longue date qu'une erreur de rattachement catégoriel, qui implique que l'administration ait procédé à l'imposition sur le fondement d'un texte inapplicable, revêt le caractère d'un moyen d'ordre public au titre du champ d'application de la loi,

lorsque le juge ne peut statuer sur les moyens dont il est saisi sans méconnaître lui-même ce champ d'application. Un tel moyen ne peut être soulevé pour la première fois en cassation qu'à la condition que l'erreur commise ressorte bien des pièces du dossier soumis aux juges du fond et que son examen n'oblige pas le juge de cassation à se livrer à une appréciation des faits (voyez par exemple : CE, 3 mars 1989, *Nicol*, n° 69897, inédite au Rec., RJF 5/89 n° 596 ; CE, Sect., 29 juillet 1994, *SA Prodès International*, n° 111884, au Rec. sur un autre point, RJF 10/04 n° 1048 ; CE, 19 décembre 2007, *C...*, n° 270934, aux T. RJF 3/08 n° 303 ; CE, 17 décembre 2014, *Min. c/ Sté Oseo*, n° 372415, inédite au Rec., RJF 4/15 n° 327 ; CE, 28 janvier 2015, *M...*, n° 365123, inédite au Rec., RJF 4/15 n° 295). Ces conditions sont en l'espèce satisfaites.

4. Le moyen est-il pour autant fondé ?

Aux termes de l'article L. 136-1 du CSS, la CSG, qui est recouvrée par les Urssaf et relève de la compétence de l'autorité judiciaire¹, vise notamment « *les personnes physiques qui sont à la fois considérées comme domiciliées en France pour l'établissement de l'impôt sur le revenu et à la charge, à quelque titre que ce soit, d'un régime obligatoire français d'assurance maladie* ». Son champ d'application matériel est défini aux trois articles suivants. Sont soumis à cette cotisation, d'une part, « *les traitements, indemnités, émoluments, salaires, allocations, pensions...* » en vertu de l'article L. 136-2, dans sa rédaction applicable au litige, d'autre part, « *les revenus professionnels des employeurs et travailleurs indépendants au sens de l'article L. 242-11* », catégorie visée à l'article L. 136-3 à laquelle M. B... entend plus spécifiquement se rattacher - nous allons y revenir - et enfin, les revenus professionnels des personnes non-salariées des professions agricoles en application de l'article L. 136-4.

L'article L. 136-6 du CSS donne la clef permettant d'articuler le champ de cette contribution avec celui de la contribution sociale sur les revenus du patrimoine, qui est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles que l'impôt sur le revenu et relève de la compétence du juge administratif². Cette dernière vise, aux termes du I de cet article, « *les personnes physiques fiscalement domiciliées en France au sens de l'article 4 B du code général des impôts* » et est « *assise sur le montant net retenu pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, à l'exception de ceux ayant déjà supporté la contribution au titre des articles L. 136-3, L. 136-4 et L. 136-7* », ce qui inclut notamment, selon les termes du f, tous revenus qui entrent, notamment, « *dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ... 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* ».

Vous en avez déduit que cette contribution n'a, pour ces revenus, qu'une place supplétive, son champ d'application étant celui que lui laisse la CSG sur les revenus d'activité et de remplacement dont il revient au juge judiciaire de connaître. Aussi, les revenus tirés par les artistes-auteurs de leur activité d'auteur, qui sont soumis à la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement, ne peuvent être

¹ CE, 28 avril 2000, *X...*, n° 216459, aux T., RJF 7-8/00 n° 1026

² TC, 3 juillet 2000, *W...*, n° 3192, au Rec., RJF 3/01 n° 364.

inclus dans l'assiette de la contribution sur les revenus du patrimoine (CE, 20 mars 2017, *P...*, n° 395128, aux T., RJF 6/17 n°636, avec concl. A. Bretonneau). La ligne de partage entre ces deux contributions se définit donc objectivement, sans offrir à l'administration de possibilité de rattrapage.

Vous jugez, par exemple, qu'entrent dans le champ des contributions sociales sur les revenus du patrimoine les revenus issus de détournements de fonds imposés dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux (CE, 3 février 2021, *Min. c/ Y...*, n° 429882, aux T., RJF 4/21 n°437, avec concl. E. Bokdam-Tognetti) ou ceux issus de la vente par un agriculteur retraité de son stock d'eau de vie, imposés dans la catégorie des bénéfiques agricoles (CE, 2 avril 2021, *Min. c/ L...*, n° 428084, aux T., RJF 6/21 n° 661 à nos conclusions). Vous jugez, en revanche, que doivent être soumis aux contributions sur les revenus d'activité les revenus tirés de l'activité d'artiste-auteur (décision *Petit* précitée), les revenus tirés de l'exploitation professionnelle de brevets pharmaceutiques (CE (na), 22 juillet 2020, *Min. c/ A.*, n° 439824, RJF 11/20 n° 851, avec concl. K. Ciavaldini) ou encore les bénéfiques agricoles déclarés par un agriculteur postérieurement à son admission à la retraite mais correspondant à des revenus perçus durant sa période d'activité (décision *Min. c/ L...* précitée).

5. Vous ne pourrez à notre avis suivre la position de l'administration dans cette affaire.

Si le caractère professionnel de l'activité est indéniablement déterminant – cela résulte des termes mêmes de l'article L. 136-3 – la distinction que défend le ministre entre activité « principale » et activité « accessoire » nous paraît en revanche en délicatesse avec l'acception, plus large, de la notion de « *revenus professionnels des travailleurs indépendants* » admise par le code de la sécurité sociale et par une jurisprudence constante de la Cour de cassation.

On l'a dit, les « *travailleurs indépendants* » sont définis à l'article L. 136-3 par renvoi à l'article L. 242-11. Cet article, aujourd'hui abrogé, n'est toutefois d'aucun secours pour cerner cette notion : il prévoit seulement, en substance, que les employeurs et travailleurs indépendants sont astreints au paiement des cotisations d'allocations familiales calculées conformément aux dispositions de l'article L. 131-6. L'article R. 241-2, qui en précisait les modalités d'application, est plus éclairant. Il indique en effet que « *La cotisation d'allocations familiales des employeurs et des travailleurs indépendants est due par toute personne physique exerçant, même à titre accessoire, une activité non salariée* ». Suivait une liste des personnes considérées comme travailleurs indépendants pour l'application de ces dispositions qui, toutefois, ne présente pas de caractère limitatif, ainsi que le juge depuis longtemps la Cour de cassation (Cass. soc., 13 octobre 1977, n° 76-11.277, Bull. civ. V, n° 539, p. 429 ; Cass. soc., 12 mai 1982, n° 81-11.735, Bull. civ. V, n° 301, p. 224). Elle s'en tient à l'énoncé du premier alinéa de l'article R. 241-2 et rappelle que la cotisation d'allocations familiales des employeurs et des travailleurs indépendants est due par toute personne physique exerçant, même à titre accessoire, une activité non salariée. Elle en a par exemple déduit qu'une activité prostitutionnelle est une activité professionnelle donnant lieu à assujettissement auprès de l'Urssaf (Cass. soc. 18 mai 1995, *Urssaf de Paris*, n° 93-18.641, RJS 1995 n° 832).

Il n'est guère aisé de donner une définition positive de la notion d'activité professionnelle. A la lumière de ce qui précède, vous pourriez néanmoins préciser, infirmant ainsi implicitement la doctrine fiscale³, que les revenus tirés d'une activité non salariée sont assujettis à la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement en application de l'article L. 136-3 du CSS, dès lors que cette activité est exercée à titre professionnel, que ce soit de manière accessoire ou non.

Quelle conclusion en tirer en l'espèce ? La censure de l'arrêt attaqué nous paraît inévitable.

Il n'est pas douteux, au vu des constatations faites par la cour, que M. B... n'exerçait pas une activité salariée mais agissait comme un travailleur indépendant. Par ailleurs, compte tenu des éléments qu'elle a relevés, son activité présentait bien, à nos yeux, une activité professionnelle au sens de l'article L. 136-3, dans sa rédaction alors applicable. Nous y voyons un indice, notamment, dans la durée particulièrement longue de la mission qui lui a été confiée ainsi que l'ampleur et la nature des prestations qu'elle a requises, mobilisant les compétences techniques et le savoir-faire de M. B.... Elle a bien en ce sens rémunéré une « activité professionnelle », un « travail » au sens du droit de la sécurité sociale. Si vous nous avez suivie, la circonstance éventuelle que cette activité n'aurait revêtu qu'un caractère accessoire ne fait pas obstacle à cette qualification. Vous ne serez, dans ces conditions, pas davantage arrêtés par le fait que la somme litigieuse rémunère une unique mission, ni par celui qu'elle ait été versée en une seule fois.

Nous vous invitons donc à juger que la cour a méconnu le champ d'application de la loi fiscale en déduisant des constatations qu'elle a opérées que l'indemnité perçue par M. B... devait être soumise à la contribution sociale sur les revenus du patrimoine, alors qu'elle entrait dans le champ de la contribution sociale sur les revenus d'activité et de remplacement. La solution retenue vaut pour les autres prélèvements litigieux, dès lors que leur assiette est définie par renvoi à l'article L. 136-6 du CSS.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêté attaqué en tant qu'il se prononce sur les conclusions de M. et Mme B... tendant à la décharge des contributions sociales ;**
- au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour administrative d'appel de Lyon ;**
- à ce que l'Etat verse à M. et Mme B... la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**

³ D. adm. 5 B-3233 n° 50, 23-6-2000 (CSG) ; D. adm. 5 B-3234 n° 25, 23-6-2000 (CRDS) ; D. adm. 5 B-3235 n° 4, 23-6-2000 (prélèvement social de 2 %).