

**COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL
DE PARIS**

N° 16PA00923

M. et Mme *[Nom]*

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. Formery
Président

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Poupineau
Rapporteur

La Cour administrative d'appel de Paris

M. Lemaire
Rapporteur public

(5^{ème} Chambre)

Audience du 22 mars 2018

Lecture du 12 avril 2018

19-01-03-03

C

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme *[Nom]* ont demandé au Tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007 et des pénalités correspondantes.

Par un jugement n° 1310298 du 5 janvier 2016, le Tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 9 mars 2016, et des mémoires enregistrés les 25 et 31 mai 2016, 15 décembre 2016, 28 avril 2017, 10 novembre 2017 et les 6, 15 et 23 février 2018, M. et Mme Lafonta, représentés par Me Entraygues, demandent à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1310298 du 5 janvier 2016 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007 et des pénalités correspondantes ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 20 000 euros au titre des frais exposés tant en première instance qu'en appel, sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. et Mme [redacted] soutiennent que :

- l'exposé des griefs de l'administration contenus dans la proposition de rectification comme dans la réponse au contribuable pose un problème de sécurité juridique auquel le tribunal n'a pas répondu ;

- en énonçant au point 2 du jugement que la proposition de rectification « indique notamment quels sont les actes regardés par l'administration comme constitutifs d'un abus de droit et les motifs d'une telle qualification », sans préciser lesquels, ni indiquer qui les a réalisés, le tribunal n'a pas suffisamment motivé son jugement ;

- la proposition de rectification n'est pas suffisamment motivée, dès lors que ses mentions ne permettent pas de déterminer avec précision le type d'abus de droit que le service a entendu retenir ; le service a entretenu tout au long de ses écrits une confusion volontaire entre les notions de fictivité de l'acte et de fraude à la loi, l'empêchant ainsi de critiquer utilement le rehaussement qui lui était opposé ; le service a eu recours à un faisceau d'indices pour établir l'intention des actionnaires de liquider la société Compagnie de l'Audon (CDA) et ne précise pas quels actes sont constitutifs d'un abus de droit ;

- l'administration ne leur a pas communiqué certains des documents sur lesquels elle s'est fondée pour établir les impositions mises à leur charge et a ainsi méconnu les dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ;

- la charge de la preuve de l'existence de l'abus de droit incombe à l'administration ;

- il a été plus lourdement imposé que les autres actionnaires de la société CDA, qui ont été taxés sur la plus-value placée en sursis d'imposition, alors qu'il a été imposé sur un prétendu boni de liquidation dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; le service ne pouvait déduire des constatations effectuées auprès des autres actionnaires qu'il avait nécessairement commis un abus de droit ;

- il n'a pas commis d'abus de droit, dès lors qu'il n'a pas apporté de titres de la société CDA à une société qu'il aurait constituée, ni n'a revendu de titres de la société CDA au cours du mois de mai 2007 ; il n'a reçu directement ou indirectement aucune liquidité qui pourrait constituer l'indice d'une opération imposable ; il ne s'est pas désinvesti de la société CDA dont il est le président depuis le 29 mai 2007 et dont il a renforcé la participation dans la société Wendel Investissement (WI) à partir du 5 juin 2007 ; il a conservé l'intégralité de la dette bancaire de la société et la totalité des risques et des passifs liés à son activité ;

- une société dont la personnalité morale subsiste ne peut être regardée comme dissoute, même sur le terrain de l'abus de droit, quels que soient les changements qui l'affectent ; une cessation d'activité de la société, au sens des dispositions du 5 de l'article 221 du code général des impôts ne pouvait conduire à imposer un boni de liquidation sans dissolution de la société ; à supposer que la société CDA ait changé d'objet social, l'administration ne pouvait en tirer d'autres conséquences que l'imposition immédiate de la société à l'impôt sur les sociétés des bénéfices réalisés et des plus-values latentes constatées, par application des dispositions combinées des articles 221, 5 et 202 ter du code général des impôts et non l'existence d'une dissolution-liquidation de la société et l'imposition du boni de liquidation entre les mains de son actionnaire, qu'il n'avait pourtant pas appréhendé ;

- le ministre de l'économie a rappelé dès 2005, dans une réponse faite le 17 mai 2005 à M. Laffineur, député, qu'hormis un changement de régime fiscal, les modifications apportées à l'objet social ou à l'activité réelle d'une société n'étaient plus susceptibles d'emporter au plan fiscal la création d'un être moral nouveau et que les dispositions du 3 de l'article 112 du code général des impôts concernant les liquidations de sociétés n'étaient pas applicables ;

- l'objet social statutaire de la société CDA, seul à prendre en compte en application des règles du droit civil et de la jurisprudence de la Cour de cassation, et rédigé dans des termes très larges, n'est ni réalisé, ni éteint ; la dissolution de la société ne peut résulter de la seule disparition des motifs pour lesquels la société a été constituée ; en retenant le critère d'une activité «réelle» au lieu de rechercher si l'objet social statutaire de la société CDA avait été réalisé, l'administration a méconnu la jurisprudence communautaire ; contrairement à ce qu'a jugé le tribunal, la cause de la création de la société CDA ne consistait pas en la gestion d'un mécanisme d'intéressement dans le groupe Wendel, de sorte que la sortie de ce mécanisme d'intéressement entraînait la dissolution de la société ; les statuts de la société ne font pas référence à un plan d'intéressement et la société a été créée pour une durée indéterminée ; une liquidation à terme n'était pas envisageable et n'était pas possible en 2007 du fait de l'interdiction de céder des titres Wendel ;

- une réduction de capital n'équivaut pas à une liquidation ; les associés ont entendu que la société demeure et qu'elle seule conserve le passif existant ; l'*affectio societatis* n'a pas disparu du fait de la réduction de capital ; la disparition de l'*affectio societatis* en cours de vie sociale n'est pas une cause de dissolution de la société ;

- à titre subsidiaire, les opérations réalisées en 2007 peuvent être regardées comme une opération de scission éligible au sursis d'imposition prévu par l'article 150-0-B du code général des impôts ; l'abus de droit ne peut, dès lors, être regardé comme constitué ;

- c'est à tort que le service a imposé une fraction du gain réalisé dans la catégorie des traitements et salaires, dès lors que la cession de la boucle d'auto contrôle n'est pas un mécanisme d'intéressement et qu'un investissement réalisé par un dirigeant en dehors de l'exercice de ses fonctions ne peut être qualifié d'intéressement ; la faculté d'investissement proposée par le groupe Wendel à certains cadres dirigeants était indépendante de leur contrat de travail ou de l'exercice de leur mandat social ; l'investissement qu'il a réalisé était important et présentait un risque financier, s'opposant à ce que le gain imposé soit requalifié même pour partie en complément de salaire ; l'appréciation du caractère risqué d'un l'investissement doit s'effectuer au moment où celui-ci est réalisé ;

- le prix de l'option d'achat n'a pas été minoré ; il a été déterminé par un expert indépendant, la banque ABN AMRO, a été validé par d'autres expertises réalisées par des cabinets indépendants et confirmé par les autorités judiciaires, ainsi que par l'autorité des marchés financiers ; le calcul du montant de l'avantage dont il aurait bénéficié, effectué par l'administration, est erroné et conduit à un montant exagéré ;

- le gain réalisé ne peut être imposé dans deux catégories d'imposition différentes ;

- l'administration n'apporte pas la preuve qui lui incombe de la réalité de l'avantage allégué dès lors qu'elle n'établit pas l'intention libérale des signataires de l'acte de cession de l'option ;

- la requalification du gain en traitement est exclusive de l'application de la procédure de l'abus de droit fiscal ; cette requalification fondée sur la théorie de l'abus de droit est constitutive d'un détournement de procédure ;

- l'avantage aurait dû être taxé au titre de l'année 2006 ; au titre de l'année 2007, la prescription n'a pas été valablement interrompue par la signification irrégulière, par voie d'huissier, de la proposition de rectification du 22 décembre 2010 ;

- en l'absence d'abus de droit, la majoration correspondante ne pouvait être appliquée aux suppléments d'impôts mis à leur charge ; elle ne pouvait être appliquée à la fraction du gain imposée dans la catégorie des traitements et salaires, l'administration n'établissant pas en quoi le salaire qu'il n'a pas perçu relèverait de la procédure de répression des abus de droit ; il n'y a pas eu d'intention de la part des actionnaires de la société CDA de minorer le prix de l'option d'achat cédée par la société Solfur ; il ne peut y avoir d'abus de droit pas abstention ;

- l'une des conditions de la substitution de base légale demandée étant l'identité d'impôt, l'imposition d'un boni de liquidation à l'impôt sur le revenu, avec abattement de 40 %, ne saurait avoir pour effet d'augmenter l'assiette des prélèvements sociaux.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 28 septembre 2016, 26 octobre 2017 et 20 février 2018, le ministre de l'action et des comptes publics conclut au rejet de la requête de M. et Mme Z...

Le ministre soutient que :

- les moyens invoqués par M. et Mme Z... ne sont pas fondés ;

- si la Cour devait estimer que le pourcentage de minoration de la valeur de l'option sur les titres Wendel Participations (WP) est inférieur à 65 %, il est recevable à demander le maintien des impositions dans la catégorie des traitements et salaires pour la part du gain correspondant au pourcentage de minoration retenu par la Cour et l'imposition de la fraction restante du gain initialement imposée dans cette catégorie en tant que gain de cession de valeurs mobilières ;

- si la Cour devait remettre en cause le principe même de l'imposition d'une partie du gain dans la catégorie des traitements et salaires, il est recevable à demander que la totalité du gain soit imposée en tant que gain de cession de valeurs mobilières.

Les parties ont été informées, par application de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que l'arrêt de la Cour était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office, tiré de l'erreur commise par l'administration fiscale, qui aurait dû taxer l'ensemble des gains en litige dans la catégorie des traitements et salaires.

Par des mémoires, enregistrés les 18 et 24 janvier 2018, présentés en réponse à la communication du moyen d'ordre public par la Cour, M. et Mme [REDACTED] concluent aux mêmes fins que la requête et, en outre, à ce que soit mis à la charge de l'Etat le versement de la somme de 20 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- l'imposition d'un boni de liquidation ne peut être opérée que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, dès lors que [REDACTED] a réalisé un investissement conséquent et risqué ;
- la requalification par la Cour des sommes imposées en complément de salaire implique qu'il n'a pas reçu un boni de liquidation et que la société CDA n'a pas été dissoute ; l'avis du Comité ne leur est plus opposable ;
- le service ne pouvait appliquer la procédure d'abus de droit pour taxer un boni de liquidation dans la catégorie des traitements et salaires dès lors que cette imposition relève de la procédure de droit commun ;
- la demande de substitution de base légale présentée à titre subsidiaire n'est appuyée d'aucun élément de preuve établissant la nature intégrale de traitements et salaires du gain prétendument réalisé par M. [REDACTED] ;
- la requalification de l'ensemble du gain en complément de salaire rend impossible l'application de la pénalité de 80 % pour abus de droit ; le comité de l'abus de droit fiscal ne s'est pas prononcé sur les pénalités appliquées à un salaire ; si le gain allégué lui avait été présenté intégralement comme un avantage salarial, le comité n'aurait pu estimer que la société CDA avait été liquidée le 29 mai 2007 ;
- ce faisant, l'administration reconnaît que le prétendu avantage salarial doit être rattaché à l'année 2004, qui est prescrite ;
- ils demandent à la Cour, à titre subsidiaire, de procéder à une substitution de base légale et de juger que les sommes en litige doivent être imposées dans leur totalité dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ;
- ils demandent, à titre très subsidiaire, à la Cour, dans l'hypothèse où elle ferait droit à la demande de substitution de base légale du ministre de l'action et des comptes publics, de prononcer, par voie de conséquence de cette substitution de base légale, la décharge des prélèvements sociaux.

Par un mémoire, enregistré le 19 janvier 2018, présenté en réponse à la communication du moyen d'ordre public par la Cour, le ministre de l'action et des comptes publics persiste dans ses conclusions.

Le ministre demande, à titre subsidiaire, que la totalité du gain soit imposée dans la catégorie des traitements et salaires sur le fondement des articles 79 et 82 du code général des impôts, y compris pour sa fraction imposée initialement dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

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 Mme Poupineau,
- les conclusions de M. Lemaire, rapporteur public,
- les observations de Me Entraygues, avocat de M. et Mme Lemaire, et celles de Mme Gubert, pour le ministre de l'action et des comptes publics.

Une note en délibéré, enregistrée le 27 mars 2018, a été présentée pour M. et Mme Lemaire.

1. Considérant que M. et Mme Lemaire ont été assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2007 procédant de l'imposition, pour partie dans la catégorie des traitements et salaires et, pour partie, dans celle des revenus de capitaux mobiliers, d'une plus-value latente, d'un montant de 116 308 538 euros, constatée le 29 mai 2007 sur 6 097 804 titres de la société par actions simplifiée Compagnie de l'Audon (CDA) détenus par M. Lemaire, qu'ils font appel du jugement en date du 5 janvier 2016 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande tendant à la décharge de ces impositions, ainsi que des pénalités pour abus de droit qui leur ont été infligées sur le fondement des dispositions du b) de l'article 1729 du code général des impôts ;

Sur les conclusions à fin de décharge :

2. Considérant qu'aux termes de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales :
« L'administration est tenue d'informer le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition faisant l'objet de la proposition prévue au premier alinéa de l'article L. 57 ou de la notification prévue à l'article L. 76. Elle communique, avant la mise en recouvrement, une copie des documents susmentionnés au contribuable qui en fait la demande. » ;

3. Considérant qu'il résulte de ces dispositions qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en œuvre, d'informer le contribuable, avec une précision suffisante, de l'origine et de la teneur des renseignements obtenus auprès de tiers sur lesquels elle s'est fondée pour établir l'imposition, afin de permettre à l'intéressé, notamment, de discuter utilement leur provenance ou de demander que les documents qui, le cas échéant, contiennent ces renseignements, soient mis à sa disposition avant la mise en recouvrement des impositions qui en procèdent ; que, lorsque le contribuable en fait la demande à l'administration, celle-ci est tenue, lorsqu'elle en dispose, de lui communiquer avant la mise en recouvrement des impositions les documents ou copies de documents contenant les renseignements qu'elle a obtenus auprès de tiers et qui lui sont opposés ; qu'il en va ainsi, sauf dans le cas d'informations librement accessibles au public, alors même que le contribuable a pu avoir connaissance de ces renseignements ou de certains d'entre eux, afin notamment de lui permettre d'en vérifier, et le cas échéant d'en discuter, l'authenticité et la teneur ;

4. Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société CDA, constituée le 22 octobre 2004 par trois cadres dirigeants de la société Wendel Investissement (WI) et dont le capital était réparti jusqu'au 29 mai 2007 entre quatorze actionnaires, dont M. Lafont, a procédé à l'acquisition le 25 octobre 2004, auprès de la société Solfur, d'une option d'achat portant sur 569 333 titres non cotés de la société Wendel Participations (WP), laquelle détenait 2 554 000 titres cotés de la société WI ; que, le 3 avril 2007, la société WI a cédé la société Solfur à la société CDA, laquelle a procédé le même jour à sa dissolution et à la transmission universelle de son patrimoine ; que, le 3 mai 2007, l'assemblée générale de la société CDA a autorisé ses associés à transférer les titres de la société CDA qu'ils détenaient à un prix de 19,17 euros par action, et que ceux-ci, à l'exception de M. Lafont, ont apporté leurs titres de la société CDA à des sociétés civiles, soumises à l'impôt sur les sociétés, qu'ils ont constituées seuls ou avec leurs conjoints ; que, par une décision du même jour, l'assemblée générale des associés de la société CDA a décidé de procéder à une réduction de capital non motivée par des pertes, et que, par une délibération du 29 mai suivant, la société a effectué cette réduction par voie de rachat de ses propres titres auprès de chacun de ses associés ; qu'elle a également réduit à cinq mois la durée de l'exercice 2007 en fixant sa clôture au 31 mai 2007, pris acte de la démission de son président et nommé M. Lafont en cette qualité ; que, par une délibération du 5 juin 2007, elle a agréé l'apport par M. Lafont et son épouse, devenue associée de la société CDA, de titres WI que les intéressés détenaient directement, en contrepartie de l'attribution de nouveaux titres CDA, et a modifié son objet social pour y inclure la prise, la détention et la gestion d'une participation dans le capital de la société WI ; qu'à l'issue d'un contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. et Mme Lafont, le service a considéré que les opérations réalisées par la société CDA au cours du mois de mai 2007 étaient constitutives d'un montage abusif, dès lors qu'elles avaient eu pour objet de dissimuler, par la création d'une apparence de poursuite de l'activité de la société CDA, la dissolution et la liquidation de cette société dans le seul but de permettre à M. Lafont d'appréhender en franchise d'imposition sa quote-part de l'actif de la société CDA ; que, pour ce motif, le service a imposé entre les mains de M. Lafont le boni de liquidation résultant de la liquidation de fait de la société CDA en recourant à la procédure de répression des abus de droit prévue par l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

5. Considérant qu'il résulte de l'instruction, et en particulier de la proposition de rectification du 22 décembre 2010 adressée aux époux Lafont, que le service a considéré qu'à compter du 29 mai 2007, la société CDA, qui avait été exclusivement conçue comme le véhicule d'investissement commun des cadres dirigeants de la société WI, n'avait plus effectué aucune

opération à leur profit, que son activité avait profondément changé et que son objet social avait pris fin lors du rachat de ses propres titres et la sortie de ses actionnaires en contrepartie de l'attribution de leurs quotes-parts respectives de celle-ci ; qu'il a également relevé que la structure de l'actionnariat de la société avait été modifiée dans des proportions importantes et que le retrait de plus de 90 % de ses associés s'était traduit par une réduction conséquente du capital ; qu'il en a déduit que la société CDA avait été dissoute et liquidée dès le 29 mai 2007, par réalisation de son objet social, en dépit d'une apparence de poursuite de son activité ; que la rectification en litige repose sur ces considérations, qui résultent de l'exploitation par le service des informations contenues dans les délibérations ci-dessus mentionnées des 3 et 29 mai 2007, par lesquelles l'assemblée générale de la société CDA a notamment décidé d'autoriser ses associés à transférer leurs titres à des sociétés civiles et de procéder au rachat de ces mêmes titres par attribution d'actifs sociaux ainsi qu'à une réduction de capital par annulation des titres rachetés ; qu'il résulte de l'instruction que, dans leurs observations en date du 2 mars 2011, antérieures à la mise en recouvrement des impositions en litige, présentées en réponse à la proposition de rectification du 22 décembre 2010, que leur a adressée le service, M. et Mme Lafoua ont sollicité la communication de l'ensemble des pièces citées dans cette proposition de rectification et de tous renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels le service s'était fondé pour établir les impositions mises à leur charge ; qu'en dépit de cette demande, le service n'a pas communiqué aux intéressés copie des procès-verbaux des délibérations de l'assemblée générale de la société CDA en date des 3 et 29 mai 2007 sur lesquelles, contrairement à ce que soutient le ministre, l'administration s'était pourtant fondée pour considérer que M. Lafoua avait volontairement dissimulé à l'administration fiscale la dissolution et la liquidation de la société CDA intervenues le 29 mai 2007 et appréhendé le boni de liquidation en résultant ; que, dans ces conditions, les requérants, qui ont été privés de la garantie prévue par les dispositions précitées de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales, sont fondés à soutenir que les impositions en litige ont été établies à l'issue d'une procédure irrégulière et à en demander la décharge pour ce motif ;

6. Considérant qu'il résulte de ce qui précède, et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que M. et Mme Lafoua sont fondés à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté le surplus des conclusions de leur demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes ;

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

7. Considérant qu'aux termes de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :
« Dans toutes les instances, le juge condamne la partie tenue aux dépens ou, à défaut, la partie perdante, à payer à l'autre partie la somme qu'il détermine, au titre des frais exposés et non compris dans les dépens. Le juge tient compte de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée. Il peut, même d'office, pour des raisons tirées des mêmes considérations, dire qu'il n'y a pas lieu à cette condamnation » ;

8. Considérant qu'il n'y a pas lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le versement de la somme que M. et Mme *Zatonta* demandent au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1^{er} : M. et Mme *Zatonta* sont déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2007, ainsi que des pénalités correspondantes.

Article 2 : Le jugement n° 1310298 du Tribunal administratif de Paris en date du 5 janvier 2016 est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

Article 3 : Le surplus des conclusions de la requête de M. et Mme *Zatonta* est rejeté.

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à M. et Mme *Zatonta* et au ministre de l'action et des comptes publics.

Copie en sera adressée au directeur de la direction nationale des vérifications de situations fiscales (service du contentieux).

Délibéré après l'audience du 22 mars 2018, à laquelle siégeaient :

- M. Formery, président de chambre,
- Mme Poupineau, président assesseur,
- Mme Lescaut, premier conseiller.

Lu en audience publique, le 12 avril 2018.

Le rapporteur,


Y. POUPINEAU

Le président,


S.-L. FORMERY

Le greffier,


C. RENE-MINE

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.