

N° 300456
M. Paul Billon

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies
Séance du 3 juin 2009
Lecture du 27 juillet 2009

CONCLUSIONS

M. Emmanuel GLASER, Rapporteur Public

Le capital de la Société Technilift, constituée en 1987 comme une SARL et transformée en 1992 en société anonyme, était composé, en 1994, de 2 500 actions. M. Billon, qui en détenait 415 depuis l'origine, a acquis, le 23 février 1994, les 1 250 titres détenus par trois autres associés, M. et Mme Brault et Mme Vest. Le même jour, la SARL Vendôme gestion, dont M. Billon était gérant, a acquis les 835 actions restantes auprès des trois derniers associés. Enfin, toujours ce 23 février, M. Billon, d'une part, et la SARL Vendôme gestion, d'autre part, ont cédé à la société Roux-Combaluzier-Schindler, les 1 665 et 835 actions ainsi acquises, cette société prenant, donc, le contrôle total de la société Technilift.

Le prix de revient des 415 titres détenus depuis l'origine ayant été évalué à 20,03 F et les 1 250 autres actions ayant été achetées, le même jour comme nous l'indiquons, au prix de 2 880 F, cette opération a permis à M. Billon de réaliser une plus value de 8 046 687 F sur la vente de ses 1 665 titres au prix de 7 000 F l'action.

L'intéressé a déclaré cette somme comme une plus-value relevant de l'article 160 du CGI, imposée au taux de 16 %. Mais, à l'occasion d'un contrôle sur pièces de sa déclaration de revenus pour l'année 1994, le service a remis en cause cette qualification, considérant que cette somme devait être imposée dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Après rejet de sa réclamation, M. Billon a saisi le tribunal administratif de Lyon, qui, par jugement du 19 septembre 2002, a rejeté sa demande en décharge. Il se pourvoit régulièrement en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 2 novembre 2006 qui a confirmé ce jugement (CAA Lyon, 2 novembre 2006, n° 02-2146 : RJF 4/07 n° 474).

1. Le moyen tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits en jugeant que M. Billon s'était livré à des démarches et diligences caractérisant une activité d'intermédiation et en qualifiant le gain résultant de ces démarches de revenu imposable dans la catégorie des BNC nous paraît devoir conduire à la cassation de l'arrêt de la cour.

La cour a jugé « qu'il résulte de l'instruction que M. Billon avait conclu le 31 janvier 1994, avec quatre de ses associés, des promesses réciproques et irrévocables d'achat-vente des actions dont ces derniers étaient détenteurs dans le capital de la société d'ascenseurs Techni Lift, et que dans le même temps, la SARL Vendôme Gestion, dont il était le dirigeant,

avait conclu des promesses similaires avec les trois derniers associés ; que les différents engagements procédant de ces contrats, présentaient, entre eux, selon leurs termes mêmes, un caractère indissociable et que le but de l'opération, précisé dans l'un d'eux, était la rétrocession des actions à la Société Roux-Combaluzier-Schindler qui avait exprimé le souhait de prendre rapidement le contrôle de l'ensemble du capital de Techni Lift à des conditions de prix homogènes ; que M. Billon avait, en outre, contractuellement obtenu de certains de ses anciens associés, un engagement de garantie partielle de passif au profit de la Société Roux-Combaluzier-Schindler dans la perspective d'une telle rétrocession, alors par ailleurs, qu'une clause d'un des contrats conclu avec l'un d'eux, M. Brault, comportait un engagement du requérant de lui faire obtenir, selon des caractéristiques clairement spécifiées, un contrat de travail, au sein de la Société Roux-Combaluzier-Schindler ; qu'il s'en suit que, bien que M. Billon n'ait exercé aucune responsabilité directe dans la gestion de la société Techni Lift, et qu'il ne soit pas établi qu'il ait reçu quelque mandat que ce soit, de la part de la société acquéreuse, les démarches et diligences qu'il a ainsi accomplies doivent être regardées comme ayant favorisé la prise de contrôle de cette société par la Société Roux-Combaluzier-Schindler aux conditions exprimées par cette dernière ; qu'une telle activité, qui a permis au contribuable d'accroître, à son avantage, le prix de cession final des titres y compris celui des 415 actions dont il était détenteur depuis la création de la société, présentait, dès lors, le caractère d'une activité lucrative justifiant l'imposition des gains qu'elle lui avait procurés, même en une seule fois, dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux, en application des dispositions précitées du 1 de l'article 92 du code général des impôts ».

Aux termes de l'article 92, 2 du CGI « 1° Les produits des opérations de bourse effectuées à titre habituel par les particuliers » sont imposés au titre des bénéfiques non commerciaux. Vous vérifiez soigneusement le caractère habituel de l'activité, même si la jurisprudence sur ce point a évolué. Vous vous fondez, à l'origine, sur le nombre et la fréquence des opérations sur plusieurs années, en prenant en compte en tant que de besoin les années antérieures aux années d'imposition et en rapportant, le cas échéant, ces opérations à l'importance du patrimoine du contribuable (CE 6 novembre 1991, n° 76356, Vangheluwe : RJF 12/91, conclusions M.-D. Hagelsteen Dr. fisc. 21-22/92 c. 1046 ; CE 2 juin 1993, n° 81741, Fitussi : RJF 7/93 n° 987, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 45/93 c. 2141). Puis, afin de tenir compte de l'évolution des conditions techniques, avec notamment l'apparition d'internet, vous avez considéré que le critère d'habitude était rempli si les opérations étaient conduites dans des conditions analogues à celles qui caractérisent une activité exercée par une personne se livrant à titre professionnel à ce type d'opérations (CE 14 février 2001 n° 189572, Boniface : RJF 5/01 n° 614, avec chronique L. Olléon RJF 12/03 p. 943, conclusions J. Courtial BDCF 5/01 n° 64, précisée par CE 3 février 2003, n° 232040, Roche : RJF 4/03 n° 432 avec conclusions F. Séners p. 307 ; CE 5 novembre 2003, n° 241201, Riglet : RJF 1/04 n° 41 avec chronique L. Olléon 12/03 p. 943, conclusions F. Séners BDCF 1/04 n° 10).

Mais, hors cette hypothèse, les plus-values réalisées par un contribuable, qui n'exerce pas cette activité à titre habituel, à l'occasion de la cession d'actions constituent, en principe, un gain en capital. Il en va a fortiori ainsi s'agissant de la cession d'actions de sociétés non cotées, qui ne peuvent relever du 2 de l'article 92. Vous admettez, toutefois, dans de rares hypothèses, l'imposition de tels gains sur le fondement du 1 de l'article 92, qui constitue la cédule balai de l'impôt sur le revenu et aux termes duquel « sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfiques non commerciaux, les bénéfiques (...) de toute occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfiques ou de revenus ».

Les critères d'une telle requalification ne sont pas totalement clairs.

Vous l'admettez de longue date puisque l'on trouve une décision du 16 octobre 1964 (n° 57439, Dupont 1964 p. 813, Dr. fisc. 4/65, doctrine, conclusions M. Martin), par laquelle vous avez jugé que le profit retiré par un contribuable de la revente d'actions constituait un revenu imposable dans la catégorie des BNC dès lors qu'il ne constituait pas un bénéfice provenant de l'achat suivi de la revente des titres, mais la rémunération des services rendus par le contribuable dont l'intervention avait permis le regroupement des activités de deux sociétés¹.

Vous avez, ensuite, jugé que la cession sur trois ans de 645 des 2 100 actions d'une société anonyme concessionnaire d'un port de plaisance constituait une source de profit imposable comme BNC, dès lors que le cédant jouait un rôle prédominant au sein d'autres sociétés qui avaient participé à la réalisation et à la commercialisation du port de plaisance (CE 6 février 1984, n° 20325 : RJF 4/84 n° 444, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 26/84 c. 1252). Etait en cause la cession par le président directeur général d'une société anonyme de BTP, la SA X, qui était également le principal dirigeant d'une SARL ayant une activité de promotion immobilière, la SARL Y., d'environ le tiers du capital d'une autre société anonyme, concessionnaire d'un port de plaisance, la SA Z.. L'administration avait, d'abord, taxé cette cession comme bénéfice industriel et commercial, sur le fondement de l'article 35-I-1°, à tort, cet article n'étant pas applicable aux actions de sociétés anonymes. Elle s'était, ensuite, rabattue sur l'article 35 A du CGI, taxant les profits immobiliers occasionnels de caractère spéculatif, en considérant qu'il s'agissait d'une société à prépondérance immobilière, mais cet article n'était pas non plus applicable, s'agissant de la cession d'actions représentatives du capital d'une société dont l'actif était essentiellement composé d'immeubles. Ce n'est que devant le Conseil d'Etat que l'administration a invoqué l'article 92, 1. Le Président Fouquet indiquait : « En l'espèce, M. X. est, à travers les sociétés qu'il dirige, un professionnel de l'immobilier : la SA X. a d'ailleurs participé à la réalisation matérielle de l'opération et la SARL. Y a apporté son concours à la vente des actions de la société Z. On peut donc soutenir que le profit que le contribuable a retiré de la vente des actions est bien la contrepartie d'une activité qu'il a déployée, certes à l'occasion de ses fonctions sociales, mais à titre personnel. Cette activité personnelle justifierait, à titre très exceptionnel, compte tenu des circonstances de l'espèce, l'application de l'article 92 du CGI ». Conformément à ces conclusions, la décision souligne le rôle joué par les différentes sociétés dans la réalisation et la commercialisation du port de plaisance et le rôle prédominant du contribuable dans ces différentes sociétés pour en déduire qu'il s'était livré à des « occupations lucratives ».

On trouve diverses décisions qui font application de cette logique, soit pour admettre l'applicabilité de l'article 92, 1 (CE 20 février 1989, n° 62397, Dumas : RJF 4/89 n° 440, s'agissant de la cession de titres d'une société de personnes ; CE 26 février 2003, n° 222163, Flament : RJF 5/03 n° 535, conclusions C. Maugué BDCF 5/03 n° 59), soit pour l'écarter (CE 28 juillet 1989, n° 41428 : RJF 11/89 n° 1229 ; CE 15 octobre 1990, n° 69314 et 95799, Lemesre : RJF 12/90 n° 1483 ; CE, 17 juin 1991, n° 78439 : Dr. fisc. 42/92 c. 1904 conclusions J. Gaeremynck ; CE 23 juillet 1993 n° 89484 et 91574 : RJF 10/93 n° 1300 ; CE 18 janvier 2006 n° 265790 et 265791, Serfaty : RJF 4/06 n° 378, conclusion C. Vérot BDCF 4/06 n° 48, BGFE 3/06 « Il faut qu'une porte soit ouverte ou fermée », point de vue E. Ginter).

¹ On trouve aussi une décision du 12 novembre 1969 n° 66633, Dr. fisc. 50/69 c. 1475.

Comme le disait E. Ginter dans cette note, « la requalification d'une plus-value en revenus d'activités n'est possible que dans l'hypothèse où la recherche d'une plus-value constitue l'activité même de celui qui la réalise et résulte nécessairement de diligences qui lui sont personnelles », alors qu'elle ne l'est pas « s'il apparaît que la plus-value ne constitue qu'un gain secondaire, quelle que soit son importance et les conditions particulières de sa réalisation, par rapport à une activité professionnelle exercée à titre principal ».

En l'espèce, il nous semble difficile de ne pas considérer que M. Billon a déployé une activité, indépendante de son activité professionnelle, en rassemblant, entre ses mains ou celle de la société dont il était gérant, l'ensemble des actions de la Société Technilift, c'est-à-dire en démarchant les autres associés pour les convaincre de lui céder les actions qu'il détenait. Il a déployé cette activité dans le but de permettre à la Société Roux-Combulazier de prendre le contrôle intégral de la Société Technilift, probablement après avoir reçu des assurances qu'elle était désireuse d'un tel contrôle ou du moins sur la base d'informations en ce sens qu'il détenait. Son activité s'apparente, en réalité, à une activité d'entremise, dont vous jugez de façon constante que lorsqu'elle est exercée à titre occasionnel, elle est imposable dans la catégorie des BNC (CE 7 décembre 1983, n° 30650 : RJF 2/84 n° 146 ; CE 9 novembre 1987, n° 46887 et 47894 : RJF : RJF 1/88 n° 49).

Y a-t-il lieu d'abandonner cette jurisprudence et de fermer la porte qui est aujourd'hui entrouverte, comme vous le suggère E. Ginter dans l'étude précitée ?

Nous devons avouer que, pour séduisante que soit cette thèse, les arguments avancés ne nous convainquent pas totalement. Il est certain que l'article 92, 1 constitue, comme nous l'indiquons, une cédule « balai », qui a pour fonction de permettre l'imposition de revenus qui n'entrent dans aucune catégorie particulière et qu'il ne faut pas la transformer en cédule « fourre-tout » selon l'expression de M. Ginter, permettant à l'administration de requalifier des plus-values de cession sur des fondements plus ou moins précis. Mais, le caractère très restrictif de votre jurisprudence nous paraît de nature à éviter une telle dérive. Nous convenons, par ailleurs, volontiers que l'intention du législateur, lorsqu'il a quasi-uniformisé le régime des plus-values de cession par la loi de finances pour 2000, a été « manifestement d'établir un régime aussi large et général que possible » et que « l'on irait « à l'encontre de la volonté la plus manifeste du législateur en permettant à l'administration de « miter » peu à peu ce régime en l'autorisant à requalifier les plus-values de cession réalisées par tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre, peuvent contribuer à la valorisation d'une entreprise ». Mais, telle ne nous semble pas être la portée de votre jurisprudence, qui n'accepte l'imposition dans la catégorie des BNC qu'à titre très exceptionnel lorsque le contribuable a déployé une véritable activité personnelle qui permet de considérer le revenu en cause comme un revenu de son travail et non un revenu du capital, même accru par le travail.

Il est vrai, enfin, que « la distinction autrefois intangible entre les détenteurs du capital de l'entreprise et ceux qui avaient pour fonction de la développer tend à s'atténuer de multiples façons ». Il faut, donc, veiller à ne pas taxer comme revenu d'une activité la plus-value due à l'augmentation de la valeur de l'action qui n'est que le résultat normal de l'activité déployée par le chef d'entreprise. Mais, il n'en demeure pas moins que, pour reprendre l'exemple donné par C. Vérot, le repreneur d'entreprises en difficultés qui, après avoir racheté, restructure, réorganise ou remet à flot pour revendre avec profit exerce une activité professionnelle dont les revenus ne sont pas de simples plus-values en capital. La

situation de ceux qui, comme les « business angels » parient sur l'avenir d'une société, notamment dans le domaine des nouvelles technologies, en lui apportant les capitaux nécessaires à son démarrage ou à sa croissance, puis attendent d'en récupérer les fruits, nous paraît sensiblement différente.

Nous ne nions pas que la frontière puisse parfois être tenue entre les deux, mais il faut bien reconnaître que c'est souvent le cas en matière fiscale.

Pour revenir au présent litige, c'est bien l'activité déployée par M. Billon pour rassembler entre ses mains l'ensemble des actions de la société, permettant leur revente en bloc et la prise de contrôle de la totalité de son capital, dont il ne détenait, au départ, que 415 actions, que la Société Roux-Combaluzier a rémunérée par la différence entre le prix d'achat des actions en cause, soit 2 880 F par action, et leur revente le même jour au prix de 7 000 F par action. L'ensemble des démarches accomplies par M. Billon auprès des autres associés, auxquels il a notamment fait signer des promesses irrévocables d'acquisition-cession de leurs actions stipulant que les engagements contractés par les vendeurs étaient indissociables, suffisent à caractériser une sorte d'activité d'intermédiation, alors même qu'il n'aurait pas disposé d'un mandat de la Société Roux-Combaluzier et qu'il n'aurait pas agi de façon très transparente vis-à-vis desdits associés.

La cour n'a, donc, pas commis d'erreur de qualification en jugeant que ce revenu était imposable sur le fondement de l'article 92, 1.

Mais, il n'en va pas de même de la plus-value résultant de la différence entre le prix de revient des 415 actions initiales, non contesté de 20,03 F, et le prix auquel l'intéressé a racheté les 1 250 autres titres, soit 2 880 F. L'accroissement de valeur de ces titres ne résulte pas de l'activité déployée par M. Billon mais de l'augmentation de la valeur de la société dans le temps. Bien que nous n'ayons pas trouvé de décision où vous fassiez une telle distinction, il nous paraît logique de considérer que la requalification ne peut pas porter sur la plus-value résultant de la différence entre le prix de revient de ces 415 actions et la valeur correspondant au prix d'achat des autres actions. L'activité de M. Billon permet seulement de taxer sur le fondement de l'article 92-1, le revenu résultant de l'accroissement en une journée de la valeur des 1 665 actions.

Si vous nous suivez, vous casserez l'arrêt de la cour.

2. Après cassation, vous pourrez écarter les divers moyens ayant trait à la régularité de la procédure d'imposition, qui, à l'exception d'un seul, ne présentent pas de difficulté particulière.

2. 1. Il est, d'abord, soutenu que l'administration ne pouvait sans irrégularité requalifier la plus-value en BNC sans avoir procédé au préalable à une vérification de comptabilité.

Selon, M. Billon, dès lors qu'il n'existe pas d'équivalent à l'article L. 47 C du LPF, pour le contrôle sur pièces, le service ne peut pas, dans ce cadre, requalifier une plus-value déclarée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers en bénéfice non commercial, sans procéder auparavant à une vérification de comptabilité.

Il est vrai qu'aux termes de l'article L. 47 C du LPF : « Lorsque, au cours d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, sont découvertes des activités occultes ou mises en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité d'un contribuable, l'administration n'est pas tenue d'engager une vérification de comptabilité pour régulariser la situation fiscale du contribuable au regard de cette activité ». Cette disposition a été créée par l'article 86 de la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997 de finances pour 1998 pour mettre fin à votre jurisprudence selon laquelle, lorsque l'administration découvrait, à l'occasion d'une vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble d'un contribuable, des revenus provenant d'une activité occulte, elle ne pouvait les redresser qu'après avoir engagé une vérification de comptabilité (CE 31 juillet 1992, n° 83800 plén. : RJF 10/92 n° 1383 avec conclusions J. Gaeremynck p. 771 ; CE 6 janvier 1993, n° 64209 plén. : Perera, RJF 3/93 n° 397 ; CE 16 février 1994, n° 75827, Tramier : RJF 4/94 n° 444, conclusions F. Loloum BDCF 9/94 p. 90 ; CE 2 février 1995 n° 140424, Ministre c/Talbourdel : RJF 3/96 n° 321 conclusions F. Loloum BDCF 2/96 p. 54).

Tirant les conséquences de l'introduction de cet article, vous avez jugé que « des gains de cessions de valeurs mobilières, dès lors qu'ils ont été déclarés comme tels par le contribuable, ne peuvent être regardés comme provenant d'une activité professionnelle occulte au sens de l'article L 47 C précité, alors même que l'intéressé n'a souscrit aucune déclaration annuelle de bénéfices et n'a fait connaître son activité ni à un centre de formalité des entreprises ni au tribunal de commerce ; que l'administration ne peut donc imposer ces profits dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qu'après avoir procédé à une vérification de comptabilité, sauf si un examen contradictoire de sa situation fiscale personnelle a mis en évidence des conditions d'exercice non déclarées de l'activité de ce contribuable » (CE 5 novembre 2003, n° 241201, Riglet, précitée).

Le requérant en déduit a contrario que lorsque l'administration n'est pas dans le cadre d'un ESFP, mais s'est contentée d'un contrôle sur pièces, elle ne peut requalifier des revenus en BNC sans procéder au préalable à une vérification de comptabilité.

Mais, vous avez, depuis lors, explicitement affirmé le contraire, jugeant, par la décision Serfaty précitée, que la vérification de comptabilité du contribuable ne constitue pas un préalable obligatoire à la décision de l'administration, à la suite d'un contrôle sur pièces, d'imposer dans la catégorie des bénéfices non commerciaux la plus-value qu'il a réalisée lors de la cession de valeurs mobilières et qu'il a déclarée comme relevant du régime de l'article 160 du CGI.

Malgré l'apparence, il n'y a pas de contradiction entre ces deux décisions. La décision Riglet se situe dans la suite de la décision Boniface, précitée, qui a jugé, comme nous l'avons indiqué, que les particuliers exerçant à titre habituel des opérations de bourse devaient tenir une comptabilité et que, par suite, un redressement de profits de cette nature ne pouvait se faire que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sauf dans les deux hypothèses prévues par l'article L. 47 C. Il en va de même de la décision Serfaty, puisque l'intéressé se livrait à des opérations de bourse à titre habituel. Il ne pouvait, donc, être redressé que dans le cadre d'une vérification de comptabilité, sauf à se trouver dans l'un des cas prévus par l'article L. 47 C. L'apport de la décision est de juger que des gains de cessions de valeurs mobilières, dès lors qu'ils sont déclarés comme tels, ne peuvent être considérés comme provenant d'une activité professionnelle occulte au sens de cet article, mais pouvaient, en revanche, relever du même article dès lors que les conditions d'exercice de l'activité n'étaient pas déclarées.

Rien de tel ici, où M. Billon n'exerce pas cette activité à titre habituel et n'est astreint à la tenue d'aucune comptabilité.

Et contrairement à ce qui est brièvement soutenu, la simple demande d'information effectuée par l'administration ne constituait pas l'engagement d'une vérification de comptabilité.

2. 2. M. Billon soutient, ensuite, que « la crainte révérencielle » que lui inspirait l'administration fiscale l'aurait conduit à estimer que la demande de production de justificatifs qui lui a été adressée sur le fondement de l'article L. 10 du LPF avait un caractère contraignant.

Vous pouvez répondre à M. Billon qu'il ne produit pas cette demande de sorte qu'il n'établit pas qu'elle a pu lui apparaître comme contraignante.

Mais, à supposer même que la lettre de demande d'information qui lui a été adressée n'ait pas mentionné que cette demande ne présentait pas un caractère contraignant, vous jugez « qu'il ne résulte d'aucune disposition législative ou réglementaire que la demande adressée par l'administration à un contribuable faisant l'objet d'une vérification approfondie de sa situation fiscale d'ensemble de lui communiquer les relevés de ses comptes bancaires aurait un caractère contraignant ni que l'administration serait tenue d'informer ce contribuable du caractère non contraignant d'une telle demande » (CE 9 octobre 1992, n° 86531, Chollet : RJF 12/92 n° 1612, conclusions M.D. Hagelsteen Dr. fisc. 21/93 c. 1100 ; CE 28 juillet 1993, n° 96428 : RJF 10/93 n° 1264 ; CE 2 février 1998 n° 126237, Gantzer : RJF 3/98 n° 298 ; 13 novembre 1998 n° 133808, Bavencoff : RJF 1/99 n° 34) et que l'administration n'est pas tenue d'informer le contribuable du caractère non contraignant de l'ESFP dans l'avis de vérification qu'elle lui adresse (CE 9 octobre 1992, n° 86531, Chollet : RJF 12/92 n° 1612 ; CE 5 octobre 1998, n° 145608, d'Estainville Ducrey Giordano : RJF 12/98 n° 1392).

2. 3. Le requérant soutient encore que l'article L. 86 du LPF imposait l'engagement d'une vérification de comptabilité.

Le a) de cet article permet à l'administration d'exercer son droit de communication auprès des « professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de services à caractère juridique, financier ou comptable ou la détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers », mais son dernier alinéa prévoit que l'utilisation de ce droit de communication ne peut entraîner pour ces personnes des impositions supplémentaires qu'après l'engagement d'une vérification de comptabilité.

Mais, la circonstance que l'intéressé ait déployé une activité s'apparentant à de l'intermédiation ne fait pas de lui un membre de l'une de ses professions. Il n'y a, donc, aucune raison de considérer que c'est sur le fondement de cet article que l'administration a exercé son droit de communication à son égard.

2. 4. M. Billon soutient, enfin, que l'administration a méconnu les dispositions de l'article L. 59-A du LPF en le privant de la possibilité de saisir la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires (CDI), au motif qu'elle n'était pas compétente.

Mais, il résulte de l'instruction que le litige portait exclusivement sur la qualification de la plus-value réalisée par M. Billon comme relevant soit de l'article 160 soit de l'article 92, 1 du CGI. Le redressement n'était pas contesté en tant qu'il rectifiait le montant déclaré, une telle contestation ayant été présentée pour la première fois en appel.

Or, vous jugez constamment que la qualification d'une activité ou d'une opération au regard de la loi fiscale est une question de droit qui échappe ainsi à la compétence de la CDI (CE 4 juillet 1980, n° 14913 : RJF 10/80 n° 817, s'agissant de la qualification d'une activité ; CE 3 juillet 1985, n° 35503 : RJF 10/85 n° 1298, s'agissant de la qualification des sommes versées à un PDG démissionnaire ; CE 21 octobre 1985, n° 58249 : RJF 12/85 n° 1527, s'agissant de la qualification de la partie excessive d'une rémunération ; CE 26 juillet 1991, n° 67941, Fritsch : RJF 10/91 n° 1274, s'agissant de savoir si le nombre et l'importances des opérations immobilières réalisées par un agent d'assurance sont de nature à caractériser l'exercice d'une activité professionnelle ; CE 13 octobre 1999, n° 188114 et 188115, Delsol : RJF 12/99 n° 1503, s'agissant de la qualification de l'activité de marchand de biens ou CE 26 février 2003, n° 222163, Flament : RJF 5/03 n° 35, conclusions C. Maugué BDCF 5/03 n° 59, s'agissant, précisément, de la requalification d'un gain provenant de la plus-value réalisée lors de la cession des parts dans une SCI comme imposable dans la catégorie des BNC).

Dans ces conditions, la circonstance que l'administration ait barré la mention pré imprimée relative au droit du contribuable de demander la saisine de la CDI est sans incidence sur la régularité de la procédure (CE 26 juillet 1991, n° 67941, Fritsch, précitée ; CE 29 janvier 1993, n° 79476, Grézy : RJF 3/93 n° 414 ; CE 3 mars 1993, n° 83462, Jauffret : RJF 4/93 n° 512, conclusions O. Fouquet BDCF 4/93 p. 6 ; CE 14 avril 1995, n° 121832, Sté Ets R. Buge : RJF 6/95 n° 700 ; CE 28 juillet 2000, n° 189781, Cordon : RJF 11/00 n° 1272).

3. S'agissant du bien fondé des impositions, M. Billon, outre les moyens qui vous ont conduit à juger, avant cassation, que la plus-value n'était imposable sur le fondement de l'article 92, 1 que dans la limite que nous avons indiquée, invoquait divers éléments de doctrine administrative.

Mais, aussi bien la réponse ministérielle Muller-Joan du 3 mars 1980 que la documentation administrative 5 B-211 et 5 G 1141 et 1144 ne contiennent aucune interprétation de l'article 92 du CGI qui soit différente de celle que nous vous avons exposée.

4. Enfin, M. Billon soutient, à titre subsidiaire, qu'ayant déclaré l'intégralité de la base d'imposition relative aux plus-values litigieuses, il doit bénéficier de la décharge des intérêts de retard afférents au redressement.

Mais, l'intéressé n'entre dans aucune des exceptions prévues par l'article 1732 du CGI, devenu l'article 1727, dès lors qu'il n'a pas porté sur sa déclaration une « mention expresse », seule hypothèse qui pourrait le concerner.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 2 novembre 2006, à ce que la base d'imposition de M. Billon soit réduite d'une somme de 180 939, 75 € et à ce que l'intéressé soit déchargé des cotisations supplémentaires d'impôt sur le

revenu et des pénalités afférentes correspondant à cette réduction de base, à ce que le jugement du tribunal administratif de Lyon du 19 septembre 2002 soit réformé dans cette mesure, au rejet du surplus des conclusions d'appel de M. Billon et à ce que l'Etat lui verse la somme de 3 000 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA.