

Références

CAA de PARIS

N° 15PA03385

Inédit au recueil Lebon

10ème chambre

M. AUVRAY, président
M. Dominique PAGES, rapporteur
M. OUARDES, rapporteur public
CABINET RICHARD, avocat

lecture du vendredi 7 juillet 2017

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. et Mme A...B...ont saisi le Tribunal administratif de Paris d'une demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2009, outre une demande au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par un jugement n° 1401285 du 3 juillet 2015, le Tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande.

Procédure devant la Cour :

Par une requête, enregistrée le 23 août 2015, et un mémoire en réplique, enregistré le 17 mai 2016, M. et MmeB..., représentés par MeC..., demandent à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 1401285 du 3 juillet 2015 du Tribunal administratif de Paris ;

2°) de prononcer la décharge des impositions litigieuses ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- le jugement est irrégulier pour défaut de motivation s'agissant du moyen relatif au bien fondé des impositions et insuffisance de motivation s'agissant du moyen relatif aux pénalités ;
- la procédure d'imposition est irrégulière du fait de la méconnaissance de la garantie du respect par l'administration du secret professionnel qui protège les correspondances entre un avocat et son client, en violation des dispositions de l'article 66-5 de la loi du 31 décembre 1971 et des stipulations de l'article 8 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- la procédure d'imposition est irrégulière pour méconnaissance des dispositions des articles L. 81 et L. 85 du livre des procédures fiscales ;
- la procédure d'imposition est irrégulière pour méconnaissance des dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales dans la mesure où la proposition de rectification a été irrégulièrement adressée à MeC... ;
- la procédure d'imposition est irrégulière pour méconnaissance des dispositions de l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales ;
- la procédure d'imposition est irrégulière pour méconnaissance des dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;
- s'agissant du bien fondé des impositions, l'administration, en considérant que le remboursement de 4 114 285 euros qui s'assimile à un rachat partiel des parts met fin au report d'imposition de la plus-value d'échange, a fait une inexacte application de l'article 151 octies B III du code général des impôts ;
- la majoration pour manquement délibéré n'est pas justifiée.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 2 février 2016 et 16 juin 2017, le ministre des finances et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient que :

- le moyen tiré de la violation des articles L. 81 et L. 85 du livre des procédures fiscales est inopérant ;
- les autres moyens soulevés par M. et Mme B...ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 ;
- 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 M. Pagès,
- les conclusions de M. Ouardes, rapporteur public,
- et les observations de MeC..., pour M. et MmeB....

1. Considérant que M. B... est le gérant et unique associé de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL) Baby Black Elephant, qui exerce une activité de holding ; que M. B... a apporté à cette société, lors de sa création en 2006, 4 178 actions qu'il détenait dans la société RJMJ, pour un montant de 19 218 800 euros, duquel a été déduite une soule de 1 718 000 euros, soit un montant total des apports fixé à 17 500 000 euros ; qu'il a reçu, en échange, 175 000 parts de l'EURL, d'un montant unitaire de 100 euros, soit un capital de 17 500 000 euros ; que la différence entre la valeur d'origine des titres apportés, soit 702 200 euros, et leur valorisation lors de l'apport était constitutive d'une plus-value d'échange s'élevant à 12 997 800 euros, qui a bénéficié d'un sursis d'imposition, valable jusqu'à la cession des titres de l'EURL rémunérant cet apport, en vertu des dispositions de l'article 150-0 B précité du code général des impôts ; que, par décision du 30 janvier 2009, consignée dans le procès-verbal du même jour, l'associé unique de l'entreprise a procédé à une réduction de capital de celle-ci par voie de diminution de la valeur nominale des parts sociales d'un montant unitaire de 16,71 euros, réduction assortie d'un versement à l'associé d'une somme de 4 114 285 euros ; que l'administration a estimé que cet événement, qui a consisté à réduire de 6 millions d'euros le capital d'origine de l'EURL, égal à 17,5 millions d'euros, mettait fin, à due proportion, soit à hauteur de 4 456 388 euros, au report d'imposition de la plus-value d'échange réalisée en 2006, et que cette plus-value de 4 456 388 euros aurait dû être déclarée au titre de l'année 2009 ; que, par suite, l'administration a imposé ce gain entre les mains de M. et Mme B... au titre de ladite année au taux global de 30 % ; que M. et Mme B... ont saisi le Tribunal administratif de Paris d'une demande tendant à la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2009 ; que M. et Mme B... relèvent régulièrement appel du jugement du 3 juillet 2015 par lequel le Tribunal administratif de Paris a rejeté ladite demande ;

Sur la régularité du jugement attaqué :

2. Considérant que les premiers juges, qui n'étaient pas tenus de répondre à tous les arguments des requérants, ont suffisamment répondu aux moyens afférents au bien fondé des impositions et aux pénalités pour manquement délibéré ; que dès lors M. et Mme B... ne sont pas fondés à soutenir que le jugement attaqué serait entaché d'insuffisance de motivation sur ces points ;

Sur le bien fondé du jugement attaqué :

En ce qui concerne la régularité de la procédure d'imposition :

3. Considérant, en premier lieu, qu'aux termes des stipulations de l'article 8 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales : " 1° Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance. (...) " ; qu'aux termes de l'article 66-5 de la loi susvisée du 31 décembre 1971, portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques : " En toutes matières, que ce soit dans le domaine du conseil ou dans celui de la défense, les consultations adressées par un avocat à son client ou destinées à celui-ci (...) sont couvertes par le secret professionnel " ;

4. Considérant que si les dispositions précitées de l'article 66-5 de la loi susvisée du 31 décembre 1971 s'opposent à ce que l'administration exige la production d'une consultation d'un avocat pour son client, s'en saisisse et la communique à des tiers, elles ne font pas obstacle à ce que, lors d'une vérification de comptabilité où une telle consultation, destinée à un associé de la société vérifiée, figure parmi les documents transmis au vérificateur, l'administration en prenne connaissance et, le cas échéant, en fasse usage pour redresser les impositions personnelles de cet associé ; que, par ailleurs, bien que les agents des services fiscaux soient eux-mêmes tenus au secret professionnel, il ne saurait être dérogé en leur faveur, sauf disposition législative expresse, à la règle édictée à l'article 226-13 du code pénal ; que s'il n'appartient qu'au juge répressif de sanctionner les infractions aux dispositions de cet article, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'un contribuable astreint au secret professionnel conteste, devant lui, la régularité de la procédure d'imposition suivie à son égard, au motif que celle-ci aurait porté atteinte à ce secret, d'examiner le bien-fondé d'un tel moyen ; que la révélation d'une information à caractère secret vicie la procédure d'imposition et entraîne la décharge de l'imposition contestée lorsqu'elle a été demandée par le vérificateur, en méconnaissance des dispositions de l'article L. 13-0 A du livre des procédures fiscales, ou que, alors même qu'elle ne serait imputable qu'au seul contribuable, elle fonde tout ou partie de la rectification ;

5. Considérant qu'il est constant que, lors de la vérification de comptabilité de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée Baby Black Elephant, le vérificateur a eu connaissance d'une lettre du 30 septembre 2009 adressée par l'avocat de M. B... au siège de la société Baby Black Elephant et au nom de M. A... B..., portant la mention " personnel et confidentiel " ; que ce dernier était, comme il a été dit, l'unique associé et le gérant de l'EURL ; que, par ailleurs, outre que l'administration fait valoir, sans être efficacement contredite, que cette lettre se trouvait parmi les documents juridiques et comptables présentés au vérificateur et qu'elle n'a pas été emportée par ce dernier hors du siège de l'entreprise, il est constant que M. B..., qui a refusé de donner copie de ce document au vérificateur, était présent lors de la vérification de comptabilité dont a fait l'objet l'EURL Baby Black Elephant ; que M. B... étant en l'espèce la personne bénéficiaire du secret professionnel et non la personne tenue au secret, les requérants ne peuvent utilement se prévaloir des principes rappelés au point 4 ; qu'il s'ensuit que l'administration pouvait, sans méconnaître les dispositions précitées, se prévaloir de la consultation de ce courrier dans la proposition de rectification du 16 mai 2011, adressée à M. et Mme B..., à l'appui du rehaussement de leur revenu personnel à concurrence de la plus-value déjà mentionnée ; qu'ainsi, l'imposition en litige ne résulte pas d'une procédure suivie en méconnaissance du secret professionnel ;

6. Considérant, en deuxième lieu, que, comme il vient d'être dit au point 5, le vérificateur a découvert, lors de la vérification de comptabilité de l'EURL Baby Black Elephant, une lettre adressée à M. B..., unique associé et gérant de l'EURL, par son avocat ; que la connaissance de cette lettre ne résulte donc pas de l'exercice d'un droit de communication auprès de cette société ; que le moyen tiré de la violation des articles L. 81 et L. 85 du livre des procédures fiscales doit donc être écarté comme manquant en fait ;

7. Considérant, en troisième lieu, qu'aux termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales : " L'administration adresse au contribuable une proposition de rectifications qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...) " ; que les requérants invoquent une méconnaissance des dispositions précitées en soutenant que la proposition de rectification du 16 mai 2011 ne pouvait régulièrement être adressée à MeC..., mandataire de l'EURL Baby Black Elephant et non mandataire de M. et MmeB... ; que, toutefois, il résulte de l'instruction que cette proposition de rectification a été adressée le 19 mai 2011 au domicile des requérants, puis retournée au service le 4 juin 2011, le courrier n'ayant pas été retiré dans le délai d'instance ; que cette proposition de rectification concernait bien les requérants " personnes physiques ", malgré son intitulé pouvant prêter à confusion, libellé " pour le dossier de l'EURL Baby Black Elephant (M. B... A...), d'autant que cette proposition de rectification ne fait état que de l'impôt sur le revenu, et non de l'impôt sur les sociétés, auquel la société est assujettie ; que, par ailleurs, l'administration soutient sans être contredite que M. et Mme B... ont reçu la proposition de rectifications par courriel et ont demandé à Me C... de les représenter auprès de la direction générale des finances publiques ; qu'ainsi, par courrier du 31 mai 2011, Me C... indique que M. B... sollicite un délai supplémentaire pour répondre à la proposition de rectification ; que ce délai ayant été accordé, Me C... a répondu, au nom de M. et Mme B..., par un courrier du 18 août 2011, à la proposition de rectification du 16 mai 2011, courrier qui a fait l'objet d'une réponse aux observations du contribuable du 1er septembre 2011 ; que, dans ces conditions, la procédure prévue par les dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales a donc été régulièrement suivie et les contribuables n'ont été privés d'aucune garantie ;

8. Considérant, en quatrième lieu, 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 " ;

9. Considérant qu'il résulte de ces dispositions qu'il incombe à l'administration, quelle que soit la procédure d'imposition mise en oeuvre, 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, toutefois, l'obligation qui lui est ensuite faite de tenir à la disposition du contribuable qui les demande ou de lui communiquer, avant la mise en recouvrement des impositions, les documents ou copies de documents contenant les renseignements qu'elle a utilisés pour procéder aux redressements ne peut porter que sur les documents effectivement détenus par les services fiscaux ; que, dans l'hypothèse où les documents que le contribuable demande à examiner sont détenus non par l'administration fiscale, qui les a seulement consultés à l'occasion d'une vérification de comptabilité concernant un autre contribuable, mais par ce dernier, il appartient à l'administration fiscale, d'une part, d'en informer l'intéressé afin de le mettre en mesure d'en demander communication à ce tiers et, d'autre part, de porter à sa connaissance l'ensemble des renseignements fondant l'imposition recueillis à l'occasion de la vérification de comptabilité de cet autre contribuable ; qu'en outre, cette obligation ne s'étend pas aux documents déposés au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance en vertu d'une obligation légale ayant pour objet de les rendre accessibles au public ;

10. Considérant qu'il résulte de l'instruction que MeC..., mandataire de M. B..., a demandé, par courrier du 23 juin 2011, communication des procès-verbaux des décisions de l'associé unique de la société Baby Black Elephant en date des 30 janvier et 2 septembre 2009 ainsi que de la lettre datée du 30 septembre 2009 déjà mentionnée au point 4 ; que ces procès-verbaux sont au nombre des documents devant être déposés au greffe du tribunal de commerce ou de grande instance ; qu'en outre, si les procès-verbaux en cause concernent la société Baby Black Elephant, M. B... était l'unique associé et le gérant de cette société ; qu'enfin, s'agissant du courrier du 30 septembre 2009, il est constant que M. B... a lui-même, certes durant la vérification de la société Baby Black Elephant, refusé d'en donner copie au vérificateur ; que, dans ces conditions, le moyen tiré de la méconnaissance des obligations prévues à l'article L. 76 B du livre des procédures fiscales doit être écarté ;

11. Considérant, en dernier lieu, que, comme il sera dit au point 14, l'administration, qui n'y était pas tenue, n'a en réalité pas recouru à la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales ;

En ce qui concerne le bien-fondé des impositions :

12. Considérant, d'une part, qu'aux termes de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales : " Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles. / Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification. " ; d'autre part, qu'aux termes de l'article 150-0B du code général des impôts, les dispositions de l'article 150-0A relatives à l'imposition à l'impôt sur le revenu des gains nets retirés de cession de droits sociaux : " ne sont pas applicables, au titre de l'année de l'échange des titres, aux plus-values réalisées dans le cadre (...) d'un apport de titres à une société soumise à l'impôt sur les sociétés (...) " ; qu'aux termes du III de l'article 151 octies B du même code : " Le report d'imposition prend fin (...) lorsque les droits ou parts reçus en rémunération de l'apport ou les droits ou parts apportés sont cédés, rachetés ou annulés " ;

13. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. B... a apporté à l'EURL Baby Black Elephant, lors de sa création en

2006, 4 178 actions qu'il détenait dans la société RJMJ, pour un montant de 19 218 800 euros, et qu'il avait acquises au prix de 702 200 euros ; qu'il a reçu, en échange, 175 000 parts de l'EURL, d'un montant unitaire de 100 euros, soit un capital de 17 500 000 euros ; que la différence entre la valeur d'origine des titres apportés et leur valorisation lors de l'apport était constitutive d'une plus-value d'échange qui a bénéficié d'un sursis d'imposition, valable jusqu'à la cession des titres de l'EURL rémunérant cet apport, en vertu des dispositions de l'article 150-0B précité du code général des impôts ; que, par décision du 30 janvier 2009, consignée dans le procès-verbal du même jour, M. B..., en sa qualité d'associé unique de cette société, a procédé à une réduction de capital de celle-ci par voie de diminution de la valeur nominale des parts sociales d'un montant unitaire de 16,71 euros, réduction qui, non motivée par des pertes et réalisée dans les conditions et proportions explicitées au point 1, a été assortie d'un versement à l'associé d'une somme de 4 114 285 euros ; que, lors de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et Mme B..., l'administration a estimé que cet événement mettait fin, à hauteur de 4 456 388 euros, au report d'imposition d'une fraction de la plus-value réalisée en 2006 qui aurait ainsi dû être déclarée au titre de l'année 2009 ; que, par suite, l'administration a imposé ce gain entre les mains de M. et Mme B...au titre de cette année au taux de 30 % ;

14. Considérant qu'en l'espèce, la réduction de capital par voie de diminution de la valeur nominale des parts de l'EURL Baby Black Elephant est, compte tenu du remboursement corrélatif à l'unique associé, assimilable à un rachat partiel, par cette société, des droits sociaux au sens des dispositions de l'article 151 octies B du code général des impôts, bien que le nombre de parts soit resté le même à l'issue de l'opération ; que, pour justifier la rectification litigieuse, l'administration n'a fait valoir ni que l'EURL Baby Black Elephant était une entreprise fictivement interposée, ni que l'apport de titres de la société RJMJ à cette entreprise, puis la réduction du capital de cette dernière, n'avait d'autre but que d'éluider l'impôt, mais elle s'est contentée de qualifier de rachat, au sens et pour l'application du III de l'article 151 octies B précité du code général des impôts, cette réduction du capital par diminution de la valeur de titres de la société assortie d'un versement à son associé unique, pour en déduire que cette opération, ainsi assimilée à un rachat partiel, mettait fin au sursis d'imposition de la plus-value d'échange des titres apportés en 2006 par M. B..., analyse que l'administration pouvait effectuer sans être tenue de recourir à la procédure prévue à l'article L. 64 du livre des procédures fiscales dès lors que, loin d'écarter aucun acte ni aucune décision de l'associé unique, elle s'est au contraire bornée à en tirer les conséquences ; qu'ainsi, le moyen tiré de la méconnaissance des dispositions de l'article 151 octies B du code général des impôts et celui tiré de ce que le service aurait fondé le supplément d'impôt litigieux sur les dispositions de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales doivent être écartés ;

En ce qui concerne les pénalités :

15. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré (...) " ;

16. Considérant qu'en relevant la circonstance que M. B... était informé par la consultation de son avocat du 30 septembre 2009 de l'obligation légale de déclarer la plus-value dont s'agit, l'administration doit être regardée comme établissant l'existence d'un manquement délibéré ;

17. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme B...ne sont pas fondés à se plaindre de ce que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Paris a rejeté leur demande ; que, par voie de conséquence, leurs conclusions présentées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative doivent également être rejetées ;

DÉCIDE :

Article 1er : La requête de M. et Mme B...est rejetée.

Article 2 : Le présent arrêt sera notifié à M. et Mme A...B...et au ministre de l'action et des comptes publics. Copie en sera adressée au directeur régional des finances publiques d'Ile-de-France et du département de Paris (Pôle fiscal parisien 1).

Délibéré après l'audience du 20 juin 2017 à laquelle siégeaient :

M. Auvray, président de la formation de jugement,

Mme Mielnik-Meddah, premier conseiller,

M. Pagès, premier conseiller,

Lu en audience publique le 7 juillet 2017.

Le rapporteur,

D. PAGES

Le président,

B. AUVRAY

Le greffier,

C. RENE-MINE

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics en ce qui le concerne, ou 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.

2
N° 15PA03385

Analyse

Abstrats : 19-04 Contributions et taxes. Impôts sur les revenus et bénéfices.