

N°1606706 – M. et Mme Simon et Nathalie S...

I. Le 2 novembre 2009, M. et Mme S... ont cédé à la SA Sofinpra les parts qu'ils détenaient chacun dans la société Compagnie internationale d'engineering pour la construction (CIEC), à savoir 180 titres détenus par M. S..., cédés pour un montant de plus de 14 millions d'euros, et 20 titres détenus par Mme S..., cédés pour un million de plus d'1,5 millions d'euros. Cette cession a donné lieu à une plus-value d'un montant de 12 899 431 euros, que les requérants ont déclarée pour partie en 2009 et pour partie en 2010 et qui a fait l'objet d'une exonération en vertu de l'article 150-0 D *ter* du code général des impôts, qui prévoit un dispositif d'abattement applicable pour les dirigeants de PME européennes qui cèdent les titres de leur société en vue de leur départ en retraite. A la suite d'une vérification de comptabilité de la société CIEC, l'administration fiscale a diligenté un contrôle sur pièces à l'égard de M. et Mme S..., estimant que ceux-ci n'auraient pas dû bénéficier de ce dispositif d'abattement. Par une première proposition de rectification du 14 juin 2012, la direction régionale du contrôle fiscal d'Ile-de-France leur a adressé une proposition de rectification, qu'ils ont contestée jusque devant votre tribunal. L'administration fiscale a toutefois dégrevé les impositions supplémentaires mises à la charge de M. et Mme S... au titre des années 2009 et 2010, considérant que seule l'année 2011 devait faire l'objet d'un rehaussement. Par une nouvelle proposition de rectification du 23 décembre 2014, le service leur a notifié des suppléments d'impôt sur le revenu et les a assujettis à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus au titre de l'année 2011. Ce sont les impositions qu'ils contestent aujourd'hui devant vous.

II. Vous pourrez, à titre liminaire, constater l'existence d'un non-lieu à statuer à hauteur de la somme de 220 972 euros dégrevée par l'administration fiscale en cours d'instance, à la fois au titre des intérêts de retard et de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

III. Aucune autre question préalable ne vous retiendra, de sorte que nous examinerons directement le bien-fondé de l'argumentation qui vous est soumise, qui porte à la fois sur la régularité de la procédure et sur le bien-fondé de l'imposition.

A) Sur la procédure tout d'abord, M. et Mme S... estiment que la proposition de rectification du 23 décembre 2014 ne leur a pas été régulièrement notifiée, faute pour l'administration fiscale de leur avoir envoyé à leur nouvelle adresse.

Il se trouve effectivement, hasard ou opportunité de calendrier, que le 23 décembre 2014, un huissier engagé par M. et Mme S... s'est présenté au service des impôts des particuliers de Sarcelles pour informer l'administration fiscale que les requérants résidaient désormais chez leur fille, à Paris. Toutefois, le service étant fermé ce jour-là, un avis de passage a été laissé. Entre temps, la proposition de rectification a été envoyée à l'adresse de Sarcelles où, personne n'étant présent, un avis de passage a également été laissé. Il semblerait par ailleurs qu'en raison des fermetures ponctuelles et horaires spécifiques aux vacances de Noël, le service des impôts des particuliers n'ait pas transmis à temps la nouvelle adresse des requérants à la direction régionale du contrôle fiscal. Aucun nouvel envoi à l'adresse parisienne indiquée par ceux-ci n'a donc été effectué par la direction régionale avant le 31 décembre 2014. Et ce n'est qu'après la mise en recouvrement des impositions, le 30 septembre 2015, que M. et Mme S... ont demandé aux services fiscaux de leur communiquer la proposition de rectification qui était censée leur avoir été adressée et qui, selon eux, ne leur était jamais parvenue.

Cette situation est peu commune, mais nous tenterons d'apporter la réponse la plus satisfaisante possible au regard des circonstances de l'espèce et des précédents qui ont pu jalonner la jurisprudence.

Vous savez qu'en principe, l'administration est tenue de notifier la proposition de rectification à la dernière adresse que le contribuable a communiquée à l'administration fiscale, ainsi que le Conseil d'Etat a pu le rappeler dans une décision du **29 octobre 2012, Gagnat, n°350135, B**. Un contribuable ne peut cependant utilement se plaindre de ce qu'un pli lui a été envoyé à une mauvaise adresse lorsque les éléments du dossier justifient qu'il en a effectivement été destinataire (voyez en ce sens **CE, 5 avril 2013, Ministre du budget c/ Melnik, n°356720**). Enfin, l'administration peut adresser la proposition de rectification non à l'adresse indiquée en dernier lieu par le contribuable mais à une autre adresse lorsqu'elle rapporte la preuve de ce que le domicile dont l'adresse lui a été indiquée présente un caractère fictif et que l'autre adresse est celle où le contribuable réside effectivement (voyez sur ce point la décision du **3 décembre 2014, M. Ribbe, n°363628, B**).

En l'espèce, tout d'abord, vous pourrez considérer que les requérants peuvent être regardés comme ayant informé l'administration de leur changement d'adresse le 23 décembre 2014. En effet, quoi qu'en dise le service, la circonstance qu'ils se soient adressés au service des impôts des particuliers dont ils dépendaient et non directement à la direction régionale du contrôle fiscal nous paraît inopérante, puisque l'administration est regardée comme une et indivisible et qu'il appartient aux services de communiquer entre eux un tel changement d'adresse. Il en va de même de la circonstance que le service des

impôts des particuliers ait été fermé les 22 et 23 décembre 2014, ce que les requérants pouvaient ignorer et, à supposer même qu'ils l'aient su, ne faisait pas obstacle à ce que ce service transmette à la direction régionale du contrôle fiscale leurs nouvelles coordonnées entre le 26 et le 30 décembre.

Ensuite, l'administration fiscale ne soutient pas que M. et Mme S... auraient réceptionné le pli notifié à leur ancienne adresse, revenu avec la mention « avisé, non réclamé ». Ces derniers n'ont pas répondu à la proposition de rectification du 23 décembre 2014, n'en ont demandé la communication qu'après réception d'un avis d'imposition rectificatif et aucun élément du dossier ne permet d'affirmer qu'ils en auraient eu connaissance.

Il vous reste donc à déterminer si l'administration pouvait valablement, comme elle le prétend en s'appuyant sur la décision *Ribbe* du Conseil d'Etat, adresser à M. et Mme S... la proposition de rectification à leur ancienne adresse et non à celle que ceux-ci venaient de lui indiquer.

Pour justifier que les contribuables résidaient toujours à Sarcelles, les services fiscaux s'appuient sur un faisceau d'indices. Ils rappellent tout d'abord que les requérants résidaient depuis plusieurs années à Sarcelles, et qu'au 24 décembre 2014, date à laquelle l'huissier leur a laissé un avis de passage, ils étaient toujours propriétaires de leur maison. Ils indiquent ensuite que l'acte de dégrèvement des impositions supplémentaires mises à leur charge en premier lieu leur a été signifié le 22 décembre 2014, soit la veille de la déclaration du changement de leur domicile. Si les intéressés n'étaient pas présents, leur employée de maison a confirmé à l'huissier qu'ils étaient bien domiciliés à cette adresse à cette date. Par ailleurs, le procès-verbal, établi par l'huissier qui a tenté de leur signifier la proposition de rectification le 24 décembre 2014, mentionne que cette signification n'a pas pu être effectuée mais que l'adresse a été confirmée par le voisinage. Enfin, si M. et Mme S... résident désormais de manière certaine chez leur fille, ils n'ont sollicité auprès de La Poste la réexpédition du courrier entre les deux adresses qu'à compter du 1^{er} mars 2016.

Ce faisceau d'indices est plutôt convaincant, bien qu'il ne nous paraisse pas suffisant, à lui-seul, pour justifier que l'adresse indiquée par M. et Mme S... aurait un caractère fictif. Vous noterez d'ailleurs que les cas dans lesquels les juridictions administratives ont fait application de cette jurisprudence relevaient davantage de l'évidence qu'au cas d'espèce. Ainsi, dans l'affaire *Ribbe*, le contribuable avait communiqué tant à La Poste qu'à son employeur et à l'ensemble des services publics une adresse parisienne correspondant à un appartement dont il était co-titulaire du bail avec sa compagne, tandis que l'immeuble dans lequel il était censé résider était désaffecté depuis de très nombreuses années. Dans une affaire jugée par le **tribunal administratif de**

Marseille le 19 décembre 2018 sous le n°1609724, il était établi par la police municipale que l'adresse française du contribuable était bien son domicile, tandis que celui-ci soutenait vaguement résider à Dubaï sans avoir toutefois fourni à l'administration d'adresse précise dans ce pays. Dans une affaire jugée par le **tribunal administratif de Strasbourg le 24 janvier 2017 sous le n°1401034**, les renseignements obtenus par l'administration auprès des autorités allemandes faisaient état de ce que l'adresse déclarée par le contribuable était seulement constituée, à la date d'envoi de la proposition de rectification, d'un terrain non encore construit. Enfin, dans une affaire jugée le **21 mai 2015 sous le n°1301609** par le **tribunal administratif de Nîmes**, celui-ci constate que l'adresse dont se prévalait le contribuable ne pouvait constituer son domicile réel, puisque la maison dont il était propriétaire à cette adresse avait été placée sous scellés par l'autorité judiciaire.

En l'espèce, nous vous le disions, la situation est moins évidente, et il y a matière à hésitation. Nous vous proposons pour autant d'écarter le moyen présenté par le requérant. Il est certain, nous vous le disions, que la charge de la preuve de la domiciliation réelle repose sur l'administration fiscale. Néanmoins, vous savez aussi que cette charge n'est jamais absolue. La dévolution initiale de la preuve a pour seul objet de désigner la partie qui devra fournir les premiers éléments de fait du débat. Il lui incombe, pour reprendre les termes de J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions sous la décision **SA Prodès International du 29 juillet 1994, n°111884, A** « *de mettre de son côté la vraisemblance, après quoi il appartient à l'autre partie, selon les mêmes exigences relatives, d'établir le contraire* ». Celui qui supporte la charge initiale a seulement pour obligation de permettre que la dialectique de la preuve s'engage en avançant des éléments sérieux à l'appui de sa thèse. Il incombe ensuite à l'autre partie de contester ces éléments par des critiques suffisamment étayées. L'échange cesse lorsque des arguments vraisemblables de l'une des parties ne sont pas utilement réfutés par l'autre.

Faut-il faire un sort différent, au regard des exigences procédurales, à la charge de la preuve applicable en l'espèce et reposant sur les épaules de l'administration ? Nous ne le pensons pas, bien que ces exigences vous contraignent, à nos yeux, à ne basculer dans la dialectique que lorsque le faisceau d'indices apportés par l'administration est particulièrement convaincant, à défaut de constituer une preuve parfaite. Tel nous semble être le cas en l'espèce.

Vous pourrez alors constater, à l'instar de l'administration, que les requérants, s'ils justifient des raisons qui auraient pu les pousser à transférer leur domicile chez leur fille à Paris, n'apportent néanmoins aucune justification matérielle de ce transfert. Aucune facture de déménagement, ni attestation

quelconque, y compris de leur fille, ne vient corroborer leurs allégations. Ils ne justifient pas davantage avoir informé d'autres services publics ou privés de ce changement d'adresse, et n'expliquent pas pourquoi, le 22 décembre 2014, leur employée de maison a pu confirmer à l'huissier qu'ils résidaient toujours à Sarcelles. Cet apport minimum d'éléments matériels par les contribuables nous semble d'autant plus exigibles des contribuables que ceux-ci savaient que l'administration fiscale devait leur adresser une nouvelle proposition de rectification, ainsi qu'elle les en avait informés dans la décision de dégrèvement du 18 décembre 2014, qui leur avait été notifiée le 22. Cette circonstance aurait dû les pousser, eu égard au faible délai restant à courir pour l'envoi de cette proposition de rectification, à se prémunir d'une mauvaise réception par la souscription d'un service de transfert de courrier, souscription qu'ils n'ont réalisée, nous vous le disions, qu'en mars 2016.

Pour toutes ces raisons, nous vous proposons de considérer que l'administration apporte la preuve, qui lui incombe, que les requérants résidaient encore effectivement à Sarcelles lorsque la proposition de rectification leur a été adressée. Vous pourrez donc écarter ce premier moyen.

B) Sur le fond, ensuite, les requérants font grief à l'administration d'avoir remis en cause le bénéfice de l'exonération de la plus-value de cession de valeurs mobilières qu'ils ont réalisée en 2009 et 2010.

Nous serons plus brève sur ce point. L'administration a effectivement remis en cause le bénéfice du dispositif d'abattement prévu à l'article 150-0 D *ter* du code général des impôts dont les requérants avaient bénéficié, au motif que ceux-ci n'avaient pas cessé toute fonction dans la société CIEC dans les deux ans suivant la cession de leurs parts. L'article 150-0 D *ter* prévoit bien une telle obligation. Lorsque celle-ci n'est pas respectée à l'issue du délai de deux ans, l'administration est en droit de remettre en cause l'abattement au titre de l'année au cours de laquelle la condition cesse d'être remplie.

En l'espèce, le service a constaté que M. S... occupait un poste de directeur général délégué au sein de la société CIEC, qu'il s'était engagé à occuper jusqu'au 31 octobre 2011. Toutefois, M. S... occupait toujours ce poste le 2 novembre 2011, à l'expiration du délai de deux ans qui lui était imparti pour le quitter.

M. et Mme S... ne le contestent pas, mais ils estiment que cette circonstance est sans incidence sur leur droit au bénéfice de l'exonération, dès lors que l'intéressé n'était pas rémunéré pour exercer cette fonction. Ils considèrent en effet que, dès lors que le a) du 2° du I de cet article fait référence à des fonctions exercées « *dans les conditions prévues au 1° de l'article 885 O*

bis », et que ce dernier prévoit que les fonctions doivent donner lieu à une rémunération normale, seul l'exercice de fonctions rémunérées est incompatible avec le bénéfice de l'exonération. Ils ajoutent que la doctrine administrative, en l'occurrence la réponse ministérielle au député Poulou du 24 octobre 2006, ne contredit pas cette interprétation. Toutefois, si effectivement le a) du 2° du I de l'article 150-0 D *ter*, qui porte sur les conditions d'exercice de responsabilités dans la société, fait référence uniquement aux fonctions exercées dans les conditions prévues au 1° de l'article 885 O *bis* du code général des impôts, tel n'est pas le cas du c), qui prévoit seulement que le cédant doit « ***cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés*** ». La portée de ces termes est à nos yeux nécessairement plus extensive que celle des premiers, au regard de l'objectif général de ce texte qui est de réserver l'abattement de dirigeants partant à la retraite. Votre juridiction suprême a d'ailleurs tenu exactement le même raisonnement, par une décision du **27 mai 2015, Mme Laurant, n°368056**. Dans cette décision, rendue aux conclusions conformes de B. Bohnert, le Conseil d'Etat juge ainsi que « *le bénéfice de ce même abattement étant également subordonné à la cessation effective de toute fonction au sein de la société dans l'année suivant la cession, qu'il s'agisse ou non de fonctions de dirigeant exercées dans les conditions prévues par l'article 885 O bis du code général des impôts, la cour n'a pas non plus commis d'erreur de droit en jugeant que cette condition n'était pas satisfaite par Mme Laurant dès lors que celle-ci avait conservé son mandat de directeur général, renouvelé en septembre 2007, quand bien même elle n'aurait plus été rémunérée à ce titre à compter de septembre 2006* ».

Par ailleurs, si M. S... indique qu'il n'était directeur général délégué qu'en sa qualité de directeur général de la société détentrice des parts de la société CIEC, cette circonstance est sans incidence sur l'appréciation de l'exercice des fonctions au sein de la société CIEC.

En outre, vous noterez que s'agissant des parts cédées par Mme S..., le service note que celle-ci n'a jamais démissionné de sa fonction d'administrateur qu'elle occupait au sein de la société CIEC depuis le 14 janvier 2000. Les requérants ne contestent pas ce fait, qu'ils n'abordent pas dans leurs écritures.

Enfin, les requérants soutiennent que le service a énoncé de manière erronée dans la proposition de rectification que le délai « était aujourd'hui expiré », alors qu'il était expiré à compter du 2 novembre 2011. Toutefois, cette maladresse rédactionnelle est dépourvue d'incidence, dès lors que l'administration constatait seulement que M. S... occupait toujours ses fonctions à la date de la proposition de rectification et donc, *a fortiori*, le 2 novembre 2011 à l'issue du délai de deux ans qui lui était imparti pour les quitter.

L'administration fiscale était donc fondée à remettre en cause le bénéfice de l'abattement prévu par les dispositions de l'article 150-0 D *ter* du code général des impôts au titre de l'année 2011.

C) En dernier lieu, les requérants contestent le montant du dégrèvement accordé par l'administration en cours d'instance en matière de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus.

Dans son mémoire en défense du 30 juin 2017, l'administration fiscale a reconnu que M. et Mme S... étaient en droit de bénéficier du dispositif de lissage de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus prévu par l'article 223 *sexies* du code général des impôts. Toutefois, les requérants estiment que le revenu fiscal de référence pris en compte par l'administration dans son calcul est supérieur de 500 000 euros à leur revenu fiscal de référence, et demandent à bénéficier d'une réduction supplémentaire.

Le revenu fiscal de référence est défini par le IV de l'article 1417 du code général des impôts comme le montant net, après application éventuelle des règles du quotient définies à l'article 163-0 A et au II de l'article 163 bis des revenus et plus-values retenus pour l'établissement de l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente, majoré d'un certain nombre de revenus susceptibles d'avoir fait l'objet d'une exonération, notamment les plus-values de cession de valeurs mobilières. En l'espèce, l'administration fiscale fait valoir sans être contestée que le revenu fiscal de référence de M. et Mme S... était de 292 191 euros avant la reprise de l'exonération de la plus-value, auquel s'ajoute un montant de 12 899 431 euros. Soit un revenu fiscal de référence d'un montant de 13 191 622 euros. Si les requérants indiquent que ce montant est différent de celui servant de base à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus figurant sur leur avis d'impôt rectificatif, en réalité la différence de 500 000 euros entre ces deux montants s'expliquent par le fait que la fraction des revenus des contribuables soumis à imposition commune compris entre 0 et 500 000 euros n'est pas soumise à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, ou plus exactement y est soumise à un taux de 0 %, contre 3 % pour la fraction des revenus compris entre 500 001 et 1 000 000 euros, et 4 % pour la fraction des revenus supérieure à 1 000 000 euros. Aussi, la base effective de calcul de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus correspond au revenu fiscal de référence diminuée de 500 000 euros, soit en l'espèce précisément la somme de 12 691 622 euros mentionnée sur l'avis d'impôt rectificatif. Mais le calcul effectué par l'administration dans son mémoire sur la base d'un revenu fiscal de référence de 13 191 622 euros n'est pas erroné, dès lors qu'elle n'a bien soumis à aucune imposition la fraction de leur revenu comprise entre 0 et 500 000 euros. Vous pourrez donc rejeter cette demande complémentaire.

PCMNC :

- **au non-lieu à statuer à hauteur de la somme de 220 972 euros dégrevée par l'administration fiscale en cours d'instance ;**
- **et au rejet du surplus des conclusions présentées par les requérants.**