**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MELUN**

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

N°1701910

M. et Mme G... et D... A...

Mme Letort
Rapporteuse

M. Philipbert
Rapporteur public

Audience du 7 février 2019
Lecture du 21 février 2019

19-04-01-02-03
C

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Le Tribunal administratif de Melun
(7ème chambre)

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 8 mars 2017, M. et Mme G... et D... A..., représentés par Me Michelot, demandent au tribunal de prononcer la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contributions sociales à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2010, ou à tout le moins, de prononcer la décharge de la pénalité pour manquement délibéré mise à leur charge en application de l'article 1729 du code général des impôts.

Ils soutiennent que :

- ils remplissent les conditions pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur le revenu applicable aux plus-values réalisées lors de la cession de leurs titres par les dirigeants de société à l'occasion de leur départ en retraite, définie par les dispositions de l'article 150 0 D ter du code général des impôts ;
- l'administration fiscale ne démontre pas le caractère intentionnel du défaut de déclaration de la plus-value litigieuse, alors que cette dernière a fait l'objet d'une déclaration au moyen du formulaire 2074 DIR.

Par un mémoire en défense, enregistré le 14 septembre 2017, le directeur départemental des finances publiques de Seine-et-Marne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

- les fonctions de présidente de Mme A... au sein de la société Financière NMJP ne remplissent pas la condition relative à un exercice continu pendant les cinq années précédant la cession des titres ;

- la majoration pour manquement délibéré est justifiée par l'importance des sommes en jeu et la nécessaire connaissance par Mme A... du défaut de respect de la condition tenant à la durée d'exercice de ses fonctions de présidente de la société Financière NMJP.

Une lettre d'information du 13 novembre 2018 a informé les parties, en application de l'article R. 611-11-1 du code de justice administrative, que la clôture d'instruction est susceptible d'intervenir à compter du 4 décembre 2018.

Une ordonnance du 7 décembre 2018 a fixé la clôture de l'instruction au même jour en application des dispositions de l'article R. 613-1 du code de justice administrative.

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 Letort,
- et les conclusions de M. Philipbert, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Le 13 juillet 2010, M. et Mme A... ont cédé les titres qu'ils détenaient au sein des SAS Société Nouvelle Vallet et SAS Financière NMJP pour un montant total de 2 253 280 euros et ont déclaré la plus-value, ainsi réalisée à l'occasion de la cession de titres d'un dirigeant lors de son départ à la retraite, avec le bénéfice de l'abattement total prévu par les dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice de cet abattement et a réintégré la plus-value réalisée par les requérants dans leurs revenus imposables au titre de l'année 2010. Par une décision du 8 janvier 2014, l'administration fiscale a abandonné le rehaussement fondé sur la plus-value réalisée lors de la vente des titres détenus par les requérants au sein de la société Nouvelle Vallet. M. et Mme A... demandent la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contributions sociales de 593 393 euros mise à leur charge au titre de la plus-value réalisée lors de la cession des titres de la SAS Financière NMJP, ou à défaut de la seule majoration pour manquement délibéré de 201 468 euros à laquelle ils ont été assujettis.

Sur les conclusions à fin de décharge :***En ce qui concerne la loi fiscale :***

2. Aux termes de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, dans sa version applicable au présent litige : « *I. - L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis s'applique dans les mêmes conditions, à l'exception de celles prévues au V du même article, aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, acquis ou souscrits avant le 1er janvier 2006, si les conditions suivantes sont remplies : 1° La cession porte sur l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société dont les titres ou droits sont cédés ou sur plus de 50 % des droits de vote ou, en cas de la seule détention de l'usufruit, sur plus de 50 % des droits dans les bénéfices sociaux de cette société ; 2° Le cédant doit : a) Avoir exercé au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, de manière continue pendant les cinq années précédant la cession et dans les conditions prévues au 1° de l'article 885 O bis, l'une des fonctions mentionnées à ce même 1° ; (...)* ». Aux termes de l'article 885 O bis du code général des impôts, en vigueur au 1^{er} janvier 2010 : « *Les parts et actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, de plein droit ou sur option, sont également considérées comme des biens professionnels si leur propriétaire remplit les conditions suivantes : 1° Etre, soit gérant nommé conformément aux statuts d'une société à responsabilité limitée ou en commandite par actions, soit associé en nom d'une société de personnes, soit président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions. Les fonctions énumérées ci-dessus doivent être effectivement exercées et donner lieu à une rémunération normale. Celle-ci doit représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'article 62 ; 2° Posséder 25 % au moins des droits financiers et des droits de vote attachés aux titres émis par la société, directement ou par l'intermédiaire de son conjoint ou de leurs ascendants ou descendants ou de leurs frères et soeurs. Les titres détenus dans les mêmes conditions dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions sont pris en compte dans la proportion de cette participation ; la valeur de ces titres qui sont la propriété personnelle du redevable est exonérée à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions. Les parts ou actions détenues par une même personne dans plusieurs sociétés sont présumées constituer un seul bien professionnel lorsque, compte tenu de l'importance des droits détenus et de la nature des fonctions exercées, chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues pour avoir la qualité de biens professionnels, et que les sociétés en cause ont effectivement des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires ».*

3. Il résulte de ces dispositions qui, compte tenu de leur caractère dérogatoire, doivent être interprétées strictement, que le bénéfice de l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du code général des impôts est subordonné au respect de plusieurs conditions relatives à la personne du cédant, tenant notamment à l'exercice effectif de fonctions de direction normalement rémunérées au sein de la société dont les titres sont cédés et à la cessation de toute fonction au sein de cette même société dans l'année suivant la cession.

4. Pour remettre en cause le bénéfice de l'abattement mentionné à l'article 150-0 D ter du code général des impôts, l'administration fiscale a retenu que Mme A... n'avait pas exercé au sein de la SAS Financière NMJP de fonctions de direction au sens du 1° de l'article 885 O bis du code général des impôts telles que l'exigent les dispositions du a) du 2° du I de l'article 150-0 D ter du même code, au cours des cinq années précédant la cession de ses parts sociales. Il n'est

pas contesté que la gérance de la Sarl Financière NMJP a été confiée à Mme F... E... à partir du 28 janvier 2002, date de sa création, puis transférée à Mme B... A... le 4 octobre 2006, et que Mme D... A... n'a assuré les fonctions de présidente de la société Financière NMJP qu'à partir du 1^{er} mars 2008, date à laquelle la société à responsabilité limitée s'est transformée en société par action simplifiée, puis de directrice générale du 13 juillet 2010, date de cession de ses titres dans la société, jusqu'au 1^{er} mai 2011, date à laquelle la requérante a fait valoir ses droits à la retraite. Ainsi, à la date de la cession de leurs parts sociales, le 13 juillet 2010, par M. et Mme A..., la requérante ne remplissait pas la condition tenant à l'exercice de fonctions dirigeantes au sein de la société dont les titres sont cédés pendant les cinq années ayant précédé cette cession.

5. Si les requérants font valoir que Mme A... a exercé à partir du 1^{er} janvier 1998 les fonctions de présidente puis de directrice générale de la Société Nouvelle Vallet, filiale détenue à plus de 95% par la SAS Financière NMJP, et que ce facteur de continuité au sein du groupe doit être pris en compte pour l'appréciation du critère de durée de la détention des titres cédés, les dispositions du 2° de l'article 885 O bis du code général des impôts, lesquelles prennent en compte la détention de titres dans une société possédant une participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions, ne sont pas transposables au cas d'espèce dès lors qu'elles portent sur la seule appréciation du critère tenant à la détention d'au moins 25% des droits financiers et de vote attachés aux titres, et que les dispositions du 2° du I de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, qui doivent être interprétées strictement en raison de leur caractère dérogatoire, renvoient aux seules dispositions du 1° de l'article 588 O bis du code général des impôts pour la définition de la nature des fonctions dirigeantes exercées par le cédant des titres. Dès lors, c'est à bon droit que l'administration fiscale a considéré que le fait pour Mme A... d'avoir exercé des fonctions dirigeantes au sein de la société Nouvelle Vallet était sans incidence sur l'appréciation de la durée des fonctions exercées dans la SAS Financière NMJP, lesquelles ne représentaient que 27 mois à la date de cession des titres litigieux.

En ce qui concerne l'interprétation administrative de la loi fiscale :

6. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales dans sa rédaction applicable au litige : *« Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».*

7. M. et Mme A... se prévalent, sur le fondement implicite des dispositions de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des énonciations de l'instruction administrative référencée BOI 5 C-1-07 du 22 janvier 2007 n° 129 selon laquelle *« lorsque le cédant est dirigeant de plusieurs sociétés, la condition relative au niveau de rémunération de la fonction de direction exercée dans la société dont les titres ou droits sont cédés s'apprécie par rapport aux rémunérations perçues au titre des fonctions de direction exercées par le cédant dans cette dernière société ou dans ses filiales (...). Ainsi, lorsque le cédant exerce, dans la société dont les titres ou droits sont cédés, une fonction de direction non rémunérée et exerce par ailleurs des fonctions de direction rémunérées dans des filiales de cette société ou dans des sociétés dont les activités sont, soit similaires, soit connexes et complémentaires, à celles de cette même société, ces dernières rémunérations sont prises en compte au numérateur pour le calcul de la proportion de 50 % ».* Il résulte de l'instruction et n'est pas contesté que Mme A... a perçu des

rémunérations versées par la société Nouvelle Vallet de 2005 à 2007 puis par la SAS Financière NMJP à partir du 1^{er} mars 2008. Les requérants ne sauraient valablement faire valoir que, pour l'appréciation du caractère normal de la rémunération perçue par le dirigeant de la société dont les titres sont cédés, il doit être tenu compte des rémunérations versées par une filiale ou par une autre société du groupe, alors, d'une part, que ces énonciations s'appliquent uniquement au critère tenant au seul caractère normal de la rémunération perçue par le dirigeant, qui doit représenter au moins 50% de ses revenus professionnels, et que, d'autre part, il ressort de la même instruction que les fonctions de dirigeant prises en compte pour l'application des dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts doivent avoir été exercées au sein même de la société dont les titres sont cédés. Il s'ensuit que le moyen tiré de la prise en compte des rémunérations versées à Mme A... par la société Nouvelle Vallet, sur le fondement de la doctrine fiscale, doit être écarté.

8. Il résulte de tout ce qui précède que les conclusions de M. et Mme A... tendant à la décharge en droits de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mise à leur charge au titre de l'année 2010 doivent être rejetées.

Sur la majoration pour manquement délibéré :

9. 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 (...)* ». Aux termes de l'article L. 195 A du livre des procédures fiscales : « *En cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable (...), la preuve de la mauvaise foi et des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration.* ».

10. Il résulte de ces dispositions que la pénalité pour manquement délibéré a pour seul objet de sanctionner la méconnaissance par le contribuable de ses obligations déclaratives. Pour établir ce manquement, l'administration doit apporter la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet des déclarations et, d'autre part, de l'intention du contribuable d'éluder l'impôt. Afin d'établir le caractère intentionnel du manquement du contribuable à son obligation déclarative, l'administration doit se placer au moment de la déclaration ou de la présentation de l'acte comportant l'indication des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt.

11. Pour justifier de l'application d'une majoration de 40% mise à la charge de M. et Mme A..., l'administration fiscale a relevé, d'une part, que le montant de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu mise à la charge des requérants représente 91,4% des cotisations d'impôt dues au titre de l'année 2010, et d'autre part que Mme A... avait nécessairement connaissance de son défaut d'exercice de fonctions dirigeantes au sein de la SAS Financière NMJP au cours des cinq années ayant précédé la cession de ses titres au sein de cette société. Toutefois, de telles circonstances ne suffisent pas à démontrer l'existence d'une intention d'éluder l'impôt alors que M. et Mme C... ont rempli la ligne 3VT de leur déclaration de revenus au titre de l'année 2010 ainsi que le formulaire 2074-DIR-SD relatif à la déclaration de plus-values de cession de titres, avec le bénéfice de l'abattement total défini par les dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts dont ils se sont prévalus, et que M. et Mme A... ont pu croire que l'exercice par Mme A... de fonctions dirigeantes au sein de deux sociétés liées entrainait dans le respect de la durée de détention des titres cédés au sein de ces deux sociétés. Ainsi, au regard du caractère ponctuel de la plus-value réalisée par les requérants

et malgré l'importance de son montant, l'administration fiscale n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, de l'existence d'un manquement délibéré.

12. Il résulte de ce qui précède que M. et Mme A... sont seulement fondés à demander la décharge de la majoration pour manquement délibéré d'un montant de 201 468 euros mise à leur charge.

D E C I D E

Article 1^{er} : M. et Mme A... sont déchargés de la pénalité pour manquement délibéré d'un montant de 201 468 euros dont la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2010 a été assortie, en application des dispositions de l'article 1729 du code général des impôts.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme H... et D... A... et au directeur départemental des finances publiques de Seine-et-Marne.

Délibéré après l'audience du 7 février 2019, à laquelle siégeaient :

Mme Billet-Ydier, présidente,
M. Meyrignac, premier conseiller,
Mme Letort, première conseillère.

Lu en audience publique le 21 février 2019.

La rapporteure,

La présidente,

C. LETORT

F. BILLET-YDIER

La greffière,

L. DARNAL

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.

Pour expédition conforme,
La greffière,

L. DARNAL