

## Modalités d'exercice du contrôle

### 323 La lutte contre la fraude fiscale : quoi qu'il en coûte !

**Solution.** – Le Conseil d'État admet la possibilité pour l'administration fiscale d'obtenir de l'autorité judiciaire, sur le fondement des articles L. 82 C et L. 101 du LPF, la communication de pièces ou informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite.

Il est jugé par ailleurs que les gains de stock-options perçus par un PDG n'ayant pas la qualité de salarié ont la nature de rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié, pour l'application de l'article 17 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966.

**Impact.** – Par cette décision, le Conseil d'État abandonne sa jurisprudence *Sté CS Aviation* et restreint la portée de sa jurisprudence *Clive-Worms*.

CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 16 juill. 2021, n° 448500, concl. K. Ciavaldini, note J. C. León Aguirre

Mentionné aux tables du recueil Lebon

Décisions antérieures : TA Montreuil, 4 mai 2015, n° 1309259. – CAA Versailles, 1<sup>er</sup> ch., 26 sept. 2017, n° 15VE02635. – CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 4 juin 2019, n° 415959

1. Il ressort des pièces du dossier soumis au juge du fond que M. B s'est vu attribuer, entre 2000 et 2003, des options de souscription d'actions de la société Vinci, dont il était le président-directeur général jusqu'en janvier 2006 puis le président du conseil d'administration jusqu'en juin de la même année. À la suite d'un avis de vérification du 23 juillet 2008, notifié le 8 août suivant, M. B a fait l'objet d'un examen de situation fiscale personnelle portant sur les années 2005 à 2007, qui a permis à l'administration de constater qu'il était devenu résident fiscal suisse à compter du 25 juin 2006. Cet examen a été prolongé du fait de l'exercice par l'administration, le 17 juillet 2009, de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire. L'administration a, le 28 juin 2010, exercé une nouvelle fois son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire pour obtenir communication des éléments recueillis par le parquet à l'occasion d'une enquête préliminaire diligentée à l'encontre la société Vinci à la suite d'une plainte pour opposition à fonctions déposée par les services fiscaux. Prenant ainsi connaissance des extraits du registre de titres au porteur identifiable de la société Vinci que celle-ci avait refusé de lui communiquer, l'administration a pu constater qu'au cours de l'année 2007, M. B avait cédé des actions de la société Vinci correspondant à des options qu'il avait levées en novembre et décembre 2004, en mai 2005 et en juillet 2006. Elle a estimé que le gain de levée d'option, c'est-à-dire l'avantage correspondant à la différence entre la valeur des actions aux dates auxquelles les options ont été levées et le prix de souscription de ces actions, constituait un complément de salaire imposable en France, et a assujéti en conséquence M. et M<sup>me</sup> B à une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2007, assortie de pénalités. Par un jugement du 4 mai 2015, le tribunal administratif de Montreuil a accordé à M. et M<sup>me</sup> B la décharge de ces impositions et pénalités. Par un arrêt du 26 septembre 2017, la cour administrative d'appel de Versailles a rejeté l'appel formé par le ministre des finances et des comptes publics contre ce jugement. Par une décision n° 415959 du 4 juin 2019, le Conseil d'État, statuant au contentieux a, sur le pourvoi du ministre, annulé cet arrêt et renvoyé l'affaire à la même cour. Le ministre de

l'économie, des finances et de la relance se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 10 novembre 2020 par lequel celle-ci a de nouveau rejeté son appel.

2. Aux termes, d'une part, de l'article L. 81 du Livre des procédures fiscales : « Le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette et le contrôle des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées [...] ». L'article L.82 C de ce livre prévoit quant à lui : « A l'occasion de toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles, le ministère public peut communiquer les dossiers à l'administration des finances » et l'article L. 101 du même livre prévoit que : « L'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication qu'elle peut recueillir, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu ».

3. Aux termes, d'autre part, de l'article 49 du code de procédure pénale : « Le juge d'instruction est chargé de procéder aux informations [...] ». Aux termes de l'article 75 du même code : « Les officiers de police judiciaire et, sous le contrôle de ceux-ci, les agents de police judiciaire [...] procèdent à des enquêtes préliminaires soit sur les instructions du procureur de la République, soit d'office. Ces opérations relèvent de la surveillance du procureur général [...] ». Aux termes du 1 de l'article 1746 du Code général des impôts, dans sa version applicable aux faits de l'espèce : « Le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 €, prononcée par le tribunal correctionnel. En cas de récidive de cette infraction, le tribunal peut, outre cette amende, prononcer une peine de six mois d'emprisonnement ».

4. Il résulte des dispositions des articles L. 82 C et L. 101 du Livre des procédures fiscales, dans leur rédaction applicable au présent litige, eu égard à leur objet et lues à la lumière des travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926 dont elles sont issues, que l'autorité judiciaire peut régulièrement transmettre à l'administration fiscale, spontanément ou sur demande adressée au ministère public, tous éléments révélés par une instance civile ou pénale ou recueillis par elle dans le cadre d'une procédure judiciaire et que si le législateur n'a mentionné, parmi ces procédures, que les informations criminelles ou correctionnelles, il ne saurait être regardé, compte tenu de l'évolution des règles de procédure pénale depuis l'adoption de ces dispositions, comme ayant entendu permettre l'exclusion du champ du droit de communication de l'administration fiscale les éléments recueillis dans le cadre d'une enquête préliminaire, alors même qu'elle aurait fait l'objet d'un classement sans suite.

5. La cour a relevé qu'il était constant que les extraits de registre de titres au porteur identifiable de la société Vinci sur lesquels le service s'était fondé pour établir les impositions en litige avaient été obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire diligentée à la suite d'une plainte déposée par l'administration sur le fondement du 1 de l'article 1746 du Code général des impôts, laquelle s'est conclue par un classement sans suite par le procureur de la République. En jugeant que les éléments en cause n'avaient pu régulièrement être transmis à l'administration fiscale en application des dispositions relatives au droit de communication au seul motif qu'ils avaient été obtenus dans le cadre d'une telle enquête, la cour administrative d'appel a commis d'erreur de droit.

6. Par suite, le ministre de l'économie, des finances et de la relance est fondé à demander, pour ce motif, l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

7. Le Conseil d'État étant saisi, en l'espèce, d'un second pourvoi en cassation, il lui incombe de régler l'affaire au fond en application du second alinéa de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative.

8. Si une convention bilatérale conclue en vue d'éviter les doubles impositions peut, en vertu de l'article 55 de la Constitution, conduire à écarter, sur tel ou tel point, la loi fiscale nationale, elle ne peut pas, par elle-même, directement servir de base légale à une décision relative à l'imposition. Par suite, il incombe au juge de l'impôt, lorsqu'il est saisi d'une contestation relative à une telle convention, de se placer d'abord au regard de la loi fiscale nationale pour rechercher si, à ce titre, l'imposition contestée a été valablement établie et, dans l'affirmative, sur le fondement de quelle qualification. Il lui appartient toutefois ensuite, en rapprochant cette qualification des stipulations de la convention, de déterminer, en fonction des moyens invoqués devant lui ou même, s'agissant de déterminer le champ d'application de la loi, d'office, si cette convention fait ou non obstacle à l'application de la loi fiscale.

9. D'une part, aux termes du I de l'article 80 bis du Code général des impôts, dans sa rédaction applicable au litige : « *L'avantage correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'une option accordée dans les conditions prévues aux articles L. 225-177 à L. 225-186 du Code de commerce, et le prix de souscription ou d'achat de cette action constitue pour le bénéficiaire un complément de salaire imposable dans les conditions prévues au II de l'article 163 bis C* ». L'article 163 bis C du même code, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige, dispose que « *L'avantage défini à l'article 80 bis est imposé lors de la cession des titres, [...] si les actions acquises revêtent la forme nominative et demeurent indisponibles sans être données en location, suivant des modalités fixées par décret en Conseil d'État, jusqu'à l'achèvement d'une période de quatre années à compter de la date d'attribution de l'option* ». Il résulte de ces dispositions que, par dérogation aux dispositions de l'article 12 du Code général des impôts en vertu duquel l'impôt est dû chaque année à raison des revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année, l'imposition du gain de levée d'option défini à l'article 80 bis, lequel est réalisé à la date de cette levée, est reportée, sous certaines conditions, et n'intervient qu'au titre de l'année de cession des titres acquis par levée d'option.

10. En vertu des dispositions combinées du d de l'article 164 B du Code général des impôts et de l'article 4 A du même code, les revenus tirés d'activités professionnelles, salariées ou non, exercées en France sont imposables dans ce pays, que le domicile fiscal du contribuable y soit situé ou non. Il en résulte que les gains résultant de la levée d'options de souscription d'actions attribuées par une entreprise établie en France à ses salariés ou dirigeants sont, en application de la loi fiscale française, taxables en France.

11. D'autre part, aux termes du 1 de l'article 17 de la convention fiscale conclue entre la France et la Suisse le 9 septembre 1966 dans sa rédaction applicable au litige : « [...] *les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État* ». En vertu du 1 de l'article 23, les revenus non traités par les autres articles de cette convention ne sont imposables que dans l'État de résidence du contribuable. Ces stipulations doivent être comprises conformément au principe d'interprétation posé au 2 de l'article 3 aux termes duquel : « *Pour l'application de la convention par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à ce terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévaut sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet État* ».

12. Dès lors qu'en application de la loi fiscale française, les rémunérations perçues par le président-directeur général d'une société anonyme au titre de son mandat social relèvent, pour leur soumission à l'impôt sur le revenu, de la catégorie des traitements et salaires, il découle de la règle énoncée par les stipulations précitées du 2 de l'article 3 de la convention franco-suisse que ces rémunérations doivent, pour l'application des clauses de la convention

répartissant le pouvoir d'imposer entre les deux États, être regardées comme reçues au titre d'un emploi salarié au sens des stipulations du 1 de l'article 17 de la même convention. Dès lors que les fonctions de président-directeur général de la société Vinci exercées par M. B l'étaient en France, les stipulations de la convention franco-suisse ne faisaient pas obstacle à la taxation des rémunérations correspondantes par la France.

13. Au demeurant, sauf stipulation contraire, pour l'application des conventions fiscales bilatérales conclues en vue de prévenir les doubles impositions, la résidence fiscale du contribuable prise en compte pour répartir entre les États contractants le droit d'imposer ses revenus s'apprécie à la date de réalisation de ceux-ci, quelles que soient leurs modalités de taxation en droit interne et, notamment, sans qu'ait d'incidence la circonstance que leur imposition soit reportée par la loi fiscale à une date ultérieure. Dans le cas d'un contribuable qui s'est vu attribuer des options de souscription ou d'achat d'actions, le gain de levée d'option, correspondant à la différence entre la valeur réelle de l'action à la date de levée d'option et le prix de souscription ou d'achat de cette action, est réalisé à la date de cette levée d'option. M. et M<sup>me</sup> B n'ayant transporté leur domicile en Suisse qu'à compter du 25 juin 2006, ils ne peuvent en tout état de cause se prévaloir des règles conventionnelles d'attribution du pouvoir de taxer les revenus de source française perçus par des résidents de Suisse que pour ce qui concerne les seuls gains découlant des levées d'options postérieures à cette date.

14. Le ministre de l'action et des comptes publics est, par suite, fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement qu'il attaque, le tribunal administratif de Montreuil a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles M. B a été assujéti au titre de l'année 2007 et des pénalités correspondantes au motif, d'une part, que les gains en litige relevaient du 1 de l'article 23 de la convention et n'étaient ainsi taxables que dans l'État de résidence du contribuable et, d'autre part, que les époux B étaient résidents de Suisse à la date de cession des actions que M. B avait acquises ou souscrites en levant les options qui lui avaient été attribuées.

15. Il appartient toutefois au Conseil d'État, saisi de l'ensemble du litige par l'effet dévolutif de l'appel, de se prononcer sur les autres moyens soulevés devant les juges du fond.

16. En premier lieu, si le troisième alinéa de l'article L. 12 du Livre des procédures fiscales limite en principe à un an à compter de la réception de l'avis de vérification la durée de l'examen fiscal de la situation personnelle, le sixième alinéa du même article prévoit que cette période est portée à deux ans notamment lorsque l'administration met en œuvre, dans le délai initial d'un an, le droit de communication prévu aux articles L. 82 C et L. 101 du même livre. Il résulte de l'instruction, ainsi qu'il a été dit, que l'administration fiscale a mis en œuvre son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire le 17 juillet 2009, dans le délai d'un an à compter de la notification, le 8 août 2008, de l'avis de vérification. Par ailleurs, si M. B soutient que l'exercice par l'administration de son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire trois semaines avant l'expiration du délai d'un an serait constitutif d'un détournement de procédure, il ne l'établit pas. M. B n'est par suite pas fondé à soutenir que la procédure de vérification dont son foyer fiscal a fait l'objet serait irrégulière pour avoir excédé la durée d'un an.

17. En deuxième lieu, ainsi qu'il a été dit, il résulte de l'instruction et notamment de la proposition de rectification du 20 juillet 2010, que l'administration fiscale s'est fondée, pour établir les redressements, sur les renseignements qu'elle a obtenus de l'autorité judiciaire à la suite de l'exercice, le 28 juin 2010, de son droit de communication, qui lui a permis, par la transmission des extraits pertinents du registre de titres au porteur identifiable de la société Vinci, de déterminer l'année de cession des titres acquis par M. B à la suite des levées d'option et par conséquent l'année d'imposition des gains d'acquisition correspondants, à savoir l'année 2007.

18. D'une part, il résulte de ce qui a été dit au point 4 que la seule circonstance que les renseignements ainsi communiqués par l'autorité judiciaire auraient été obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire classée sans suite n'est pas de nature à entacher d'irrégularité l'exercice par l'administration de son droit de communication.

19. D'autre part, la seule circonstance que l'enquête préliminaire au cours de laquelle l'autorité judiciaire a obtenu de la société Vinci les extraits de son

registre des titres au porteur identifiable trouvait son origine dans le dépôt par l'administration d'une plainte pour opposition à fonctions consécutive au refus de cette société de donner suite à la demande de communication de ces documents qu'elle lui avait adressée sur le fondement des articles L. 85 et L. 85-0 A du Livre des procédures fiscales n'est, contrairement à ce que soutient le contribuable, pas de nature à caractériser un détournement de procédure

20. Il résulte de tout ce qui précède que la demande M. B doit être rejetée.

[...]

## CONCLUSIONS

1 – Le litige opposant M. Antoine B, ancien président-directeur général de la société anonyme Vinci, à l'administration fiscale revient devant vous une seconde fois, après que vous avez annulé un premier arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles par une décision du 4 juin 2019 (*CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 4 juin 2019, n° 415959 : JurisData n° 2019-009902 ; RJF 8-9/2019, n° 834, concl. R. Victor C 834*), aux conclusions de Romain Victor. Comme ce dernier le rappelait, M. B a exercé les fonctions de PDG de la société Vinci jusqu'au 9 janvier 2006, date à laquelle il a démissionné de ses fonctions de directeur général pour faire valoir ses droits à la retraite, tout en conservant les fonctions de président du conseil d'administration de Vinci et de certaines de ses filiales jusqu'en septembre 2006. Les conditions financières de son départ du groupe ont donné lieu à plusieurs contentieux, devant le juge pénal, devant le juge commercial et devant le juge fiscal.

a) M. et M<sup>me</sup> B, qui avaient transporté leur domicile fiscal en Suisse en 2006, ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle, au cours duquel la direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF) a pris connaissance du dossier pénal auprès du parquet de Nanterre et exercé son droit de communication auprès de la société Vinci et des établissements financiers gérant les titres de la société et les comptes de M. B. L'administration fiscale a considéré que M. B avait, en 2007, cédé environ 2 600 000 actions de la société Vinci qu'il avait acquises entre novembre 2004 et juillet 2006 en levant des options de souscription qui lui avaient été accordées dans le cadre de plans d'attribution d'options, au cours des années 2000 à 2003. Elle a imposé, au titre de l'année de cession conformément aux dispositions de l'article 163 bis C du CGI, le gain d'acquisition, ou gain de levée d'option, correspondant à la différence entre la valeur réelle des actions à la date de levée des options et le prix de souscription de ces mêmes actions, tel qu'il était stipulé dans les conditions particulières des plans d'attribution d'options arrêtés par la société Vinci. Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu ont été assorties de l'intérêt de retard et de la majoration de 10 % prévue au a de l'article 1728 du CGI, le montant total des droits et pénalités s'élevant ainsi à 43 724 292 €.

Le tribunal administratif de Montreuil a accordé à M. B la décharge de cette somme, en jugeant que les gains de levée d'option n'étaient imposables qu'en Suisse, en vertu des stipulations de la convention fiscale du 9 septembre 1966 entre la France et la Suisse. Par un arrêt du 26 septembre 2017, la cour de Versailles a rejeté l'appel formé par le ministre contre ce jugement mais vous avez annulé cet arrêt par votre décision du 4 juin 2019. Après renvoi, la cour de Versailles a à nouveau rejeté l'appel du ministre, par un arrêt du 10 novembre 2020 que le ministre a également contesté. La cour de Versailles a retenu un moyen de procédure qui avait été présenté par les contribuables à la suite de votre décision du 22 janvier 2020 (*CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 janv. 2020, n° 421012, Sté CS Aviation : JurisData n° 2020-000557 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 422, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 4/2020, n° 363*). Elle a étendu à l'article L. 82 C du LPF

ce que vous avez jugé dans le cadre de l'article L. 101 du même livre et énoncé qu'il résultait des dispositions de ces deux articles, dans leur rédaction applicable au litige, antérieure à la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, que les renseignements recueillis dans le cadre d'une procédure judiciaire ne pouvaient être transmis à l'administration fiscale que dans le cadre d'une instance civile ou commerciale ou lorsqu'une information judiciaire avait été ouverte par un juge d'instruction et non dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite. Elle a ensuite rappelé que l'administration fiscale avait exercé, le 28 juin 2010, sur le fondement de l'article L. 82 C du LPF, son droit de communication auprès du procureur de la République près le tribunal de grande instance de Nanterre, dans le cadre d'une enquête préliminaire diligentée contre la société Vinci à la suite d'une plainte déposée par l'administration fiscale pour opposition à fonctions, en application du 1 de l'article 1746 du CGI. Elle a relevé que l'administration avait ainsi obtenu la communication des extraits de registre de titres au porteur identifiable (TPI) de la société Vinci, que celle-ci s'était refusée à communiquer au service, au motif que ces documents auraient été couverts par le secret professionnel. Elle a poursuivi en jugeant que, toutefois, ces documents, obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite par le procureur de la République, ne pouvaient, par suite, être régulièrement communiqués à l'administration fiscale. Ayant estimé, par ailleurs, que ces documents avaient été utilisés pour établir l'imposition litigieuse, elle a jugé la procédure d'imposition viciée, ce qui était de nature à justifier la décharge des impositions contestées, prononcée par le tribunal administratif.

b) Le ministre ne critique pas votre décision *Sté CS Aviation*, mais il soutient que les circonstances particulières de l'espèce justifient d'adopter un raisonnement différent.

• Nous allons toutefois vous proposer de revenir sur ce que vous avez jugé dans cette décision, bien qu'elle soit récente, en raison de l'intervention de trois arrêts de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 14 avril 2021 (*Cass. com., 14 avr. 2021, n° 18-24.058, 19-18.616, P+R, 19-23.230, FS-P, 19-23.302 : JurisData n° 2021-005596 et JurisData n° 2021-005447. – V. Dr. fisc. 2021, n° 17, act. 252. – V. J. C. León-Aguirre, Affaire HSBC : le mot de la fin ? : Dr. fisc. 2021, n° 21, étude 259*), dont deux publiés au Bulletin, sur lesquels nous allons revenir dans un instant.

Essayons d'abord de résumer les éléments qui, après des conclusions très fouillées et, nous semble-t-il, relativement équilibrées, d'Émilie Bokdam-Tognetti, nous paraissent avoir été déterminants en faveur de la solution retenue dans la décision *Sté CS Aviation*.

D'abord, un argument de texte : dans la rédaction antérieure à la loi de finances rectificative pour 2015, l'article L. 82 C du LPF, qui concerne le droit de communication du ministère public, sur demande de l'administration des impôts, vise « toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles » ; dans cette même rédaction, l'article L. 101, qui concerne le droit de communication de l'autorité judiciaire, prévoit une obligation de communiquer toute indication de nature à faire présumer une fraude en matière fiscale, « qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu ». Ces formulations, si on les lit en les confrontant aux articles pertinents du Code de procédure civile et du Code de procédure pénale, ne peuvent être lues comme englobant la phase d'enquête préliminaire, si elle ne débouche pas ensuite sur une information judiciaire ou sur une instance devant une juridiction (*V. CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 27 juin 2018, n° 411301, Benmoussa, pt 6 : JurisData n° 2018-011130 ; Lebon, p. 382 ; Dr. fisc. 2019, n° 16, comm. 241, concl. R. Victor ; RJF 10/2018, n° 981*). Cette lecture est, à première vue, confortée par la modification des articles L. 82 C et L. 101 du LPF en loi de finances rectificative

pour 2015 : la mention nouvelle de « toute procédure judiciaire » semble devoir être regardée comme étendant le champ des procédures judiciaires visées.

En deuxième lieu, vous avez tenu compte de votre jurisprudence relative au délai spécial de reprise de dix ans prévu en cas d'omissions ou d'insuffisances révélées par une « instance devant les tribunaux » (LPF, art. L. 170 puis LPF, art. L. 188 C abrogé par L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012). Pour l'application de cette disposition aux tribunaux répressifs, seul l'engagement de poursuites doit être regardé comme ouvrant l'instance et ni l'ouverture d'une enquête préliminaire, ni l'examen des poursuites par le ministère public, selon les formes et conditions prévues par le Code de procédure pénale, n'ont, eux-mêmes, un tel effet (CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 déc. 2014, n° 371652, Rigail : *JurisData* n° 2014-032950 ; Lebon T., p. 604 ; Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 298, note O. Debat ; RJF 3/2015, n° 234 ; BDCF 2/2015, n° 35, concl. A. Bretonneau). Bien qu'elle ait indiqué que la transposition de cette solution à l'article L. 101 du LPF ne paraissait pas « nécessairement automatique », Émilie Bokdam-Tognetti concluait que la proximité des rédactions était un élément fort en faveur d'une même lecture des dispositions relatives au droit de communication et au délai spécial de reprise.

Enfin, la jurisprudence de la Cour de cassation, sous la forme d'un unique arrêt inédit (Cass. com., 28 nov. 2018, n° 16-26.446, min. c/ Sté Pharmacie Balteau : *JurisData* n° 2018-022185 ; Dr. fisc. 2019, n° 7, chron. 149, R. Salomon ; RJS 2019, n° 273 ; RJF 3/2019, n° 273) a constitué un élément confortatif. Cet arrêt jugeait que l'administration fiscale ne pouvait pas produire, à l'appui d'une demande d'autorisation de visite et saisie domiciliaire prévue par l'article L. 16 B du LPF, des pièces d'une procédure d'enquête suivie par le parquet dont elle avait obtenu communication en application de l'article L. 82 C du LPF ; en effet, ces pièces, qui ne provenaient pas du dossier d'une instance civile ou pénale en cours, avaient été communiquées irrégulièrement.

Les arrêts d'avril 2021 de la chambre commerciale de la Cour de cassation sont venus déséquilibrer les fondements sur lesquels reposait la décision *Sté CS Aviation*. Il y est jugé, pour ce qui concerne l'article L. 101 du LPF, qu'« il ne résulte pas de l'énumération des situations dans lesquelles l'autorité judiciaire est susceptible de transmettre de telles informations que le législateur ait entendu exclure du champ d'application de ce texte les éléments recueillis et transmis par un procureur de la République dans le cadre d'une enquête pénale. En effet, il ressort des travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926 portant création de nouvelles ressources fiscales, dont les dispositions de l'article L. 101 du LPF sont issues, que l'objectif du législateur était de permettre à l'administration fiscale d'être informée, autant que possible, de présomptions de dissimulations ou d'évasions fiscales, quelle que fût la procédure en cause. À la lumière de l'évolution des règles de procédure pénale existant à la date des transmissions en cause, une interprétation contraire méconnaîtrait cet objectif ». La Cour de cassation en déduit que la transmission, par le procureur de la République, d'éléments recueillis dans le cadre d'une enquête préliminaire n'est pas entachée d'irrégularité. Ces arrêts constituent incontestablement une évolution de la jurisprudence de la chambre commerciale. L'arrêt *Sté Pharmacie Balteau*, inédit, avait, en outre, été rendu dans le cadre de l'application de l'article L. 16 B du LPF. Or, la Cour de cassation ne raisonne pas exactement de la même façon lorsqu'est en cause une visite domiciliaire, portant atteinte à l'inviolabilité du domicile, ou un contentieux fiscal de fond (V. Cass. com., 31 janv. 2012, n° 11-13.097, FS-P+B : *JurisData* n° 2012-001415 ; Dr. fisc. 2012, n° 12, comm. 207, note S. Detraz ; Dr. fisc. 2012, n° 20, chron. 262, R. Salomon ; RTD com. 2012, 419, obs. Ph. Neau-Leduc ; LEDB, avr. 2012, p. 5, n° 43, obs. J. Lasserre Capdeville ; RJF 4/2012, n° 381, chron. B. Hatoux, p. 304. – Cass. com., 21 févr. 2012, n° 11-15.162 :

*JurisData* n° 2012-002896 ; Dr. fisc. 2012, n° 12, comm. 207, note S. Detraz ; Dr. fisc. 2012, n° 16, chron. 262, R. Salomon ; Procédures 2012, n° 4, comm. 137, note L. Ayrault ; RJF 2012, n° 381, chron. B. Hatoux, p. 304. – Ainsi que Cass. com., 16 déc. 2020, n° 18-16.801, FS-P+B+R : *JurisData* n° 2020-020632 ; Dr. fisc. 2021, n° 3, act. 45).

Au terme d'une nouvelle réflexion que les arrêts de la Cour de cassation invitaient à conduire, nous vous proposons de juger que les articles L. 82 C et L. 101 du LPF permettent la transmission à l'administration fiscale d'informations issues d'une enquête préliminaire, même classée sans suite.

Il n'est pas nécessairement opportun de maintenir, sur le sujet ici en cause, une divergence de jurisprudence avec la Cour de cassation mais, au-delà de cette considération, les arrêts du 14 avril 2021 nous paraissent convaincants. La Cour de cassation s'appuie sur les travaux parlementaires de la loi du 4 avril 1926, dont sont issues les dispositions des articles L. 82 C et L. 101, et il est vrai qu'il en ressort l'idée que l'objectif était de permettre à l'administration fiscale d'être informée autant que possible de présomptions de dissimulations ou d'évasion fiscales, quelle que fût la procédure en cause. Le député Albert Sérol indiquait ainsi qu'il fallait permettre à l'État de « profiter de toutes les occasions qui lui [étaient] fournies pour découvrir les dissimulations » qui avaient été commises dans des déclarations fiscales. Les arrêts mentionnent également « l'évolution des règles de procédure pénale » et il est vrai qu'en 1926, les enquêtes préliminaires revêtaient un caractère exceptionnel et n'étaient pas prévues par les textes. Aujourd'hui, au contraire, elles sont très fréquentes et prévues aux articles 75 et suivants du Code de procédure pénale (codification par la loi n° 57-1426 du 31 décembre 1957 instituant un Code de procédure pénale).

Deuxième considération : même si cela n'a pas été jugé pour l'instant, la formulation « toute procédure judiciaire » introduite aux articles L. 82 C et L. 101 du LPF par la loi de finances rectificative pour 2015 semble englober l'enquête préliminaire, qui est menée par les officiers de police judiciaire et, sous leur contrôle, par les agents de police judiciaire, soit sur les instructions du procureur de la République, soit d'office (CPP, art. 75). Cette modification des articles relatifs au droit de communication prend sa source dans l'adoption, en première lecture au Sénat, d'un amendement (article 35 quater A du texte adopté en première lecture par le Sénat) créant, notamment, un article 354 ter dans le Code des douanes, relatif au délai spécial de reprise en matière de fiscalité douanière. Selon l'exposé des motifs de cet amendement, il s'agissait de « couvrir expressément les omissions ou insuffisances d'imposition révélées lors des enquêtes préliminaires ou de flagrance ou lors des poursuites engagées par le ministère public ». Par souci de coordination, le Gouvernement a présenté un amendement en nouvelle lecture à l'Assemblée nationale (Amdt AN n° 116), introduisant la notion de « procédure judiciaire », non seulement à l'article L. 188 C du LPF, mais aussi aux articles L. 82 C et L. 101. L'exposé des motifs de cet amendement indique qu'il s'agit « d'étendre le délai de reprise de dix ans prévu à l'article L. 188 C du LPF à toutes les procédures judiciaires et procédures devant les juridictions administratives » et « de préciser **sans en modifier la portée** [c'est nous qui soulignons] la rédaction des articles L. 82 C et L. 101 » du même livre. Une distinction était donc faite quant à la portée réelle des modifications, selon qu'elles concernaient le délai de reprise (modification de fond) ou le droit de communication (explicitation du texte, sans modification de sa portée).

Précisons que, dans notre esprit, la jurisprudence en matière de délai spécial de reprise n'est pas fragilisée par ce que nous proposons de juger en matière de droit de communication. Les modifications du LPF sur les deux sujets sont présentées différemment dans le cadre de la loi de finances rectificative pour 2015. Par ailleurs, une interprétation stricte du texte se justifie pleinement lorsqu'il s'agit d'ouvrir à

l'administration un délai spécial de reprise de dix ans, dérogeant au droit commun ; tel n'est pas le cas lorsqu'est en cause la communication d'informations à l'administration fiscale, que le législateur a souhaité rendre, dès l'origine, la plus large possible : cette communication, qui ne concerne pas nécessairement directement la personne physique ou morale faisant l'objet de la procédure judiciaire et qui est totalement indépendante de l'issue de cette procédure, ne dispense pas l'administration fiscale de conduire le redressement éventuel dans le respect des règles de procédure applicables et en justifiant du bien-fondé des rectifications qu'elle propose *in fine*.

Enfin, des considérations liées à la manière dont l'autorité judiciaire exerce, en pratique, son office nous paraissent à prendre en compte. Si le recours à l'enquête préliminaire était rare au début du XX<sup>e</sup> siècle, il est très fréquent aujourd'hui. Et il n'est pas rare, compte tenu de l'encombrement des tribunaux judiciaires, qu'un classement sans suite intervienne à la suite d'une enquête préliminaire, sans qu'il faille nécessairement en déduire que l'infraction n'était pas constituée. Le présent dossier constitue, à cet égard, un exemple parlant : l'enquête préliminaire a été diligentée à l'égard de la société Vinci à la suite d'une plainte déposée par l'administration fiscale en application du 1 de l'article 1746 du CGI, qui prévoit que le fait de mettre les agents habilités à constater les infractions à la législation fiscale dans l'impossibilité d'accomplir leurs fonctions est puni d'une amende de 25 000 €, prononcée par le tribunal correctionnel. Pendant l'enquête préliminaire, la société Vinci a communiqué au procureur les documents qu'elle avait refusé de transmettre à l'administration fiscale. Cette circonstance a pu inciter le procureur à classer, en l'espèce, l'affaire sans suite.

Il reste un dernier point à évoquer, qui tient à la différence de rédaction entre l'article L. 82 C du LPF, qui mentionne « toute instance devant les juridictions civiles ou criminelles » et l'article L. 101 du même livre, dans le cadre duquel la Cour de cassation s'est prononcée en avril 2021 et qui a une rédaction apparemment plus large (« instance civile ou commerciale ou information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu »). L'article L. 82 C est classé dans la partie du LPF relative au droit de communication sur demande de l'administration. Il ne concerne que le ministère public (V. *CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 27 avr. 2009, n° 308445, *Imbert* : *JurisData* n° 2009-081478 ; *Lebon T.*, p. 686 ; *Dr. fisc.* 2009, n° 27, *comm.* 399, *concl. N. Escaut*, *note M. Guichard et R. Grau* ; *RJF* 7/2009, n° 614 et 667), qui « peut communiquer » les dossiers à l'administration des finances, ce qui signifie qu'il est délié du secret professionnel aujourd'hui prévu à l'article 11 du Code de procédure pénale. La seule mention des « instances » se justifie probablement par le fait que l'administration n'est pas, en général, informée plus en amont qu'une procédure judiciaire est en cours. L'article L. 101, lui, concerne l'autorité judiciaire ; il est placé dans une subdivision du LPF intitulée « Renseignements communiqués à l'administration sans demande préalable de sa part ». Mais, comme le rappelait Émilie Bokdam-Tognetti dans les conclusions sur la décision *Sté CS Aviation*, il ne faut pas tirer de conséquence excessive de cet intitulé. Avant la codification du LPF, vous jugiez que l'administration fiscale était en droit, avant même toute décision, d'obtenir de l'autorité judiciaire la communication des indications que celle-ci était susceptible de détenir et qu'il appartenait à cette autorité, qu'elle soit ou non saisie d'une telle demande, d'apprécier souverainement si les renseignements et les pièces qu'elle détenait étaient ou non au nombre des indications qui, étant de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale, devaient être communiquées à l'administration des impôts (*CE*, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 3 déc. 1990, n° 103101, *SA Antipolia* : *Lebon*, p. 350 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 7, *comm.* 259, *concl. J. Arrighi de Casanova* ; *RJF* 2/1991, n° 200. – *CE*, 7<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 20 févr. 1991, n° 59865,

*Amsellem* : *Lebon T.*, p. 805 ; *Dr. fisc.* 1991, n° 15, *comm.* 826 ; *RJF* 4/1991, n° 488). De fait, l'article L. 101 est d'application large. Le ministère public faisant partie de l'autorité judiciaire, il peut utiliser le droit de communication « spontané » de l'article L. 101, sans devoir attendre une demande de l'administration (*CE*, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 10 déc. 1999, n° 181977, *Lescot* : *JurisData* n° 1999-051583 ; *Lebon T.*, p. 734 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 16, *comm.* 333 ; *RJF* 2/2000, n° 237 ; *BDCF* 12/00, *concl. J. Arrighi de Casanova*). Par ailleurs, l'administration fiscale peut adresser une demande au juge d'instruction sur le fondement de l'article L. 101, dès lors que si l'obligation incombant à l'autorité judiciaire, en vertu de cet article, n'est pas subordonnée au dépôt préalable d'une demande de communication émanant de l'administration fiscale, l'existence d'une telle demande n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure de communication de documents aux services fiscaux (décision *Imbert* susmentionnée). Dans le présent litige, l'administration fiscale, qui s'est adressée au parquet, a mentionné dans sa demande du 28 juin 2010 l'article L. 82 C du LPF. Mais dès lors que vous jugeriez qu'elle aurait pu fonder sa demande sur l'article L. 101 du LPF, il faut aller au bout de cette logique et prendre acte du fait que l'article L. 82 C vise des situations qui sont un sous-ensemble de celles entrant dans le champ de l'article L. 101. Dès lors, rien ne justifie de ne pas transposer à l'article L. 82 C la règle que nous proposons de dégager pour l'application de l'article L. 101.

Si vous nous suivez, vous annulerez donc l'arrêt pour erreur de droit à avoir jugé qu'il résultait des dispositions des articles L. 82 C et L. 101 du LPF que les renseignements recueillis dans le cadre d'une procédure judiciaire ne pouvaient être transmis à l'administration fiscale que dans le cadre d'une instance civile ou commerciale ou lorsqu'une information judiciaire avait été ouverte par un juge d'instruction et non dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite.

- Si vous ne nous suiviez pas, vous devriez rejeter le pourvoi. Le ministre soutient, non sans habileté, que, dans les circonstances très particulières de l'espèce, la transmission par l'autorité judiciaire de documents antérieurement demandés par l'administration fiscale à la société Vinci doit s'analyser comme une réponse, par l'intermédiaire de l'autorité judiciaire, au droit de communication exercé par l'administration sur le fondement de l'article L. 85 du LPF. Mais cette approche nous semble trop éloignée de la lettre et de la logique des textes : l'article 1746 du CGI, qui institue une amende, ne vise pas, contrairement à ce que soutient le ministre, à permettre la réalisation des opérations de contrôle fiscal par l'obtention de documents utiles à celles-ci ; il n'a pas pour objet de faire du juge pénal l'auxiliaire de l'administration fiscale. Une telle approche serait, en outre, porteuse de dérives potentielles, car l'absence de poursuites peut tout aussi bien résulter d'une approche « pragmatique » du parquet, qui dispose de l'opportunité des poursuites, que du fait qu'il estime que les conditions permettant d'infliger l'amende ne sont pas réunies, parce que la communication des documents litigieux pouvait légalement être refusée.

2 – Si vous annulez l'arrêt, il faudra régler l'affaire au fond. Nous serons plus brève sur cette partie du litige, compte tenu de l'acquis que constitue votre première décision, éclairée par les conclusions de *Romain Victor*.

Le tribunal administratif de Montreuil avait jugé que les gains de levées d'option litigieux constituaient, pour M. B, un complément de salaire imposable en France au regard de la loi fiscale, alors même que ce gain serait imposé selon le régime dérogatoire d'imposition des plus-values de cession de valeurs mobilières. Ce point ne fait pas de doute et a été validé par votre première décision dans cette affaire (*CE*, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 4 juin 2019, n° 415959 : *JurisData* n° 2019-009902 ; *RJF* 8-9/2019, n° 834, *concl. R. Victor C 834*).

Vous y avez aussi jugé que le gain de levée d'option défini à l'article 80 bis du CGI était réalisé à la date de cette levée, alors même que l'imposition pouvait être reportée, sous certaines conditions, et n'intervenir qu'au titre de l'année de cession des titres acquis par levée d'option. C'est donc à la date du gain de levée d'option qu'il convient de se placer pour apprécier la résidence fiscale. Dès lors qu'il est constant que M. et M<sup>me</sup> B ont transféré leur résidence fiscale en Suisse le 25 juin 2006, la convention fiscale franco-suisse ne pouvait être utilement invoquée que pour les gains résultant de levées d'options réalisées à compter de cette date.

Le tribunal administratif avait jugé que l'avantage perçu par M. B en tant que mandataire social sans lien de subordination avec la société Vinci, qui ne pouvait être regardé comme une rémunération reçue « au titre d'un emploi salarié » au sens de l'article 17 de la convention, relevait des revenus « non spécialement visés » de l'article 23 de la convention et n'était, par suite, compte tenu des stipulations de cet article, imposable qu'en Suisse. Dans votre décision du 4 juin 2019, vous avez censuré la cour de Versailles qui avait confirmé cette approche en jugeant, sans plus d'explication, que le gain de levée d'options réalisé par M. B, s'il constituait au sens de la loi fiscale française un complément de rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires, attribué à raison des fonctions exercées au titre du mandat social qu'il détenait dans la société Vinci, ne pouvait être regardé comme une rémunération reçue au titre d'un emploi salarié au sens de l'article 17 de la convention. Vous avez jugé l'arrêt insuffisamment motivé, en relevant, d'une part, que le 2 de l'article 3 de la convention stipulait que, pour l'application de celle-ci, le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de l'État contractant prévalait sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet État et, d'autre part, que les rémunérations perçues par le président-directeur général d'une société anonyme au titre de son mandat social avaient une nature salariale sur le plan fiscal. Dans les conclusions, Romain Victor indiquait que l'insuffisance de motivation déguisait à peine, en réalité, une erreur de droit qui tenait à ce que les juges du fond avaient fait une application « mécanique » de votre décision du 4 octobre 2013 (*CE*, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 4 oct. 2013, n° 351065 : *JurisData* n° 2013-022479 ; *Dr. fisc.* 2014, comm. 326, note N. Meurant ; *RJF* 1/2014, n° 29 ; *RJF* 8-9/2019, p. 1013, chron. V. Villette ; *BDCF* 1/2014, n° 6, concl. E. Cortot-Boucher), alors que deux différences fondamentales existaient entre les deux affaires : d'une part, l'indemnité perçue par M. Clive-Worms, gérant de la société en commandite par action Worms et C<sup>ie</sup>, en contrepartie de la renonciation à lever des options de souscription d'actions qui lui avaient été attribuées à raison de son mandat social, relevaient de l'article 62 du CGI et non de la catégorie des traitements et salaires ; d'autre part, la convention fiscale franco-britannique de 1968, applicable dans l'affaire *Clive-Worms*, définissait une règle d'interprétation des termes de la convention n'accordant pas une priorité claire à la législation fiscale, alors que tel est le cas de la convention fiscale franco-suisse<sup>1</sup>. Votre décision, en indiquant les éléments que la cour aurait dû prendre en compte, sous-entend qu'ils auraient dû la conduire à juger que les gains litigieux relevaient de l'article 17 de la convention, dès lors que les deux justifications qui avaient conduit à la solution de l'affaire *Clive-Worms* n'existaient plus. Nous vous propo-

sons de lever toute incertitude en jugeant que le tribunal a accordé la décharge de l'imposition contestée par des motifs erronés.

Il convient alors, en vertu de l'effet dévolutif de l'appel, d'examiner les autres moyens présentés par M. et M<sup>me</sup> B devant les juges du fond.

Tout d'abord, l'exercice par l'administration fiscale du droit de communication auprès de l'autorité judiciaire, une première fois le 17 juillet 2009, constituerait un détournement de procédure. Mais, d'une part, la circonstance que la demande de l'administration soit intervenue quelques jours seulement avant la fin du délai maximal d'un an de l'examen de situation fiscale personnelle de M. et M<sup>me</sup> B ne suffit pas à caractériser un détournement de procédure, alors qu'il n'est pas allégué que l'administration fiscale aurait, en réalité, déjà détenu les informations ou documents dont elle sollicitait la communication (V. par analogie, en matière de délai de reprise, *CE*, plén. fisc., 23 déc. 2013, n° 350967, *Patenôtre* : *JurisData* n° 2013-030525 ; *Lebon*, p. 335 ; *Dr. fisc.* 2014, n° 17-18, comm. 295, concl. É. Crépey, note J.-L. Pierre ; *RJF* 3/2014, n° 262). D'autre part, au vu notamment du procès-verbal d'audition de M. B en date du 9 avril 2009, il n'apparaît pas que la procédure pénale au titre de laquelle l'administration fiscale a exercé son droit de communication aurait été dépourvue de tout lien avec la situation fiscale de M. B. Le moyen tiré de ce que la prorogation du délai de l'examen de la situation fiscale personnelle de M. et M<sup>me</sup> B, en application du dernier alinéa de l'article L. 12 du LPF, aurait été viciée ne peut donc qu'être écarté (la mise en œuvre irrégulière de l'article L. 101 du LPF ne peut prolonger le délai de l'examen de situation fiscale personnelle au-delà de la durée d'un an prévue au troisième alinéa de l'article L. 12 du LPF, *CE*, (na), 3<sup>e</sup> ch., 12 avr. 2021, n° 448521 : *RJF* 7/2021, n° 687, concl. L. Cytermann C 687).

Les autres moyens de procédure se rattachent à l'exercice du droit de communication en 2010, dans le cadre de l'enquête préliminaire. Ils sont opérants, l'administration s'étant fondée sur les documents obtenus dans ce cadre pour établir les redressements (*CE*, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 5 mai 2008, n° 291229, *Babonneau* : *JurisData* n° 2008-081334 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 30-35, comm. 429, concl. C. Landais, note J.-L. Pierre ; *RJF* 8-9/2008, n° 988, chron. E. Glaser, p. 787 ; *LPA* 2009, n° 7, p. 6 et s., note J.-P. Maublanc – aux Tables sur un autre point). Dans le prolongement du motif de cassation, vous pourrez juger que la transmission à l'administration fiscale d'informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite n'était pas irrégulière. Il est aussi allégué que la procédure suivie pour obtenir les extraits de registre de titres au porteur identifiable de la société Vinci relève d'un détournement de procédure. Mais il est loisible à l'administration de demander au juge de prononcer une amende sur le fondement des dispositions de l'article 1746 du CGI et la seule circonstance que, pendant l'enquête préliminaire ouverte dans ce cadre, la société Vinci ait communiqué à l'autorité judiciaire les éléments qu'elle avait auparavant refusé de communiquer à l'administration fiscale ne caractérise pas un détournement de la procédure par l'administration fiscale.

Enfin, au titre du bien-fondé de l'imposition, M. B ne peut sérieusement soutenir que la preuve du fait générateur de l'imposition n'est pas rapportée, faute que l'administration ait établi l'existence des cessions des actions acquises lors des levées d'options. Les extraits de registre de titres au porteur identifiable de la société Vinci ont permis d'établir l'existence de ces cessions.

Vous devez donc annuler l'article 1<sup>er</sup> du jugement du tribunal administratif de Montreuil et rejeter la demande en décharge présentée à ce tribunal par M. B.

Par ces motifs, nous concluons : 1° à l'annulation de l'arrêt du 10 novembre 2020 de la cour administrative d'appel de Versailles et de l'article 1<sup>er</sup> du jugement du 4 mai 2015 du tribunal administratif de Montreuil ; 2° au rejet de la demande de M. B devant le tribunal administratif de Montreuil, tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et des pénalités auxquelles il a été

1. Le 2 de son article 3 prévoit que : « Pour l'application de la convention par un État contractant, tout terme ou expression qui n'y est pas défini a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévaut sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet État ».

assujetti au titre de l'année 2007, pour un montant total de 43 724 292 € ; 3° au rejet des conclusions présentées par M. B au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du Code de justice administrative.

Karin CIAVALDINI,  
rapporteur public

## NOTE

1 – Mentionnée aux tables du recueil Lebon, la décision rendue le 16 juillet 2021 par le Conseil d'État est importante à plus d'un titre : d'une part, et c'est ici son apport principal, elle marque l'abandon pur et simple de la jurisprudence *Sté CS Aviation* ; d'autre part, elle restreint la portée de la jurisprudence *Clive-Worms*.

### 1. L'abandon de la jurisprudence *Sté CS Aviation*

2 – On se souvient que, par un arrêt du 14 avril dernier, la Cour de cassation a créé la surprise en jugeant que l'administration fiscale peut obtenir de l'autorité judiciaire, sur le fondement de l'article L. 101 du LPF, des pièces ou informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite (*Cass. com., 14 avr. 2021, n° 19-18.616, P+R : JurisData n° 2021-005439 ; Dr. fisc. 2021, n° 17, act. 252. – Dr. fisc. 2021, n° 21, étude 259, J. C. León-Aguirre*).

Rendue sur l'avis contraire de l'avocat général Olivier Douvreur, cette décision a également pris le contre-pied de la jurisprudence *Sté CS Aviation* (*CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 22 janv. 2020, n° 421012, Sté CS Aviation : JurisData n° 2020-000557 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, comm. 422, concl. É. Bokdam-Tognetti*), relative à l'application de l'article L. 101 précité.

Cela étant, s'il est vrai que l'approche retenue par la Cour de cassation devait conduire le Conseil d'État à s'interroger de nouveau sur la problématique relative au champ d'application du droit de communication dont dispose l'administration fiscale à l'égard de l'autorité judiciaire, l'hypothèse d'un revirement de jurisprudence pouvait jusqu'ici sembler peu probable, d'autant plus dans une configuration telle que celle qui a donné lieu à la décision commentée.

3 – D'abord parce qu'il n'est pas dans les habitudes du Conseil d'État d'« abandonner une jurisprudence dont l'encre est encore fraîche, et qui a été adoptée conformément aux conclusions nourries des rapporteurs publics sur la plupart des points » susceptibles d'être débattus (*concl. C. Guibé ss CE, 9<sup>e</sup> ch., 20 nov. 2020, n° 443200, Sté Novartis Pharma*), comme c'est précisément le cas de la jurisprudence *Sté CS Aviation*, rendue aux conclusions très argumentées d'Émilie Bokdam-Tognetti.

4 – Ensuite, parce que cette jurisprudence, quoique très récente encore, avait déjà eu l'occasion d'être étendue à plusieurs reprises.

Quelques mois après la décision *Sté CS Aviation*, le Conseil d'État a en effet procédé à un premier élargissement pour les besoins de la mise en œuvre de l'article L. 82 C du LPF (*CE, (na), 10<sup>e</sup> ch., 19 juin 2020, n° 432982, min. c/ Loukili – concl. Alexandre Lallet*).

Et encore très récemment, à la veille de la décision rendue par la Cour de cassation, le Conseil d'État a refusé d'admettre un pourvoi dirigé à l'encontre d'un arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Marseille a jugé que la durée d'un ECSFP ne peut pas être prorogée sur le fondement du dernier alinéa de l'article L. 12 du LPF, dans l'hypothèse où l'administration a exercé son droit de communication auprès de l'autorité judiciaire au cours d'une enquête préliminaire qui a ultérieurement été classée sans suite (*CE, (na), 3<sup>e</sup> ch., 12 avr. 2021, n° 448521 : RJF 7/2021, n° 687, concl. L. Cytermann C 687*).

5 – Par ailleurs, on notera que la décision *Sté CS Aviation* a été rendue par les 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres réunies, alors que l'affaire qui a

donné lieu à la décision commentée a quant à elle été traitée sur le rapport de la 8<sup>e</sup> chambre.

Dans une telle configuration, la politique habituelle du Conseil d'État en matière de revirements de jurisprudence aurait donc voulu : soit que la 8<sup>e</sup> chambre s'aligne sur la position des 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres, d'autant plus que celles-ci avaient entre-temps été suivies par la 3<sup>e</sup> chambre, soit que la question de l'abandon de la jurisprudence *Sté CS Aviation* soit traitée dans une formation de plénière fiscale.

6 – À ces éléments, on ajoutera encore que la jurisprudence *Sté CS Aviation* peut se prévaloir de solides arguments (à ce propos, V. not. J. C. León-Aguirre, *Affaire HSBC : le mot de la fin ? : Dr. fisc. 2021, n° 21, étude 259*).

La lettre claire des articles L. 82 C et L. 101 du LPF est en effet parfaitement univoque, car les notions d'instance et d'information visées par ces dispositions ne peuvent aucunement, au regard des préceptes classiques du droit pénal (V. not., *CPP, art. 14, 75 et 81*), être interprétées en ce sens qu'elles incluraient dans leur champ les enquêtes préliminaires classées sans suite qui ont le cas échéant été menées à bien par la police judiciaire.

En outre, même en admettant qu'une interprétation téléologique soit pertinente, nonobstant le principe selon lequel un texte clair ne doit pas être interprété, il ne reste pas moins que les travaux préparatoires afférents aux articles L. 82 C et L. 101 plaident également en faveur de l'exclusion, du champ du droit de communication des services fiscaux, des pièces ou informations obtenues dans le cadre d'une enquête préliminaire classée sans suite, dans la mesure où les parlementaires à l'origine de ce dispositif n'ont jamais envisagé la communication d'autres informations que celles qui ont été obtenues au cours d'un « procès » (*Ch. des députés, 11 févr. 1926, 2<sup>e</sup> séance : JO Débats, 12 févr. 1926, p. 695. – Sénat, séance du 25 févr. 1926 : JO Débats, 26 févr. 1926, p. 247*).

7 – En dépit de ces considérations, le Conseil d'État a néanmoins choisi d'abandonner sa jurisprudence *Sté CS Aviation*, en jugeant que le législateur « ne saurait être regardé comme ayant entendu permettre l'exclusion du champ du droit de communication de l'administration fiscale les éléments recueillis dans le cadre d'une enquête préliminaire, alors même qu'elle aurait fait l'objet d'un classement sans suite ».

8 – Comment justifier cette solution ?

Le premier argument retenu par le Conseil d'État, tiré de l'objet des articles L. 82 C et L. 101 du LPF, est quelque peu ambivalent. Ces dispositions n'ont en effet d'autre objet que de déroger au secret de l'instruction en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, à travers l'organisation d'une forme de coopération entre l'autorité judiciaire et l'administration fiscale. Or, même en admettant que l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales puisse justifier une interprétation maximaliste du droit de communication dont bénéficient les services fiscaux, reste que l'exception portée au secret de l'instruction appelle quant à elle une certaine retenue dans la mise en œuvre de ce dispositif.

Le deuxième argument avancé par le Conseil d'État a trait aux travaux préparatoires afférents à la loi du 4 avril 1926. Mais cet argument ne nous convainc guère, pour les raisons que nous avons déjà exposées longuement dans les colonnes de cette revue (*J. C. León-Aguirre, Affaire HSBC : le mot de la fin ? : Dr. fisc. 2021, n° 21, étude 259*).

Le Conseil d'État a par ailleurs motivé sa décision au regard de « l'évolution des règles de procédure pénale depuis l'adoption » des articles L. 82 C et L. 101 du LPF. À travers cette formule quelque peu énigmatique, éclairée par les conclusions conformes rendues par Karin Ciavaldini dans cette affaire, il semble que le Conseil d'État ait essentiellement entendu tenir compte du fait que l'enquête préliminaire n'a été codifiée qu'en 1959, d'où il en a déduit que le législateur

de 1926 n'a pas délibérément exclu les documents obtenus au cours de cette procédure du champ du droit de communication. On regrettera cependant que, pour contrebalancer cet argument, le Conseil d'État n'ait pas tenu compte du fait que, postérieurement à la légalisation de l'enquête préliminaire, le législateur s'est abstenu d'inclure les pièces ou informations issues d'une enquête préliminaire classée sans suite dans le champ des articles L. 82 C et L. 101.

Compte tenu du fichage aux tables de la décision commentée, qui invite à un « rapprochement » avec la jurisprudence de la Cour de cassation, ainsi que des conclusions de Karin Ciavaldini, il est enfin évident que l'opportunité de procéder à une harmonisation de la jurisprudence administrative et judiciaire a également été prise en compte par le Conseil d'État. Mais en soi, cet argument n'aurait pas dû selon nous s'avérer décisif. D'abord parce que c'est la Cour de cassation qui, la première, a fait sécession en s'écartant délibérément de la jurisprudence *Sté CS Aviation*. Ensuite, parce que l'harmonisation de la jurisprudence ne nous paraît utile qu'en ce qu'elle permet d'assurer la cohérence des précédents et, par suite, l'effectivité du principe de sécurité juridique. Or, l'abandon d'une décision aussi récente, fondée qui plus est sur une interprétation littérale des textes, peut sembler en délicatesse avec cet objectif.

Enfin, et compte tenu de la référence faite à la notion de « procédure judiciaire », ainsi que des conclusions de Karin Ciavaldini, le Conseil d'État semble avoir tenu compte des travaux préparatoires afférents à la loi de finances rectificative pour 2015 pour procéder à l'abandon de la jurisprudence *Sté CS Aviation*. Toutefois, en l'absence d'autres travaux préparatoires, l'exposé des motifs relatif à l'amendement n° 116 au PLFR pour 2015, qui est à l'origine de la substitution de la notion d'instance et d'information par celle de « procédure judiciaire », est pour le moins laconique. Celui-ci, en effet, se borne à indiquer que la modification des articles L. 82 C et L. 101 n'avait pas pour objet d'altérer la portée de ces dispositions. Or, de ce fait, l'amendement n° 116 pouvait être interprété : soit dans le sens d'un *statu quo*, la notion de « procédure judiciaire » devant alors être interprétée comme celles d'instance et d'information ; soit dans le sens d'un élargissement rétroactif de ces deux derniers concepts, ce dont on pouvait douter compte tenu notamment de la rigueur qui est habituellement celle des juridictions suprêmes sur le terrain des lois interprétatives.

9 – En ce qu'elle s'écarte du principe d'interprétation littérale des textes clairs, qui permet pourtant d'assurer l'effectivité de l'objectif de sécurité juridique, ainsi que de la politique jurisprudentielle qui est normalement celle du Conseil d'État en matière de revirements, la décision commentée, même si elle participe à renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, nous paraît donc d'une rare sévérité.

À ce stade, on ne peut cependant qu'en prendre acte, car il est peu probable que les 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> chambres prennent le parti de ne pas se conformer aux principes énoncés par la décision objet du présent commentaire.

10 – Quelles conséquences faut-il alors en tirer ?

Trois aspects attirent particulièrement notre attention.

11 – Tout d'abord, la solution retenue par le Conseil d'État devrait s'imposer *a fortiori* pour la nouvelle rédaction des articles L. 82 C et L. 101 du LPF, mais les conclusions rendues sous la décision commentée laissent certes transparaître une certaine réserve à ce propos.

12 – En outre, il est important de relever que le fichage aux tables de cette décision invite à « comparer » la solution qui en résulte avec celle qui a été consacrée par la jurisprudence *Rigail*, qui prévoit que, pour la mise en œuvre du délai exceptionnel de reprise dont dispose l'administration fiscale en cas d'omissions ou d'insuffisances révélées par une instance devant les tribunaux, en vertu de l'article L. 170 du LPF, seul l'engagement de poursuites doit être regardé comme ouvrant l'instance, d'où il suit que ni l'ouverture d'une enquête préliminaire,

ni l'examen des poursuites par le ministère public, selon les formes et conditions prévues par le Code de procédure pénale, ne peuvent être regardés comme ayant un tel effet (*CE, 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 30 déc. 2014, n° 371652, Rigail* : *JurisData* n° 2014-032950 ; *Lebon T.*, p. 604 ; *BDCF* 2/2015, n° 35. – *V. Dr. fisc. 2015, n° 18, comm. 298, note O. Debat* ; *RJF* 3/2015, n° 234). La portée de la jurisprudence *Rigail* doit cependant être appréciée avec précaution. En raison de la modification des dispositions relatives au délai dérogatoire de reprise, qui se réfèrent désormais aux omissions et insuffisances d'imposition révélées par une « procédure judiciaire », il n'est absolument pas certain, en effet, que la solution résultant de la décision du 30 décembre 2014 soit maintenue pour l'application du nouvel article L. 188 C du LPF. Sur ce terrain, l'intervention du Conseil d'État sera donc indispensable.

13 – Enfin, on notera, non sans une certaine inquiétude, qu'en elle-même la décision qui fait l'objet du présent commentaire ne permet pas de faire obstacle à la pratique qui consisterait, pour l'administration fiscale, à initier des poursuites pénales dans le seul but d'obtenir, à l'issue de l'ouverture d'une enquête préliminaire, la communication de documents qu'elle n'aurait pas pu obtenir autrement. Le contribuable pourra-t-il alors arguer que ce procédé est un détournement de procédure ? Si on ne peut l'exclure, le chemin pour y parvenir pourrait s'avérer difficile, car en vertu d'une jurisprudence constante la présence d'indices sérieux susceptibles d'attester de l'existence d'une infraction non fiscale suffit à écarter l'hypothèse d'un détournement de procédure (*V. par ex., CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 3 déc. 1990, n° 103101, SA Antipolia* : *Lebon*, p. 350 ; *Dr. fisc. 1991, n° 7, comm. 259, concl. J. Arrighi de Casanova* ; *RJF* 2/1991, n° 200. – *CE, 8<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 6 janv. 1993, n° 62696 et 62697, Subils* : *RJF* 3/1993, n° 389), ce qui laisse place à une appréciation au cas par cas.

## 2. Le recadrage de la jurisprudence *Clive-Worms*

14 – Dans un tout autre registre, la décision commentée a également permis au Conseil d'État d'opérer un certain recadrage de la jurisprudence *Clive-Worms* (*CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 4 oct. 2013, n° 351065* : *JurisData* n° 2013-022479 ; *Dr. fisc. 2014, comm. 326, note N. Meurant* ; *RJF* 1/2014, n° 29 ; *RJF* 8-9/2019, p. 1013, *chron. V. Villette* ; *BDCF* 1/2014, n° 6, *concl. E. Cortot-Boucher*).

Cette décision a été rendue pour l'application de l'article 15 de la convention fiscale franco-britannique du 22 mai 1968, qui prévoit qu'en principe « les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant ».

Sur ce terrain, le Conseil d'État a d'abord considéré que ces stipulations devaient être comprises conformément au principe d'interprétation énoncé au 2 de l'article 2 de cette même convention, qui prévoit que « toute expression qui n'est pas autrement définie [par les États parties] a le sens qui lui est attribué par la législation dudit État régissant les impôts faisant l'objet de la Convention, à moins que le contexte exige une interprétation différente ».

De ces éléments, la Haute Assemblée a déduit que l'indemnité perçue par un mandataire social en contrepartie de la renonciation à lever des options de souscription d'actions accordées dans les conditions prévues aux articles 208, 1 à 208, 8, 2 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, qui constitue un complément de rémunération attribué à raison des fonctions exercées au titre du mandat social, ne peut être regardée, alors même qu'elle est traitée par la loi fiscale interne comme un « complément de salaire » imposable dans la catégorie des traitements et salaires en application de l'article 80 bis du CGI dans sa rédaction antérieure, comme une rémunération reçue « au titre d'un emploi salarié » au sens de l'article 15 de la convention.

Cette solution trouve son fondement dans le principe de l'interprétation littérale des conventions fiscales internationales, car, ainsi qu'il résulte des conclusions éclairantes rendues par Emmanuelle Cortot-Boucher dans cette affaire, « il est impossible de considérer qu'une "rémunération reçue au titre d'un emploi salarié" désignerait toute somme taxée, en application du droit français, dans la catégorie des traitements et salaires ».

L'article 15 de la convention peut en effet être regardé comme énonçant deux critères distincts, tirés respectivement de la nature des sommes perçues par le contribuable et de la nature de l'activité qui constitue la contrepartie de ces sommes. Dans la mesure où le droit fiscal ne comporte aucune définition spécifique de la notion d'« emploi salarié », ainsi qu'Emmanuelle Cortot-Boucher l'a souligné à juste titre dans ses conclusions précitées, on pouvait donc en déduire qu'un mandataire qui n'a pas la qualité de salarié au sens du droit du travail ne pouvait pas entrer dans le champ de l'article 15 précité, quand bien même les sommes perçues par l'intéressé sont assimilées à des « salaires » par la législation fiscale.

15 – Les certitudes qui pouvaient résulter de la décision *Clive-Worms* sont cependant estompées à l'occasion de la première cassation que le Conseil d'État a été amené à prononcer dans le cadre de l'affaire qui a donné lieu à la décision commentée (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ch., 4 juin 2019, n° 415959 : *JurisData* n° 2019-009902 ; *RJF* 8-9/2019, n° 834, concl. R. Victor C 834).

Cette décision a été rendue pour la mise en œuvre de l'article 17 de la convention franco-suisse du 9 septembre 1966, en vertu duquel « les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un État contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet État, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre État contractant ».

Comme dans l'affaire *Clive-Worms*, le Conseil d'État a considéré dans un premier temps que ces stipulations devaient être comprises conformément au principe d'interprétation posé au 2 de l'article 3, aux termes duquel « tout terme ou expression qui n'[est] pas défini [par cette convention] a le sens que lui attribue le droit de cet État concernant les impôts auxquels s'applique la convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente. Le sens attribué à un terme ou expression par le droit fiscal de cet État prévaut sur le sens attribué à ce terme ou expression par les autres branches du droit de cet État ».

Poursuivant son raisonnement, le Conseil d'État a cependant estimé que la cour administrative d'appel de Versailles avait entaché son arrêt d'insuffisance de motivation, en jugeant que le gain de levée d'options réalisé par le PDG d'une SA n'ayant pas le statut de salarié ne pouvait être regardé comme une rémunération reçue au titre d'un emploi salarié au sens de l'article 17 précité, dès lors qu'elle s'était abstenue d'« expliquer les raisons pour lesquelles de telles rémunérations salariales ne sauraient être regardées comme ayant été perçues au titre d'un emploi salarié pour l'application de l'article 17 de la convention ».

16 – La portée de cette décision pouvait jusqu'ici sembler quelque peu ambiguë.

Dans l'affaire jugée le 4 juin 2019, Romain Victor a en effet minoré la portée de la jurisprudence *Clive-Worms* en se prévalant essentiellement de la primauté que la convention franco-suisse accorde au droit fiscal par rapport aux « autres branches du droit ». Largement diffusée depuis lors (V. par ex., J.-L. Médus, *Chronique d'actualité* : *FI* 3/2019, n° 6, pt 16 à 29. – V. Villette, *Fiscalité des stock-options et convention franco-suisse : l'action est en option, pas la taxation* : *RJF* 8-9/2019, p. 1013), cette analyse postule cependant l'indivisibilité des notions de « salaires, traitements et autres rémunérations similaires »,

d'une part, et d'« emploi salarié », d'autre part, alors pourtant qu'elles peuvent dans l'absolu être distinguées, tant au regard des conclusions précitées d'Emmanuelle Cortot-Boucher que du principe de l'application littérale des conventions fiscales. Si le Conseil d'État avait refusé de suivre son rapporteur public dans le sens de cette assimilation, la priorité accordée au droit fiscal par la convention franco-suisse aurait alors été sans incidence sur l'inapplicabilité de l'article 17 de cette convention dans l'hypothèse d'un gain de levée d'option perçu par un dirigeant non-salarié. Dans un tel cas de figure, en effet, le contribuable aurait certes pu être regardé comme ayant perçu des « salaires » au sens de la législation fiscale : mais dès lors que cette même législation ne consacre aucune définition particulière de la notion d'« emploi salarié », c'est la définition du droit du travail qui aurait seule dû être retenue, nonobstant les dispositions de l'article 3 de la convention. Un dirigeant non-salarié ne pouvant par hypothèse être regardé comme occupant un « emploi salarié » au sens du droit du travail, il n'était donc pas impossible de plaider en faveur de l'inapplicabilité de l'article 17 précité dans le cas d'un gain de stock-options réalisé dans cette configuration.

Ce d'autant plus que la divergence entre les conventions précitées, conclues respectivement avec la Suisse et le Royaume-Uni, n'est pas si grande qu'il n'y paraît. La première prévoit certes que, dans le silence de la convention, la terminologie fiscale prévaut sur celle des « autres branches du droit ». Toutefois, cette disposition ne fait qu'expliquer les conséquences qu'il y a lieu de tirer du principe selon lequel les notions qui ne sont pas définies par la convention doivent être appréhendées à la lumière de « la législation [des États] régissant les impôts ». Or, ce principe est consacré tant par la convention franco-suisse que par la convention franco-britannique précitée.

S'il est vrai que dans sa décision du 4 juin 2019 le Conseil d'État n'a censuré l'arrêt attaqué devant lui pour insuffisance de motivation qu'en raison de l'argumentaire du ministre, qui ne s'est jamais placé sur le terrain de l'erreur de droit, il ne reste pas moins qu'une interprétation littérale de cette décision offrait aux juges du fond la possibilité d'écarter l'article 17 de la convention franco-suisse, en présence de circonstances particulières justifiant que les gains de stock-options réalisés par un contribuable ne soient pas regardés comme ayant été perçus au titre d'un emploi salarié : après avoir annulé l'arrêt dont il a été saisi, le Conseil d'État aurait donc pu, dans la présente affaire, étendre à la convention franco-suisse les principes énoncés pour l'application de la convention franco-britannique.

17 – C'est donc le second apport de la décision commentée que d'avoir clarifié la portée de la jurisprudence *Clive-Worms* - entachée d'une ambiguïté somme toute relative, compte tenu des conclusions très affirmatives rendues par Romain Victor sous la décision du 4 juin 2019 -, en jugeant que les gains de stock-options perçus par un PDG n'ayant pas la qualité de salarié doivent être regardés comme étant issus d'un emploi salarié, au sens de l'article 17 de la convention franco-suisse.

18 – **Conclusion.** – Que ce soit sur le plan procédural ou sur le terrain du bien-fondé des impositions, la décision du 16 juillet n'allait donc pas de soi. Pour surmonter les différents obstacles qui ont été évoqués ci-dessus, le Conseil d'État pouvait sans doute tenir compte de la nécessité d'assurer l'efficacité de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales. Et il est vrai que cet objectif est incontestablement renforcé par la décision commentée : mais à quel prix ?

Juan Carlos LEÓN AGUIRRE,  
avocat en contentieux fiscal

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, fasc. 317, par A. Barbet