

Conseil d'État

N° 402479

ECLI:FR:CECHR:2017:402479.20170511

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

3ème - 8ème chambres réunies

M. Pierre Lombard, rapporteur

Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public

SCP BARADUC, DUHAMEL, RAMEIX, avocat(s)

lecture du jeudi 11 mai 2017

REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

MM. C...et D...A...ont, par deux requêtes distinctes, demandé au tribunal administratif de Bordeaux la décharge, en droits et pénalités, des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2007 et 2008 et d'intégrer à leur imposition de l'année 2007 une moins-value reportable supplémentaire d'une valeur de 43 505,70 euros.

Par deux jugements n° 1201815 et n° 1200700 du 25 février 2014, le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté leurs demandes.

Par un arrêt n° 14BX01301, 14BX01302 du 14 juin 2016, la cour administrative d'appel de Bordeaux a, après avoir joint les deux affaires, rejeté les appels que MM. A...avaient formés contre ces jugements.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 16 août et 16 novembre 2016 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, MM. A...demandent au

Conseil d'Etat :

1°) d'annuler cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de faire droit à leur appel ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 4 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- la Constitution, notamment son Préambule et son article 61-1 ;
- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Pierre Lombard, auditeur,
- les conclusions de Mme Emmanuelle Cortot-Boucher, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Baraduc, Duhamel, Rameix, avocat de M. C...A...et de M. D...A...;

Considérant ce qui suit :

1. Par acte de donation du 22 juin 2007, MM. C...et D...A...ont acquis de leur père la nue-propriété de 275 000 titres de la société par actions simplifiées (SAS) Financière Distripèche. L'usufruit de ces titres a été quant à lui donné à leur mère, Mme B...A.... Le 26 septembre 2007, MM. A...ont procédé à la cession des titres en cause, en pleine propriété, au profit de la société Finaper, après s'être engagés à remployer les fonds issus de la cession pour l'acquisition d'un autre bien, sur lequel l'usufruit détenu par leur mère

pourrait se reporter. A la suite de cette cession, MM. A...ont chacun déduit de la moins-value enregistrée dans leurs déclarations de revenus respectives au titre de l'année 2007, les droits acquittés dans le cadre de la donation effectuée par leur père. Dans le calcul de ces droits, ils ont pris en compte non seulement les frais qu'ils avaient eux-mêmes acquittés pour recevoir la nue-propriété des titres, mais également les droits que leur mère avait acquittés pour recevoir leur usufruit. A la suite d'un contrôle sur pièces des déclarations de revenus des années 2007 et 2008, l'administration a remis en cause la déduction des frais payés par Mme A... en sa qualité d'usufruitière des titres en cause, procédé à un nouveau calcul du résultat de l'opération de cession aboutissant à l'annulation de la moins-value déclarée en 2007 et de la moins-value reportable en 2008 et notifié, en conséquence, aux requérants un rehaussement d'impôt sur leurs revenus au titre de ces deux années.

2. MM. A...ont demandé au tribunal administratif de Bordeaux de leur accorder la décharge, en droits et pénalités, des compléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquels ils ont été assujettis au titre des années 2007 et 2008 et d'intégrer à leur imposition de l'année 2007 une moins-value reportable supplémentaire d'une valeur de 43 505,70 euros. Par deux jugements du 25 février 2014, le tribunal administratif de Bordeaux a rejeté leurs demandes. MM. A...se pourvoient contre l'arrêt du 14 juin 2016 par lequel la cour administrative d'appel de Bordeaux a rejeté les appels qu'ils ont formés contre ces jugements.

3. Aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable : " I. 1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, aux bénéficiaires non commerciaux et aux bénéficiaires agricoles ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement ou par personne interposée, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu lorsque le montant de ces cessions excède, par foyer fiscal, 20 000 € pour l'imposition des revenus de l'année 2007. Pour l'imposition des revenus des années ultérieures, ce seuil, arrondi à la dizaine d'euros la plus proche, est actualisé chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu de l'année précédant celle de la cession et sur la base du seuil retenu au titre de cette année. (...) ". Aux termes de l'article 150-0 D du même code : " 1. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation. (...) ".

Sur le moyen de légalité interne :

4. En principe, le prix effectif d'acquisition mentionné à l'article 150-0 D cité ci-dessus ne comprend que les frais et taxes acquittés par le cédant à l'occasion de l'acquisition du bien cédé. Toutefois, dans l'hypothèse, d'une part, où le cédant est le nu-propriétaire et, d'autre part, lorsque le prix de cession est réemployé pour l'acquisition d'un autre bien sur lequel le démembrement est reporté, le prix effectif d'acquisition comprend l'ensemble des frais et taxes qui ont grevé l'acquisition, tant de la nue-propriété que de l'usufruit, alors même que

ces frais ont été acquittés par l'usufruitier. Dans cette hypothèse, le cédant est en droit de se prévaloir des frais acquittés par l'usufruitier pour l'acquisition de l'usufruit, lorsqu'il calcule la plus-value imposable à raison de laquelle il est seul susceptible d'être taxé. Dès lors, les requérants sont fondés à soutenir que la cour a commis une erreur de droit en jugeant que les frais qu'a personnellement supportés Mme A...au titre de l'usufruit de ces titres n'étaient pas déductibles de leur valeur d'acquisition pour le calcul de la plus-value enregistrée à l'occasion de la cession en pleine propriété des titres en cause, imposable entre les mains de chacun des cédants de la nue-propriété, MM. C...et D...A....

Sur la question prioritaire de constitutionnalité :

5. Aux termes du premier alinéa de l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958 portant loi organique sur le Conseil constitutionnel : " Le moyen tiré de ce qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution peut être soulevé (...) à l'occasion d'une instance devant le Conseil d'Etat (...) ". Il résulte des dispositions de ce même article que le Conseil constitutionnel est saisi de la question prioritaire de constitutionnalité à la triple condition que la disposition contestée soit applicable au litige ou à la procédure, qu'elle n'ait pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, sauf changement des circonstances, et que la question soit nouvelle ou présente un caractère sérieux.

6. Les requérants soutiennent que les dispositions du 1 de l'article 150-0 D, citées au point 3 et telles qu'interprétées par la cour administrative d'appel de Bordeaux dans l'arrêt qu'ils attaquent, méconnaissent les principes d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques garantis par les articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, au motif qu'elles instituent, dans l'hypothèse de la cession à titre onéreux d'un bien démembré, une différence de traitement entre redevables de l'impôt selon qu'ils décident de partager le produit de la cession des titres ou des biens vendus, ou qu'ils décident de reporter le produit de cette cession sur un autre bien, avec un report du démembrement.

7. Il résulte de ce qui a été dit au point 4 que les dispositions du 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts n'instituent pas de différence de traitement entre les redevables de l'impôt en fonction de l'emploi qui est fait du produit de la cession des titres vendus. La question prioritaire de constitutionnalité soulevée, qui n'est pas nouvelle, ne présente pas ainsi un caractère sérieux. Par suite, il n'y a pas lieu de la renvoyer au Conseil constitutionnel.

8. Il résulte de tout ce qui précède que les requérants sont fondés à demander l'annulation de l'arrêt qu'ils attaquent. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1er : Il n'y a pas lieu de renvoyer au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité soulevée par MM.A...

Article 2 : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux du 14 juin 2016 est annulé.

Article 3 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Bordeaux.

Article 4 : L'Etat versera à MM. A...la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 5 : La présente décision sera notifiée à MM. C...et D...A..., au Premier ministre et au ministre de l'économie et des finances.

Copie en sera adressée au Conseil constitutionnel.

Abstrats : 19-04-01-02-03 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. RÈGLES GÉNÉRALES. IMPÔT SUR LE REVENU. DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE. - PLUS-VALUE DE CESSION DE TITRES - DÉTERMINATION DU PRIX EFFECTIF D'ACQUISITION (ART. 150-0 D DU CGI) - HYPOTHÈSE DANS LAQUELLE LE CÉDANT EST LE NU-PROPRIÉTAIRE ET LE PRIX DE CESSION EST REMPLÉYÉ POUR L'ACQUISITION D'UN AUTRE BIEN SUR LEQUEL LE DÉMEMBREMENT EST REPORTÉ - DROIT POUR LE CÉDANT DE SE PRÉVALOIR DES FRAIS ACQUITTÉS PAR L'USUFRUITIER POUR LE CALCUL DE LA PLUS-VALUE D'IMPOSITION À RAISON DE LAQUELLE IL EST SEUL SUSCEPTIBLE D'ÊTRE TAXÉ [RJ1] - EXISTENCE.

19-04-02-08-01 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICES. REVENUS ET BÉNÉFICES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. PLUS-VALUES DES PARTICULIERS. PLUS-VALUES MOBILIÈRES. - CALCUL DE LA PLUS-VALUE TAXABLE - DÉTERMINATION DU PRIX EFFECTIF D'ACQUISITION (ART. 150-0 D DU CGI) - HYPOTHÈSE DANS LAQUELLE LE CÉDANT EST LE NU-PROPRIÉTAIRE ET LE PRIX DE CESSION EST REMPLÉYÉ POUR L'ACQUISITION D'UN AUTRE BIEN SUR LEQUEL LE DÉMEMBREMENT EST REPORTÉ - DROIT POUR LE CÉDANT DE SE PRÉVALOIR DES FRAIS ACQUITTÉS PAR L'USUFRUITIER POUR LE CALCUL DE LA PLUS-VALUE D'IMPOSITION À RAISON DE LAQUELLE IL EST SEUL SUSCEPTIBLE D'ÊTRE TAXÉ [RJ1] - EXISTENCE.

Résumé : 19-04-01-02-03 En principe, le prix effectif d'acquisition mentionné à l'article 150-0 D du CGI ne comprend que les frais et taxes acquittés par le cédant à l'occasion de l'acquisition du bien cédé. Toutefois, dans l'hypothèse, d'une part, où le cédant est le nu-propiétaire et, d'autre part, lorsque le prix de cession est remployé pour l'acquisition d'un autre bien sur lequel le démembrement est reporté, le prix effectif d'acquisition comprend l'ensemble des frais et taxes qui ont grevé l'acquisition, tant de la nue-propiété que de l'usufruit, alors même que ces frais ont été acquittés par l'usufruitier. Dans cette

hypothèse, le cédant est en droit de se prévaloir des frais acquittés par l'usufruitier pour l'acquisition de l'usufruit, lorsqu'il calcule la plus-value imposable à raison de laquelle il est seul susceptible d'être taxé.

19-04-02-08-01 En principe, le prix effectif d'acquisition mentionné à l'article 150-0 D du CGI ne comprend que les frais et taxes acquittés par le cédant à l'occasion de l'acquisition du bien cédé. Toutefois, dans l'hypothèse, d'une part, où le cédant est le nu-propiétaire et, d'autre part, lorsque le prix de cession est remployé pour l'acquisition d'un autre bien sur lequel le démembrement est reporté, le prix effectif d'acquisition comprend l'ensemble des frais et taxes qui ont grevé l'acquisition, tant de la nue-propriété que de l'usufruit, alors même que ces frais ont été acquittés par l'usufruitier. Dans cette hypothèse, le cédant est en droit de se prévaloir des frais acquittés par l'usufruitier pour l'acquisition de l'usufruit, lorsqu'il calcule la plus-value imposable à raison de laquelle il est seul susceptible d'être taxé.

[RJ1] Cf., pour la détermination du redevable de l'imposition sur la plus-value,,n° 371551, T. pp. 640-654-655.