

Références

Conseil d'État

N° 381289

ECLI:FR:CECHR:2016:381289.20160608

Mentionné dans les tables du recueil Lebon

10ème - 9ème chambres réunies

M. Vincent Villette, rapporteur

M. Edouard Crépey, rapporteur public

SCP ROCHETEAU, UZAN-SARANO, avocats

lecture du mercredi 8 juin 2016

REPUBLIQUE FRANCAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Texte intégral

Vu la procédure suivante :

M. A...B...a demandé au tribunal administratif de Châlons-en-Champagne la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, assorties notamment des majorations pour mauvaise foi, auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2005. Par un jugement n° 1001416 du 2 octobre 2012, le tribunal a rejeté sa demande.

Par les articles 1er à 3 d'un arrêt n° 12NC01928 du 17 avril 2014, la cour administrative d'appel de Nancy, faisant partiellement droit à l'appel formé par M.B..., a prononcé la décharge des majorations exclusives de bonne foi, réformé en ce sens le jugement de première instance et rejeté le surplus des conclusions en décharge du contribuable.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 16 juin et 12 septembre 2014 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, M. B...demande au Conseil d'Etat :

1°) d'annuler l'article 3 de cet arrêt du 17 avril 2014 de la cour administrative d'appel de Nancy ;

2°) réglant, dans cette mesure, l'affaire au fond, de faire droit à celles de ses conclusions d'appel restant en litige ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 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 ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Villette, auditeur,
- les conclusions de M. Edouard Crépey, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Rocheteau, Uzan-Sarano, avocat de M. B...;

1. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. A...B...a acquis, en 1999, 9 124 des 9 624 parts numérotées de l'EARL VignobleB..., d'une valeur nominale de 100 francs (15,24 euros) par part ; que cette EARL a été ultérieurement transformée en société civile d'exploitation viticole (SCEV) ; que, le 5 juillet 2005, cette société a procédé à une augmentation de capital intégralement souscrite par M. B..., sous la forme d'un apport de 193 828 euros en contrepartie de l'attribution de 4 124 parts supplémentaires numérotées, le coût unitaire d'acquisition de ces parts nouvelles s'établissant ainsi à 47 euros ; que, le même jour, M. B...a cédé l'ensemble de ces 4 124 parts, pour un prix unitaire de 47 euros, à une société civile dont il était le gérant ; que cette cession n'a donné lieu à aucune déclaration de plus-value auprès de l'administration fiscale ; qu'à la suite d'une vérification de la comptabilité de la SCEV, l'administration fiscale a estimé qu'en application des dispositions du 6 de l'article 39 duodecies du code général des impôts, la cession intervenue le 5 juillet 2005 devait être réputée avoir porté sur les parts les plus anciennes du portefeuille d'actifs professionnels de M.B..., c'est-à-dire, en l'espèce, sur des parts sociales acquises en 1999 à un coût égal à leur valeur nominale ; que l'administration fiscale en a déduit que cette cession avait fait naître, au titre de

l'année 2005, une plus-value imposable à l'impôt sur le revenu, selon le régime des plus-values professionnelles à long terme, ainsi qu'aux contributions sociales ;

2. Considérant, en premier lieu, que le I de l'article 151 nonies du code général des impôts disposait, dans sa rédaction applicable aux faits de l'espèce, que : " Lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires agricoles réels (...), ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession (...) " ; que l'article 39 duodecimes du même code disposait que : " 1. Par dérogation aux dispositions de l'article 38, les plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé sont soumises à des régimes distincts suivant qu'elles sont réalisées à court ou à long terme. 2. Le régime des plus-values à court terme est applicable : a) aux plus-values provenant de la cession d'éléments acquis ou créés depuis moins de deux ans (...) 3. Le régime des plus-values à long terme est applicable aux plus-values autres que celles définies au 2. (...) 6. Pour l'application du présent article, les cessions de titres compris dans le portefeuille sont réputées porter par priorité sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne (...) " ;

3. Considérant qu'il résulte des termes mêmes de l'article 39 duodecimes cité ci-dessus ainsi, au demeurant, que des travaux préparatoires à l'adoption du paragraphe 5 de l'article 9 de la loi du 12 juillet 1965 modifiant l'imposition des entreprises et des revenus de capitaux mobiliers duquel ces dispositions sont issues, que le législateur a entendu fixer, sous la seule réserve des dérogations expressément prévues au même article, la règle selon laquelle, lorsqu'un contribuable qui relève des dispositions du I de l'article 151 nonies cède des valeurs mobilières constituant des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession, ces cessions sont réputées porter sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne, quelle qu'en soit la date d'acquisition effective ; qu'en jugeant que, faute d'entrer dans le champ d'aucune des dérogations prévues à l'article 39 duodecimes du code général des impôts, la cession litigieuse devait être réputée porter sur des titres de portefeuille, au sens et pour l'application des dispositions du 6 de cet article, et que la numérotation des parts cédées par M. B...n'était pas de nature à faire obstacle à l'application de la règle analysée ci-dessus, alors même qu'une telle numérotation aurait permis d'établir la date exacte d'acquisition et le coût réel d'acquisition de chacun des titres cédés, la cour n'a pas méconnu les dispositions législatives précitées et a donné une exacte qualification juridique aux faits qui lui étaient soumis ; qu'elle n'était pas tenue de répondre à chacun des arguments soulevés devant elle ni d'adopter une motivation différente de celle qu'avaient retenue les premiers juges et a suffisamment motivé son arrêt sur ce point ;

4. Considérant, en deuxième lieu, qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges d'appel que, pour faire obstacle à l'application de la règle de calcul des plus-values professionnelles instituée par les dispositions législatives mentionnées ci-dessus, M. B...se prévalait, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des termes du paragraphe 39 d'une instruction fiscale du 18 mars 1966, selon lesquels " le régime de l'article 39 duodecimes et les modalités d'application de l'article 38 octies sont donc exclusivement réservés aux titres pour lesquels il est difficile d'appréhender la durée de détention ainsi que la valeur d'acquisition d'origine " ; que, toutefois, cette instruction contenait également la disposition suivante : " Principe : En matière de cession de titres de portefeuille, l'appréciation de la durée de détention de ces titres pose un problème particulier lorsque des valeurs de même nature ont été acquises ou souscrites à des dates différentes. A cet égard, l'article 9, paragraphe 5 de la loi du 12 juillet 1965 (...) dispo[se] que les cessions de titres en portefeuille sont réputées porter par priorité sur les titres de même nature, acquis ou souscrits à la date la plus ancienne " ; qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions que l'instruction en cause ne donnait pas des dispositions de l'article 39 duodecimes du code général des impôts une interprétation différente de celle dont les juges d'appel venaient de faire application ; que, dès lors, en jugeant, pour ce motif, que M. B...ne pouvait utilement se prévaloir de l'interprétation de la loi fiscale contenue dans cette instruction, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier qui lui était soumis, ni entaché son arrêt d'erreur de droit ;

5. Considérant, en troisième lieu, qu'en vertu du premier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, les membres des sociétés visées aux articles 8 à 8 quater du même code et adhérentes de centres de gestion ou associations agréés dans les conditions prévues aux articles 1649 quater C à 1649 quater H de ce code bénéficiaient d'un abattement de 20 % sur leurs bénéfices déclarés soumis à un régime réel d'imposition ; qu'aux termes du deuxième alinéa du 4 bis de cet article 158 : " Aucun abattement n'est appliqué à la partie des bénéfices résultant d'un redressement, sauf lorsque ce redressement fait suite à une déclaration rectificative souscrite spontanément par l'adhérent (...) " ; qu'aux termes du dernier alinéa du 4 bis du même article : " L'établissement de la mauvaise foi d'un adhérent à l'occasion d'un redressement relatif à l'impôt sur le revenu (...) auquel il est soumis du fait de son activité professionnelle entraîne la perte de l'abattement (...), pour l'année au titre de laquelle le redressement est effectué " ; que cette dernière disposition institue une sanction en tant qu'elle affecte la détermination de la partie des bénéfices imposables n'ayant fait l'objet d'aucune rectification ;

6. Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'administration fiscale a fait application de cette dernière disposition pour refuser à M.B..., qu'elle estimait de mauvaise foi, le bénéfice de l'abattement prévu au premier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts pour la détermination de l'ensemble de ses bénéfices agricoles imposables selon un régime réel au titre de l'année 2005 ; que la cour a jugé que l'administration fiscale avait procédé ainsi à bon droit, alors même qu'elle avait par ailleurs estimé que l'administration n'avait pas caractérisé la mauvaise foi du contribuable ; qu'en statuant ainsi, la cour a entaché son arrêt d'insuffisance de motivation et d'erreur de droit au regard des dispositions du dernier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts ;

7. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. B...est seulement fondé à demander l'annulation de l'article 3 de l'arrêt qu'il attaque en tant qu'il statue sur l'abattement prévu au dernier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts pour la partie de ses bénéfices imposables n'ayant fait l'objet d'aucune rectification au titre de l'année 2005 ;

8. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler, dans cette mesure, l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative ;

9. Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'en se bornant à faire valoir que le prix des parts de SCEV cédées en 2005 par M. B...à la société civile que ce dernier contrôlait avait été fixé de telle sorte qu'il soit égal au coût d'acquisition de ces parts, l'administration fiscale n'apporte pas la preuve, qui lui incombe, que M. B...aurait agi de mauvaise foi ; que, dès lors, l'administration fiscale n'était pas fondée à appliquer, à la partie de ses bénéfices imposables n'ayant fait l'objet

d'aucune rectification au titre de l'année 2005, la suppression d'abattement prévue au dernier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts ; que, par suite, M. B...est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté sa demande de décharge des suppléments d'imposition procédant de cette suppression ;

10. Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat, au titre des dispositions de l'article L 761-1 du code de justice administrative, le versement à M. B...d'une somme totale de 3 000 euros, pour les frais exposés par l'intéressé tant devant les juges d'appel que devant le juge de cassation ;

D E C I D E :

Article 1er : L'article 3 de l'arrêt n° 12NC01928 du 17 avril 2014 de la cour administrative d'appel de Nancy est annulé en tant qu'il statue sur l'abattement prévu au dernier alinéa du 4 bis de l'article 158 du code général des impôts pour la partie des bénéficiaires imposables de M. B...n'ayant fait l'objet d'aucune rectification au titre de l'année 2005.

Article 2 : Le surplus des conclusions du pourvoi de M. B...est rejeté.

Article 3 : M. B...est déchargé des impositions supplémentaires qui procèdent de la suppression de l'abattement mentionné à l'article 1er.

Article 4 : Le jugement n° 1001416 du 2 octobre 2012 tribunal administratif de Châlons-en-Champagne est réformé en ce qu'il a de contraire à l'article 3.

Article 5 : L'Etat versera à M. B...la somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 6 : La présente décision sera notifiée à Monsieur A...B...et au ministre des finances et des comptes publics.

Analyse

Abstrats : 19-04-02-005-02 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICIAIRES. REVENUS ET BÉNÉFICIAIRES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. - RÈGLE PREMIER ENTRÉ, PREMIER SORTI (FIFO) APPLICABLE AUX CESSIONS DE TITRES (ART. 39 DUODECIES DU CGI) - RÈGLE APPLICABLE QUELLE QUE SOIT LA DATE D'ACQUISITION EFFECTIVE DES TITRES, SANS QU'UNE NUMÉROTATION DES TITRES PUISSE Y FAIRE OBSTACLE.

19-04-02-01-03-03 CONTRIBUTIONS ET TAXES. IMPÔTS SUR LES REVENUS ET BÉNÉFICIAIRES. REVENUS ET BÉNÉFICIAIRES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. BÉNÉFICIAIRES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX. ÉVALUATION DE L'ACTIF. PLUS ET MOINS-VALUES DE CESSION. - RÈGLE PREMIER ENTRÉ, PREMIER SORTI (FIFO) APPLICABLE AUX CESSIONS DE TITRES (ART. 39 DUODECIES DU CGI) - RÈGLE APPLICABLE QUELLE QUE SOIT LA DATE D'ACQUISITION EFFECTIVE DES TITRES, SANS QU'UNE NUMÉROTATION DES TITRES PUISSE Y FAIRE OBSTACLE.

Résumé : 19-04-02-005-02 Il résulte des termes mêmes de l'article 39 duodecies du code général des impôts ainsi, au demeurant, que des travaux préparatoires à l'adoption du paragraphe 5 de l'article 9 de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 duquel ces dispositions sont issues, que le législateur a entendu fixer, sous la seule réserve des dérogations expressément prévues au même article, la règle selon laquelle, lorsqu'un contribuable qui relève des dispositions du I de l'article 151 nonies cède des valeurs mobilières constituant des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession, ces cessions sont réputées porter sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne, quelle qu'en soit la date d'acquisition effective. La numérotation des parts cédées n'est pas de nature à faire obstacle à l'application de cette règle, alors même qu'une telle numérotation aurait permis d'établir la date exacte d'acquisition et le coût réel d'acquisition de chacun des titres cédés.

19-04-02-01-03-03 Il résulte des termes mêmes de l'article 39 duodecies du code général des impôts ainsi, au demeurant, que des travaux préparatoires à l'adoption du paragraphe 5 de l'article 9 de la loi n° 65-566 du 12 juillet 1965 duquel ces dispositions sont issues, que le législateur a entendu fixer, sous la seule réserve des dérogations expressément prévues au même article, la règle selon laquelle, lorsqu'un contribuable qui relève des dispositions du I de l'article 151 nonies cède des valeurs mobilières constituant des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession, ces cessions sont réputées porter sur les titres de même nature acquis ou souscrits à la date la plus ancienne, quelle qu'en soit la date d'acquisition effective. La numérotation des parts cédées n'est pas de nature à faire obstacle à l'application de cette règle, alors même qu'une telle numérotation aurait permis d'établir la date exacte d'acquisition et le coût réel d'acquisition de chacun des titres cédés.