

N° 417378

Mme M...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 28 mars 2018

Lecture du 11 avril 2018

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Cette question prioritaire de constitutionnalité en matière fiscale vous invite à vous pencher sur le droit des successions, plus précisément sur la fiscalité de l'indivision. Sont en cause l'article 883 du code civil, relatif aux effets du partage successoral, et le IV de l'article 150-0 A du code général des impôts, qui exclut la prise en compte de la soulte versée lors du partage dans le calcul du gain net imposable réalisé par l'attributaire lors de la cession ultérieure des titres ou droits concernés. Ces deux articles peuvent être regardés comme applicables au litige, dans la mesure où le tribunal administratif, dont la contestation du jugement en appel a donné lieu à la question qui vous a été transmise par la cour, les a appliqués tous les deux. Or vous avez jugé, par une décision CE, 18 mai 2010, *Commune de Dunkerque*, n° 306643, p., que dès lors que l'administration s'est fondée sur des dispositions législatives pour prendre la décision litigieuse, alors ces dispositions sont applicables au litige au sens et pour l'application de l'article 23-5 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958, quand bien même l'une d'elle n'était en réalité pas applicable *ratione temporis*. Il nous semble atteignable de transposer ce raisonnement, alors même que, nous y reviendrons, la mobilisation de l'article 883 n'était peut-être pas indispensable de la part du TA. Aucune des deux dispositions n'a encore été déclarée conforme à la Constitution.

Avant d'entrer dans le vif du sujet, il faut écarter une fin de non-recevoir, dirigée contre le mémoire QPC consacré à l'article 883 (car la requérante a choisi de procéder en présentant deux mémoires distincts, chacun consacré à une disposition législative). Le ministre la tire de ce que, tel qu'il a été présenté devant la cour, le mémoire était irrecevable car insuffisamment motivé, sous entendant que la CAA ne pouvait donc pas vous le renvoyer. Vous jugez il est vrai qu'une QPC présentée devant vous et dépourvue de précisions suffisantes est insusceptible pour ce motif d'être renvoyée au Conseil constitutionnel (CE, 12 juillet 2013, *Mme B...*, n° 367568, T. p.). Il va de soi qu'il faudrait en déduire qu'une juridiction de fond saisie d'une QPC non motivée serait fondée à refuser pour ce motif de la transmettre au Conseil d'Etat (sur la volonté d'aligner autant qu'il est possible les critères de transmission au Conseil d'Etat et de renvoi par lui au Conseil constitutionnel, CE, 30 décembre 2014, *Mme C...*, n° 382830, T. p., qui juge que le Conseil d'Etat apprécie la régularité d'un refus de transmission par une cour au regard des critères de l'article 23-5 devant lui sans attacher d'incidence au fait que les critères de l'article 23-2 applicables devant la cour sont rédigés un peu différemment). Mais en termes de méthode, il nous semble que votre office de juge du filtre doit vous conduire, face à une QPC transmise, à vous désintéresser de ce qui s'est passé devant la juridiction de fond. Vous vous êtes nettement engagé dans cette voie par une décision CE, 8 février 2017, *M. I...*, n° 404993, T. p. qui juge qu'il n'appartient pas au Conseil d'Etat, juge du filtre, de se prononcer sur la régularité de la

décision juridictionnelle qui lui a transmis une QPC. De la même façon, il nous semble que peu importe la circonstance que le mémoire distinct produit devant la cour ait été imprécis pourvu que devant vous, l'argumentation du requérant soit suffisamment étayée pour que vous soyez, en qualité de juge du filtre, en mesure d'apprécier son bien-fondé.

Tout cela est sans incidence en l'espèce, où tout a été dit devant la cour, dans un mémoire suffisamment motivé : s'il est vrai que le mémoire ne vise pas tant l'article 883 du code civil que les conséquences jurisprudentielles que vous en avez tirées en matière fiscale, mais on sait qu'une telle motivation est opérante, dans la mesure où l'on peut renvoyer l'interprétation jurisprudentielle constante faite par une cour suprême d'une disposition législative au Conseil constitutionnel (CE, 22 juin 2011, *M. et Mme K...*, n° 347813, T. p.). Mais vous pourriez profiter de la fon dont le ministre formule sa fin de non recevoir pour juger expressément que vous appréciez la motivation dans son état devant vous, peu important l'appréciation portée en amont par la juridiction de renvoi.

Vous devrez donc examiner la QPC.

Commençons par exposer le problème de Mme M..., qui permettra d'incarner la question. Mme M... est issue d'une fratrie de quatre sœurs. Du vivant de son père, elle a reçu en donation 319 des 625 parts de la société dont il était le gérant. Au décès de ce dernier, elle s'est vu dans le cadre du partage successoral attribuer les 306 parts restantes, en contrepartie de quoi elle a versé une soulte à ses trois sœurs. Elle a ensuite cédé 222 parts de la société, à un prix correspondant à l'évaluation des parts figurant dans l'acte de liquidation partage de l'indivision. De ce dernier fait, Mme M... a conclu n'avoir réalisé aucune plus-value. Mais l'administration fiscale a été d'un avis contraire, estimant que la valeur d'acquisition des parts à soustraire du prix de cession pour le calcul de la plus-value était celle fixée par la déclaration de succession et non celle fixée par l'acte de liquidation-partage de l'indivision. Il en est résulté un redressement substantiel, la déclaration de succession fixant la valeur d'acquisition de chaque part à 356 euros en lieu et place des 790 euros retenus par Mme M....

L'intéressée entend donc remettre en cause le principe selon lequel il convient de prendre en compte la valeur d'acquisition arrêtée dans l'acte de succession.

Il est vrai que cette façon de faire en cas de partage successoral déroge à la règle de principe valant pour la généralité des partages d'indivision.

Dans le cas général, l'imposition des plus-values réalisées à l'occasion du partage se fait en deux temps. Premier temps, le partage est regardé, de la part des copartageants autres que l'attributaire (ici, les trois sœurs de Mme M...), comme une cession à titre onéreux : ils cèdent en effet leur droit de propriété à l'attributaire en échange d'une soulte versée par ce dernier. La plus-value résultant de cette cession est calculée par différence entre la soulte qu'ils ont perçues et la valeur initiale de leurs droits. Dans un second temps, lorsque l'attributaire vend le bien, il est à son tour imposé à raison de la plus-value correspondant, pour la part du bien qu'il détenait depuis le début de l'indivision, à sa valeur de cession diminuée de sa valeur initiale, et pour la part acquise par lui lors du partage, à sa valeur de cession diminuée de la soulte versée par lui. Pour reprendre la simulation chiffrée avancée par les mémoires, pour un bien *indivis* divisé entre deux indivisaires, valant initialement 100 euros et ayant doublé sa valeur au moment du partage, le non attributaire serait imposé au moment du partage sur une somme correspondant à la différence entre le montant de la soulte (100) et la valeur de ses droits initiaux ($100/2=50$), c'est-à-dire sur 50 euros. Au moment de la vente ultérieure du bien par l'attributaire (supposons que ce dernier, comme Mme M..., le

cède à sa valeur arrêtée dans l'acte de liquidation partage), celui-ci serait à son tour imposé. S'agissant de la moitié du bien correspondant à sa quote-part initiale, il le serait sur la différence entre le prix de cession (200, rapporté à la moitié du bien, donc 100) et le montant de ses droits initiaux (la moitié de 100, c'est-à-dire 50). S'agissant de l'autre moitié du bien, acquise lors du partage, la plus-value imposable serait nulle, le montant de la soulte étant égal au prix de cession. Au total, l'attributaire serait donc lui aussi imposé sur une somme de 50 euros.

Mais il en va différemment lorsque le partage du bien a lieu dans le cadre d'une succession. Dans ce cas en effet, entre en scène l'article 883 du code civil qui, en prévoyant que : « Chaque cohéritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession », pose le principe de l'effet déclaratif du partage successoral. Autrement dit, de l'effet performatif de l'article 883 résulte que le partage successoral est réputé effacer rétroactivement l'indivision, chaque héritier étant réputé avoir été dès l'origine seul propriétaire des bien mis dans son lot et, quand bien même des compromis auraient été faits et des soultes versées, ne procéder en rien des copartageants.

Vous avez tiré des conséquences fiscales de cet effet déclaratif en jugeant que l'héritier doit être regardé comme propriétaire du bien depuis l'ouverture de la succession, la valeur d'acquisition du bien correspondant dès lors à sa valeur vénale à cette date (sur le principe selon lequel, lorsque l'époux survivant hérite par l'effet de la communauté conjugale de la totalité des biens, ces biens sont réputés être sa propriété pour la moitié de leur valeur depuis la date de leur acquisition et pour l'autre moitié depuis la date d'ouverture de la succession : CE, 22 juin 1977, n° 01604, p. ; pour la transposition de cette solution au cas où l'époux survivant n'est pas le seul héritier, auquel cas les biens attribués et qui proviennent de la communauté sont réputés, par l'effet déclaratif du partage, être sa propriété depuis la date de leur acquisition par la communauté pour plus de la moitié de leur valeur, puisque la valeur de ses droits sur la communauté est supérieure à celle de ses droits sur la succession, et les autres biens réputés être sa propriété au jour de la succession : RJF 9/77 n° 481 ; CE, 25 avril 2003, *J...*, n° 236189, RJF 2003 n° 851). Tout juste le juge de l'impôt écartait-il l'effet déclaratif de l'article 883 lorsqu'il aurait eu pour effet de remettre en cause des impositions déjà établies (CE Sect., 23 juin 1978, n° 4834, p. et RJF 9/78 n° 336).

Par la suite, c'est à dire par la loi n° 2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, cette règle résultant de l'interprétation jurisprudentielle par le juge fiscal de l'article 883 du code civil a été prise en compte au IV de l'article 150- 0 A du code général des impôts. En prévoyant que les partages résultant d'une succession, comme d'ailleurs les partages résultant d'une communauté conjugale, d'une donation-partage ou d'un Pacs, « ne sont pas considérés comme translatif de propriété dans la mesure des soultes ou plus-values », cet article entend faire exception au principe de l'imposition à l'impôt sur le revenu des plus-values de cession mobilières posé au I de l'article, dans le double objectif, ainsi qu'il ressort très nettement des travaux préparatoires, d'aligner le traitement fiscal des opérations de partage sur leur régime de droit civil, et de favoriser les sorties d'indivision par accords familiaux¹. Car il s'agit bien d'instaurer un régime de faveur. Du fait de cette règle en effet, il n'y a plus du tout d'imposition de quelque plus-value que ce soit au moment du partage : le premier temps de l'exemple chiffré, dans lequel le propriétaire indivis non attributaire du bien était imposé sur une plus-value de cession de 50, saute au profit d'une absence d'imposition.

¹ V. compte rendu intégral de la séance du lundi 26 novembre 2007 au Sénat.

Le problème de Mme M..., c'est que la fiction de l'effet déclaratif du partage, favorable à ses trois sœurs, a également des conséquences, à la hausse cette fois, en termes d'imposition de la plus-value de cession réalisée par l'attributaire en aval du partage. Cette opération n'ayant pas lieu dans le cadre du partage, elle ne saurait bénéficier du régime de faveur. Et comme l'attributaire est réputé détenir le bien depuis l'origine de l'indivision, il est logique de prendre en compte, pour la détermination de la plus-value, la différence entre sa valeur vénale à la date de la succession et le prix de cession. Si l'on reprend l'exemple chiffré, l'attributaire qui revend 200 le bien qui en valait initialement 100 est donc imposé sur une plus-value de 100, contre 50 sans le régime de faveur.

On le voit, le régime résultant de la combinaison de ces règles entraîne un transfert de charge entre non attributaire et attributaire puisque, à matière imposable égale, c'est dans ce système applicable aux partages successoraux exclusivement en aval, entre les mains de l'attributaire que sont prélevées les sommes imposables, dans les autres cas de partage, à part égales entre les propriétaires *indivis*, l'un au moment du partage, l'autre au moment de la cession.

Mme M... en déduit que ce dispositif méconnaît le principe d'égalité devant la loi fiscale, et le principe d'égalité devant les charges publiques.

Sur le premier terrain, le grief ne nous semble pas remplir la condition de sérieux.

Il y aurait d'abord atteinte du principe d'égalité devant la loi au motif que l'article 150-0 A du code général des impôts (le grief est dirigé contre cet article en propre) instaure une différence de traitement entre attributaires d'un bien *indivis* selon que l'indivision est spontanée, résultant d'une acquisition à titre onéreux, ou bien successorale ou conjugale. Mais, d'une part, il existe bien entre les deux types d'indivision une différence de situation, tenant précisément à l'origine de la succession, ainsi d'ailleurs, puisque quoi qu'il ne soit du droit fiscal, l'article 883 du code civil s'applique, qu'à leur traitement civil en cas de partage, les unes emportant transfert de propriété à la date du partage, les autres à compter de l'origine de l'indivision. D'autre part, le législateur a identifié un motif d'intérêt général directement en rapport tant avec la situation particulière des partages successoraux ou conjugaux qu'avec l'objet de la loi instaurant la différence de traitement fiscal, à savoir la volonté d'inciter la sortie par accords familiaux de ces indivisions involontaires, qui n'ont par nature pas vocation à durer et qui s'inscrivent fréquemment dans un contexte conflictuel où les désaccords entre indivisaires peuvent conduire à un blocage de la succession. Nous pensons donc que l'atteinte au principe d'égalité n'est pas inconstitutionnelle.

Il y aurait ensuite atteinte du principe d'égalité devant la loi au motif que l'article 150-0 A du code général des impôts instaure une différence de traitement entre indivisaires selon qu'ils sont ou non attributaires à l'issue du partage successoral. Là encore, la différence de traitement est certaine en raison du transfert de charge fiscale induit par le régime de faveur par rapport au schéma de principe. Mais là encore, l'existence d'une différence de situation entre les attributaires, qui seuls pourront disposer du bien, et les autres indivisaires, qui ne nous semble pas dépourvue de rapport avec l'objet de la loi fiscale, nous fait pencher pour un défaut de caractère sérieux.

Sur le terrain de la rupture d'égalité devant les charges publiques (grief invoqué à l'encontre des deux articles), en revanche, la question nous semble plus sérieuse. Il consiste à soutenir que l'attributaire n'est pas imposé à raison de son enrichissement réel, mais d'un enrichissement artificiellement surévalué du seul fait de l'effet déclaratif du partage de

l'indivision. Ce n'est pas faux, puisque la plus-value calculée à partir de la valeur vénale à la date de la succession n'est pas diminuée de la soulte pourtant acquittée par l'attributaire.

Or le Conseil constitutionnel juge qu'il appartient au législateur de déterminer les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des contribuables et exige que, dans ce cadre, il retienne des critères objectifs et rationnels en rapport avec l'objectif poursuivi par le dispositif fiscal en cause. Et il a développé dans ce cadre une jurisprudence particulièrement exigeante, notamment dans un contexte très proche en matière de plus-value de cession. Ainsi, par une décision n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, il a censuré le fait d'imposer une plus-value de cession des valeurs mobilières ayant fait l'objet d'une donation récente en retenant la valeur d'acquisition par le donateur et non leur valeur à la date de la donation. Il l'a fait au motif que le législateur faisait ainsi peser sur les donataires une « imposition supplémentaire sans lien avec leur situation mais liée à l'enrichissement du donateur antérieur au transfert de propriété des valeurs mobilières ». Dans un autre domaine, il a censuré la taxe sur la publicité diffusée par les chaînes de télévision en tant qu'elle incluait dans son assiette des sommes dont le contribuable ne bénéficiait pas, au motif que « lorsque la perception d'un revenu ou d'une ressource est soumise à imposition, celle-ci doit être acquittée par celui qui dispose de ce revenu ou de cette ressource ». Mme M... a raison de faire valoir qu'elle ne bénéficie pas de la part de la plus-value imposable correspondant à la soulte versée à ses trois sœurs.

Soulignant ce point, nous ne disons pas (ce n'est d'ailleurs pas notre rôle) que le dispositif est nécessairement inconstitutionnel. Le Conseil constitutionnel admet que des dérogations à ces principes puissent parfois être admises, et des motifs existent ici. Est en jeu notamment l'équilibre financier du dispositif incitatif dont nous avons vu qu'il correspondait à un motif d'intérêt général, car si l'on venait à maintenir la fiction d'absence de plus-value réalisée par les non-attributaires à raison de la perception de la soulte tout en autorisant l'attributaire à déduire cette dernière du montant de sa plus-value de cession, il y aurait inmanquablement perte d'une matière imposable.

Cet élément ne suffit pas à nous rassurer, car le Conseil constitutionnel est réticent à admettre que des motifs financiers conduisent à faire peser sur les contribuables des charges déconnectées de leurs capacités contributives. Mais il se combine avec une autre particularité de l'affaire par rapport au précédent de 2012, tenant au fait que n'est pas ici en cause un revenu imposé entre les mains d'un contribuable alors qu'il est perçu par un autre, mais une charge qu'il est interdit au contribuable légitime, car détenteur du bien imposé, de déduire de sa valeur. En d'autres termes, le contribuable n'est pas tant imposé sur la soulte perçue par un autre que sur une plus-value qu'il réalise et dont on lui interdit seulement de déduire le montant de la soulte. La différence peut paraître rhétorique, mais elle traduit le fait que, contrairement au donataire du précédent de 2012, l'attributaire est juridiquement propriétaire des biens cédés à compter de la succession et bénéficie seul, à l'inverse des autres indivisaires, de la valorisation des titres entre la date du partage et celle de la cession. La non-déduction de la soulte peut être regardée comme la contrepartie de ces avantages, dont il n'aurait pas nécessairement bénéficié sans l'effet incitatif du dispositif fiscal réputé avoir joué dans la décision des autres indivisaires de lui céder le bien.

Bref, nous ne croyons pas le dispositif condamné à la censure, mais pensons que les efforts nécessaires pour justifier une éventuelle conformité à l'article 13 de la Constitution sont trop importants pour que vous ne laissiez pas au Conseil constitutionnel le soin d'apprécier s'il convient de les consentir. Nous proposons donc de renvoyer la QPC.

Reste une petite question de périmètre du renvoi à opérer car, indépendamment même de la question qui nous paraît surmontable d'applicabilité au litige, nous conservons un doute sur l'opérance même des griefs à l'encontre de l'article 883, qui n'a servi que de matrice à une construction jurisprudentielle sur laquelle s'est ensuite appuyé le législateur pour mettre en place la différence de traitement découlant désormais de l'article 150-0 A (sur ce point, il faut relever que le IV visé par la QPC ne se comprend qu'en regard du I qui ne l'est pas, mais en est presque indivisible). Il reste que l'article 883 est dans le paysage et, petite difficulté d'espèce, qu'une partie des développements convaincants de Mme M... se trouvent dans le mémoire distinct qu'elle a consacré à l'article 883 – car elle a consacré un mémoire à chaque disposition. Compte tenu de cette petite particularité, nous proposons de forcer un peu le trait et de renvoyer, pour la bonne information du Conseil constitutionnel, les deux dispositions, même si une censure de l'article 883 n'est pas envisageable.

PCMNC – Renvoi de la QPC au Conseil constitutionnel.