

N° 401292
M. et Mme A...

9^e et 10^e chambres réunies
Séance du 26 septembre 2018
Lecture du 12 octobre 2018

CONCLUSIONS

Mme Marie-Astrid de Barmon, rapporteur public

En novembre 1991, Mme A... a fait apport à la société anonyme Les Editions du Voyage d'un fonds de commerce d'édition et de transactions publicitaires créé en 1979. La requérante a choisi d'exercer l'option pour le report d'imposition de la plus-value dégagée à cette occasion, offerte par l'article 151 octies du code général des impôts.

Le report d'imposition a pris fin en décembre 2008, lorsque les époux A... ont cédé les titres de la société Les Editions du Voyage reçus en rémunération de cet apport. La plus-value a échappé à l'impôt sur le revenu, M. et Mme A... ayant alors pu bénéficier du régime d'exonération prévu en faveur des dirigeants d'entreprise partant à la retraite par l'article 151 septies A du code général des impôts.

L'administration fiscale n'a pas remis en cause cette exonération d'impôt sur le revenu à l'issue de son contrôle sur pièces, mais a en revanche soumis la plus-value d'apport aux prélèvements sociaux (CSG sur les revenus du patrimoine, CRDS, prélèvement social de 2% et contribution additionnelle de 1,1 % au titre du financement du RSA).

Les époux A... ont contesté en vain ces impositions devant le tribunal administratif de Montpellier puis la cour administrative d'appel de Marseille. Ils se pourvoient régulièrement en cassation contre l'arrêt rendu par cette cour en leur défaveur le 9 mai 2016.

I. Leur argumentation principale repose sur un moyen nouveau en cassation mais d'ordre public - et donc opérant -, dès lors qu'il a trait au champ d'application de la loi fiscale.

Les requérants soutiennent que la plus-value litigieuse ne pouvait être imposée au titre de l'année 2008 à des prélèvements sociaux qui, à l'époque où elle a été constatée et placée en report d'imposition, en 1991, soit ne frappaient pas encore ce type de revenu, soit n'existaient tout simplement pas.

Selon M. et Mme A..., la CSG sur les revenus du patrimoine, instituée par l'article 132 de la loi de finances pour 1991¹, ne s'appliquait pas encore aux plus-values d'apport réalisées en 1991. A fortiori, poursuivent-ils, leur plus-value ne pouvait-elle être passible ni de la CRDS, créée par l'ordonnance du 24 janvier 1996 relative au remboursement de la dette sociale et entrée en vigueur à compter de l'imposition des revenus de l'année 1995, ni du prélèvement social de 2 % que la loi de financement de la sécurité sociale pour 1998 n'a

¹ Loi n° 90-1968 du 29 décembre 1990.

ajouté qu'à partir de l'imposition des revenus de 1997. Elle n'aurait pu davantage être soumise aux deux contributions additionnelles à ce prélèvement, qui ont rejoint le cortège des impositions sociales respectivement à compter des revenus de l'année 2003, en vertu de l'article 19 de la loi du 30 juin 2004 relative à la solidarité pour l'autonomie des personnes âgées et des personnes handicapées², puis des revenus de l'année 2008 en application de l'article 3 de la loi du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion³.

Autrement dit, la liste des impositions que supportera une plus-value serait figée à la date à laquelle celle-ci est constatée, l'option pour le report d'imposition à l'IR n'ayant pour effet que de différer sa taxation à cet impôt jusqu'à l'intervention de l'événement mettant fin au report, mais pas de la rendre passible de nouvelles contributions apparues entre-temps. Le pourvoi insiste en ce sens sur le fait que les contributions sociales sont des impositions distinctes de l'impôt sur le revenu, malgré une connexion forte entre leurs assiettes. Le report de l'imposition pour lequel a opté Mme A... ne concernant que l'impôt sur le revenu, il ne pourrait avoir d'effet que sur ce dernier, et tout autre prélèvement sur la plus-value aurait été définitivement purgé dès 1991.

Cette thèse ne peut prospérer.

Elle méconnaît en effet la distinction entre sursis d'imposition et report d'imposition. Les dispositifs de sursis d'imposition ont pour principe de « geler » l'ensemble des éléments de l'imposition à la date de la cession, de l'apport ou de l'échange qui fait naître cette plus-value, et repousse seulement à plus tard le moment où il faudra acquitter l'impôt ainsi calculé. Tous les paramètres de l'imposition sont entièrement déterminés dès la réalisation de la plus-value, le sursis équivalant à un simple différé de paiement d'une créance du Trésor déjà arrêtée. Dans le régime du sursis, fait générateur de la plus-value et fait générateur de l'imposition de la plus-value coïncident.

Le mécanisme du report d'imposition est différent : il repose quant à lui sur une dissociation entre le fait générateur de la plus-value, en l'occurrence l'apport du fond de commerce, et le fait générateur de l'imposition de cette plus-value, lequel est reporté à la survenue de l'événement mettant fin au report, par exemple la cession des titres reçus en échange de l'apport. C'est la réalisation de ce dernier événement qui entraîne la naissance de la créance du Trésor. Votre décision *M. E...* du 10 avril 2002 juge ainsi que l'article 151 octies du CGI, également en litige dans notre affaire, institue non un report de paiement mais un report d'imposition ayant pour effet de rattacher le fait générateur de l'imposition de la plus-value à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report (*M. E...*, 10 avril 2002, n° 226886, RJF 2002 n° 788 ; ccl du président Bachelier, BDCF 2002 n° 95).

Il en résulte que, si le montant de la plus-value placée en report est cristallisé à la date de sa réalisation, son imposition est établie en fonction des dispositions en vigueur à la date de la fin du report. Il en va ainsi du taux d'imposition, qui est celui applicable à la date de l'événement mettant fin au report (décision *de E...* précitée).

² Cf 2 de l'article 11 de la loi n° 2004-626 du 30 juin 2004 codifié à l'article L. 14-10-4 CASF, et 2° du II de l'article 19 pour son entrée en vigueur.

³ Cf article 3 de la loi n° 2008-1249, codifié à l'art. 262-24 III du CASF, instaurant une contribution additionnelle de 1,1 % adossée au prélèvement social prévu à l'article 1600-0-F bis. Et art. 28 pour son entrée en vigueur.

Une partie des modalités d'imposition de la plus-value n'est ainsi connue du contribuable que lorsque le report cesse. Concrètement, le redevable qui choisit de placer l'imposition en report – lorsque, comme en l'espèce, il s'agit bien d'une option qu'il est libre d'exercer – peut espérer bénéficier d'un allègement de sa charge fiscale décidé entre la réalisation de la plus-value et sa taxation ultérieure, par exemple une baisse de taux ou un mécanisme d'exonération créé entre-temps, comme celui dont ont bénéficié M. et Mme A... au titre de l'impôt sur le revenu. Mais il s'expose aussi à une aggravation des conditions d'imposition de sa plus-value. Comme le souligne le président Bachelier dans ses conclusions sur la décision, « *il prend ainsi le risque d'une augmentation ultérieure du taux de l'impôt ou de l'apparition de nouveaux prélèvements venant majorer l'imposition* ».

Car l'aléa lié à l'option pour le report d'imposition ne se limite pas aux seuls paramètres de calcul de l'impôt au titre duquel le report a été sollicité ; il fait peser plus largement une incertitude sur la nature des impôts que la plus-value devra supporter.

C'est la voie dans laquelle vous vous êtes nettement engagés dans votre décision *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c. M. C...* du 10 décembre 1999, aux conclusions du président Arrighi (n° 196102, RJF 2000 n° 307). L'intéressé avait demandé à bénéficier de l'étalement d'une plus-value d'échange de droits sociaux réalisée en 1989 sur cette année et les quatre années suivantes, comme le permettait le 1 bis de l'article 160 du CGI. Vous avez jugé que la fraction de cette plus-value dont l'imposition se trouvait ainsi reportée sur l'année 1990 était imposable à la CSG sur les revenus du patrimoine, bien que cette nouvelle contribution ait été créée postérieurement à la réalisation de la plus-value et que M. C... ne pouvait évidemment anticiper cette évolution des règles d'imposition lorsqu'il avait opté pour l'étalement de l'imposition à l'impôt sur le revenu un an auparavant. Faute dans la loi de disposition subordonnant l'assujettissement à la CSG à la condition que les revenus aient été perçus à compter du 1^{er} janvier 1990, vous avez décidé que la fraction de la plus-value de 1989 dont l'imposition se trouvait rattachée à l'année 1990 du fait de l'étalement était bien un revenu retenu pour l'établissement de l'impôt de 1990, passible à ce titre du nouvel impôt. Ainsi, concluait le président Arrighi, chaque fraction de la plus-value est traitée comme si le fait générateur avait lieu au cours de l'année à laquelle elle devient rattachée ; pour chacune des années d'étalement, il y a lieu d'appliquer les règles d'imposition en vigueur pour l'année en cause, et non celles applicables à l'année où le revenu a été effectivement perçu ou réalisé.

Ce précédent nous semble transposable au cas présent.

Il concernait certes un mécanisme d'étalement du revenu et non d'étalement de l'imposition de ce revenu, mais l'effet de ce dispositif est semblable à celui d'un report d'imposition pour ce qui nous occupe. L'étalement a bien lui aussi pour conséquence de différer à une année ultérieure le fait générateur de l'imposition d'une plus-value réalisée et cristallisée dans son montant à la date de sa réalisation.

En outre, pas davantage que dans la loi de finances pour 1991, on ne trouve dans l'ordonnance de 1996 instituant la CRDS ou dans la loi de 1997 créant le prélèvement social sur les revenus du patrimoine de dispositions limitant le champ d'application de ces nouvelles impositions aux revenus effectivement perçus à compter de l'année de leur création. L'ordonnance fondatrice de la CRDS se contente d'instituer une contribution perçue à

compter de 1996 tandis que la LFSS pour 1998 crée un prélèvement qui s'applique à compter de l'imposition de revenus de 1997. Et si les articles 19 de la loi du 30 juin 2004 et 28 de la loi du 1^{er} décembre 2008 instituant les contributions additionnelles à ce prélèvement, prévoyant qu'elle s'applique respectivement à partir des revenus des années 2003 et 2008 sont moins nets, la logique de ces impositions est clairement celle de taxes additionnelles au prélèvement de 2 %, de sorte que nous ne voyons pas dans cette menue différence rédactionnelle une accroche suffisante pour juger que la plus-value dégagée par les époux A...serait passible du prélèvement et non des contributions additionnelles à ce dernier. Les textes organisant l'entrée en vigueur de ces quatre prélèvements ne comportent pas de dispositions spécifiques sur le sort des plus-values en report ou l'année de perception des revenus qui permettraient aux époux A... d'échapper aux conséquences du rattachement de l'imposition de la plus-value à l'année 2008 qu'emporte l'option pour le report d'imposition.

C'est donc au regard des seules dispositions fiscales en vigueur en décembre 2008, lorsque ce report a pris fin, que doivent être déterminées les impositions grevant la plus-value litigieuse (cf également sur ce point, les conclusions d'E. Cortot-Boucher sur votre décision *Min. chargé du budget c. M. D...*, 3 décembre 2014, n° 364506). A cette date, le II bis de l'article L. 136-6 du code de la sécurité sociale prévoyait la soumission à la CSG des plus-values à long terme exonérées en application de l'article 151 septies A du CGI comme en l'espèce. C'est au 5 de l'article 1600-0 H de ce code, dans sa rédaction issue de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008⁴, que l'on trouve la base légale de l'assujettissement d'une telle plus-value exonérée d'IR à la CRDS. Le prélèvement social sur les revenus du patrimoine était perçu en 2008 sur le fondement des dispositions combinées des articles 1600-0 F bis du CGI et 245-14 du code de la sécurité sociale, lequel renvoie à l'assiette de la CSG fixée à l'article L. 136-6 de ce code. Les contributions additionnelles à ce prélèvement étaient exigibles sur les revenus rattachés à l'année 2008 en application des articles L. 14-10-4 et L. 262-24 III du code de l'action sociale et des familles.

La cour n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant implicitement que la plus-value en litige entraînait dans le champ d'application des diverses contributions sociales créées entre 1990 et 2008. Le premier moyen sera écarté.

II. Le second porte sur l'assiette de ces contributions.

En 1991, l'apport du fonds de commerce à la société Les Editions du Voyage avait dégagé une plus-value d'environ 1 176 000 euros, correspondant à la valeur des titres de cette société reçus en échange. 18 ans plus tard, en 2008, les époux A... n'ont retiré que 200 000 euros de la cession de ces titres, subissant ainsi une moins-value de cession de valeurs mobilières de près d'un million d'euros.

Pour échapper en presque totalité aux prélèvements sociaux, les époux A... voudraient qu'ils aient pour base la différence entre le prix retiré de la cession des titres et leur valeur d'acquisition lors de l'apport. Ils reprochent à la cour d'avoir commis une erreur de droit en leur refusant l'imputation de la moins-value constatée en 2008 sur la plus-value réalisée en 1991.

⁴ Loi n° 2008-776 du 4 août 2008, article 121.

Mais les requérants ne peuvent pas davantage obtenir gain de cause sur ce terrain subsidiaire.

En vertu des dispositions du CGI, du code de la sécurité sociale et du CASF déjà citées, les contributions sociales, lorsqu'elles sont exigibles, sont assises sur une base identique à celle retenue pour l'établissement de l'impôt sur le revenu. Par conséquent, s'applique aussi à l'assiette des contributions sociales la règle de la « tunnellation » qui, en matière d'impôt sur le revenu, interdit d'imputer une moins-value sur une plus-value de nature différente. Au sein même de la catégorie des plus-values professionnelles à long terme, vous refusez ainsi la compensation d'une plus-value réalisée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux avec des moins-values relevant de la catégorie des bénéfices agricoles, pour le calcul de la CSG et de la CRDS comme de l'impôt sur le revenu (voyez votre décision du 23 novembre 2007, *Soulas*, n° 295601, aux T.). Comme l'a jugé la cour, il est a fortiori exclu d'imputer la moins-value de cession de valeurs mobilières enregistrée en 2008, qui relève du régime des plus-values des particuliers, sur la plus-value réalisée en 1990, de nature professionnelle puisqu'elle résulte de l'apport d'une entreprise individuelle à une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Surtout, la mécanique du report d'imposition s'oppose là encore aux prétentions des requérants.

Le report d'imposition d'une plus-value d'apport ne change pas son quantum, figé au moment de sa réalisation. Le prix auquel les titres reçus en échange de l'apport sont cédés par la suite demeure sans incidence sur le montant de la plus-value initiale. Vous refusez de compenser deux gains ou pertes distincts, taxés chacun à raison de leur nature propre : la plus ou moins-value résultant de l'apport et celle constatée lors de la cession ultérieure des titres. Votre décision *Min. c. M. B...* du 28 mai 2004 juge ainsi que la plus-value réalisée à l'occasion de l'échange de droits sociaux et dont l'imposition a été reportée à la demande du contribuable en vertu du I ter de l'article 160 du CGI est distincte de la moins-value réalisée lors de la revente à perte des titres reçus en échange, et vous avez censuré pour erreur de droit l'arrêt de cour admettant l'imputation de la seconde sur la première, en l'absence de disposition législative l'autorisant expressément (n° 256090, RJF 2004 n° 888, ccl du président Bachelier).

Contrairement à ce que soutiennent les époux A..., il ne suffit donc pas qu'aucune disposition ne prohibe explicitement la compensation qu'ils demandent ; il aurait fallu que la loi fiscale applicable en 2008 prévoie expressément la possibilité d'opérer une telle imputation pour les opérations placées sous le régime de report de l'article 151 octies, ce qui n'était pas le cas.

Vous écarterez ce dernier moyen, ce qui vous conduira à rejeter le pourvoi, y compris les conclusions tendant à la mise en œuvre de l'article L. 761-1 du CJA.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi.