

N° 226886

M. de Chaisemartin

ORIGINAL

Séance du 18 mars 2002

Lecture du 10 avril 2002

8/3 SSR

CONCLUSIONS
du COMMISSAIRE du GOUVERNEMENT Gilles BACHELIER

Le litige qui vous est soumis pose la question inédite de savoir si pour le régime du report d'imposition de plus-values prévu à l'article 151 octies du code général des impôts, les règles applicables pour le calcul de l'imposition sont celles en vigueur lors de l'année de réalisation de la plus-value ou lors de l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition ?

I Le litige est apparu dans les circonstances suivantes.

M. Charles de Chaisemartin, aujourd'hui avocat honoraire au Conseil d'Etat et à la Cour de Cassation, a apporté en 1981 à la société civile professionnelle de Chaisemartin-Barthélémy le droit de présenter cette société à l'agrément du Garde des sceaux conformément aux dispositions de l'article 13 du décret du 15 mars 1978. A cette occasion une plus-value d'apport afférente aux immobilisations non amortissables a été constatée. Il a exercé en 1982 l'option pour le report d'imposition de cette plus-value prévue à l'article 151 octies du CGI.

Ultérieurement il a racheté les parts de la SCP détenues par Maître Barthélémy concomitamment à la constitution de la société et s'est retrouvé alors détenteur de l'intégralité des 3600 parts sociales. Il a cédé ultérieurement la moitié de ses parts à son fils – les plus-values réalisées à cette occasion ont été imposées en tant que telles- et en 1991, l'autre moitié à Maître Courjon, le prix de cette cession étant versé en 1992.

Le contribuable a souscrit en 1993 une déclaration modèle 2035 faisant apparaître une plus-value globale de 3 523 952 F (527 223,02 €) dont 1 253 702 F (191 125,64 €) au titre du report d'imposition de 1981. La totalité de la plus-value déclarée a été imposée au taux de 16%. M.de Chaisemartin a contesté l'application de ce taux et soutenu que le taux à retenir devait être le taux de 11% en vigueur jusqu'à la loi n°90-1168 du 29 décembre 1990 portant loi de finances de 1991.

Le tribunal administratif de Paris lui a donné partiellement gain de cause en estimant que la plus-value réalisée en 1981 et bénéficiant du report d'imposition devait être imposée au taux applicable en 1981. Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie a relevé appel de ce jugement et le contribuable a formé un appel incident. Par arrêt du 29 juin 2000 (n°98-4517 : Droit Fiscal 2001 n°15 comm.343, concl. D.Mortelecq) contre lequel celui-ci se pourvoit régulièrement en cassation, la cour administrative d'appel de Paris a accueilli cet appel principal et rejeté son recours incident.

I L'arrêt est critiqué en premier lieu en ce qu'il statue sur le recours du ministre.

A) Avant d'examiner les moyens du requérant, il convient de rappeler la législation applicable et son évolution. Deux séries de dispositions concernent le présent litige.

D'une part, selon le I de l'article 93 quater du code général des impôts, les plus-values de caractère professionnel réalisées sur des immobilisations sont soumises au régime des articles 39 duodecimes à 39 quindecimes c'est-à-dire au régime des plus-values à court terme ou à long terme prévu pour les entreprises industrielles ou commerciales. L'article 39 quindecimes prévoit que le montant net des plus-values à long terme fait l'objet d'une imposition séparée au taux de 16%. Mais, dans sa rédaction en vigueur en 1981, le 3^{ème} alinéa de l'article 93 quater I prévoyait que pour les contribuables exerçant une profession non commerciale le taux d'imposition de la plus-value à long terme était ramené à 11%. Cependant l'article 19-I de la loi de finances pour 1991 a abrogé cette disposition et supprimé en conséquence toute disparité de traitement entre les professions.

D'autre part, par l'article 12 de la loi n°80-1094 du 30 décembre 1980 portant loi de finances pour 1981 (Droit fiscal 1981 n°2-3 comm.84), le législateur a cherché à encourager la transformation des entreprises individuelles en société. Or cette transformation entraîne la taxation immédiate des plus-values constatées à l'occasion de l'apport alors que celui-ci ne se traduit pas pour l'entrepreneur individuel par la perception de liquidités dans la mesure où la rémunération de cet apport s'effectuera par l'attribution d'actions ou de parts sociales. Afin d'éviter que cette taxation soit de nature à faire obstacle à la réalisation de l'opération, le Parlement a prévu un mécanisme qui permet d'éviter une imposition immédiate. Ce dispositif, codifié à l'article 151 octies du CGI, est le suivant : les plus-values soumises au régime des articles 39 duodecimes à 39 quindecimes et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice d'une activité professionnelle peuvent faire l'objet pour les plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables d'un report d'imposition jusqu'à la date de la cession à titre onéreux ou du rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. Autrement dit, la taxation de la plus-value est reportée au moment où la cession effective des biens non amortissables dégagera des liquidités.

B) La cour juge que dans le cas où le contribuable bénéficie de ce report, l'imposition de la plus-value est établie au titre de l'année au cours de laquelle intervient l'événement mettant fin audit report et qu'en optant pour le report d'imposition le contribuable accepte de voir la plus-value imposée selon les règles et les taux applicables à cette année ultérieure. Cette dernière référence renvoie à une formule utilisée par le Conseil constitutionnel à propos d'une disposition prévoyant la faculté pour un redevable d'opter pour le régime d'un sursis d'imposition (Cons. Const. 7 novembre 1997 n°97-391DC : RJF 12/97 n°1161, Droit Fiscal 1997 n°48, comm. 1220). Le requérant soutient qu'en statuant ainsi la cour a insuffisamment motivé son arrêt et commis une erreur de droit.

1) Le moyen tiré de l'insuffisance de motivation reproche au juge d'appel de n'avoir pas clairement posé la question de l'articulation des textes précités et par suite, de n'avoir pas indiqué si la règle à retenir devait être celle du fait générateur de la plus-value, à savoir l'apport en 1981, ou celle de l'année d'imposition de cette plus-value c'est-à-dire l'année 1992. Mais l'arrêt est dépourvu de toute ambiguïté et prend clairement position sur l'année à retenir.

2) Le moyen fondé sur l'erreur de droit repose sur divers arguments qui ne commandent pas votre réponse.

a) Il est soutenu que le mode de calcul de la plus-value est par principe arrêté au jour de transfert de propriété qui en est la cause. Le requérant se prévaut à cet égard de votre décision Gonzalez de Gaspard (16 mai 1990 n°88782 et 95932 : RJF 7/90 n°825, Droit fiscal 1990 n°48 comm.2209). La plus-value est donc calculée au jour de l'apport à la société civile professionnelle et non à celui de l'imposition. Dès lors, il convient d'en tirer la conséquence logique que le fait générateur est l'événement qui commande l'application des règles de fond qui existent à la date de son apparition et de considérer que le taux applicable est le taux existant au jour de la réalisation de la plus-value. Le requérant fait aussi valoir que ce raisonnement est celui qui a été adopté par vos commissaires du gouvernement M. Lobry et Mme Hagelsteen.

M.de Chaisemartin cite en extraits les conclusions de M. Lobry relatives à un litige concernant pour un notaire l'application de l'article 93-4 du CGI alors applicable et dont la rédaction est assez voisine de celle de l'article 151 octies dans la mesure où elle prévoyait que l'imposition de la plus-value constatée lors de l'apport par un associé de la clientèle ou des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession à une société civile professionnelle est reportée au moment où s'opèrera la transmission ou le rachat des droits sociaux de cet associé. Votre commissaire indiquait : « Il faut bien noter en effet que l'institution du report d'imposition n'a pas pour effet d'effacer le fait générateur de l'impôt qui est constitué par la réalisation de la plus-value dégagée au moment, soit de la cession des éléments d'actif de l'office soit de leur apport en société (CE 29 décembre 1978 n°8758 : RJF 2/79 n°76, concl. à Droit fiscal 1979 n°16 comm.582).

Mais ni votre décision ni même ces conclusions ne prennent parti sur la question qui est présentement en litige. En effet, cette affaire concernait la dissolution d'une société civile professionnelle et le contribuable soutenait que le fait générateur de l'imposition de la plus-value en report d'imposition, à savoir la transmission ou le rachat des droits sociaux, n'existait pas dans la mesure où il avait repris ses apports sans avoir jamais cédé à quiconque les parts sociales représentatives de ces apports, ces parts ayant été purement et simplement annulées. Le passage des conclusions dont le requérant se prévaut signifie seulement que la réalisation de la plus-value lors de l'apport constitue un fait générateur que le report d'imposition ne modifie pas. Autrement dit, l'assiette de l'impôt n'est pas influencée par le report d'imposition mais il n'en résulte pas nécessairement que l'imposition ultérieure de la plus-value sera établie suivant les règles notamment de taux qui étaient en vigueur lors de l'apport initial.

Le requérant invoque également les conclusions de Mme Hagelsteen que vous avez suivies dans votre décision M.Caviézel (28 juin 1991 n°114911 : RJF 8-9/91 n°1095, concl. à Droit Fiscal 1992 n°10 comm.55). Dans cette affaire était en cause l'application de l'article 238 terdecies du CGI dans sa rédaction alors applicable relatif à l'imposition de la plus-value dégagée lors de la cession d'un terrain non bâti dans le cas où cette cession est rémunérée par la remise d'immeubles ou de fractions d'immeubles à édifier sur ce terrain. Dans ce cas l'imposition de la plus-value est établie au titre de la cinquième année qui suit l'achèvement des constructions.

Votre commissaire a distingué les règles applicables suivant qu'il s'agit d'un report d'imposition ou d'un report de paiement et soutenu qu'en l'espèce le législateur avait entendu instituer un report d'imposition de sorte que le délai de prescription se déterminait par rapport à l'année au titre de laquelle l'imposition était effectuée et non par rapport à celle de la réalisation de la plus-value. Il n'est fait état à aucun moment du fait que pour distinguer entre report de paiement ou report d'imposition, il y a lieu de rechercher à quel exercice est rattaché le calcul de la plus-value.

b) La réponse au moyen dépend de la nature du report institué par le législateur.

Le report de paiement s'analyse comme un simple différé de paiement accordé au contribuable. Il n'y a qu'un fait générateur et la taxation est seulement gelée. Dans ce cas la mise en recouvrement est différée mais elle est établie suivant les modalités et le taux d'imposition applicable au titre de l'année de réalisation du revenu imposable (D. adm. 4B-2512 &44). Cependant une plus-value soumise à ce régime réalisée au titre d'un exercice N ne pourra échapper à l'imposition en étant imputée sur des moins-values ou sur un déficit constaté au cours de l'exercice ultérieur où s'effectue le paiement de l'impôt.

Vous avez ainsi analysé comme bénéficiant d'un report de paiement la plus-value à long terme réalisée à la suite de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'immeubles figurant à l'actif. Vous fondant sur les travaux préparatoires, vous jugez que le différé d'imposition de deux ans prévu par l'article 39 quinquies I 1° du CGI ne permet pas à une société d'imputer cette plus-value réalisée au cours de l'exercice N sur ses résultats déficitaires de l'exercice N+2 (CE 30 avril 1986 n°43027, SA Etablissements Michel : RJF 6/86 n°574, concl. contr.Ph.Martin : Droit fiscal 1986 n°52 comm. 2380 ; CE 13 mai 1987 n°44459 RJF 7/87 n°730 ,Droit Fiscal 1987n°40 comm. 1717). La note en pied de l'arrêt de 1986 publiée à la RJF indique que l'administration avait appliqué à la plus-value le taux de 15% en vigueur en 1975 et non celui moins élevé en vigueur en 1973. Mais ce moyen sur l'erreur de taux n'est pas d'ordre public et il n'était pas soulevé.

En revanche dans le régime du report d'imposition l'assiette de la plus-value reste calculée selon les modalités applicables pendant l'année de sa réalisation mais le montant de l'imposition est arrêtée suivant les modalités, notamment de taux, en vigueur à la date où l'imposition est établie. Le contribuable prend ainsi le risque d'une augmentation ultérieure du taux de l'impôt ou de l'apparition de nouveaux prélèvements venant majorer l'imposition.

Il peut aussi espérer que le taux diminuera et dans ce cas il n'est pas douteux que si l'administration fait application des règles en vigueur l'année où la plus-value sera imposée, aucun litige n'apparaîtra sur la détermination du taux applicable. Par ailleurs, dans l'hypothèse d'un report d'imposition, la plus-value de l'exercice N pourra le cas échéant être compensée par imputation au titre de l'année d'extinction du report d'imposition soit sur des moins-values de même nature lorsqu'elle relève du régime du long terme soit sur le déficit constaté.

Ainsi vous avez qualifié de report d'imposition le dispositif prévu par l'article 238 nonies du CGI relatif à l'imposition de la plus-value réalisée lors de la cession d'un immeuble à une collectivité publique. Ce texte permet au contribuable de demander que la plus-value soit rapportée au revenu de l'année au cours de laquelle l'indemnité a été effectivement perçue (CE 2 juin 1982 n°18829 : RJF 7/82n°671, Droit fiscal 1982 n°44 comm. 2028).

De même, l'étalement sur cinq ans prévu par l'article 160 I bis du CGI alors en vigueur pour les plus-values réalisées avant le 1er janvier 1999 en cas d'échange de titres ne constituait pas un dispositif de répartition de l'impôt à payer mais une règle de répartition de l'assiette en plusieurs fractions dont chacune était rattachée à une année d'imposition différente. Puisqu'il s'agit alors d'un report d'imposition, les règles d'imposition à appliquer sont celles qui sont en vigueur pour chacune des années d'étalement et non celles qui sont en vigueur lors de la perception ou de la réalisation du revenu. Ainsi une plus-value réalisée en 1989 et bénéficiant de l'étalement est légalement assujettie pour la fraction étalée en 1990 à la contribution sociale généralisée à laquelle sont soumis les revenus du patrimoine en vertu de l'article 132 de loi de finances pour 1991 (CE 10 décembre 1999 n°196102, Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie/ Boursin : RJF 2/00 n°307, concl. J. Arrighi de Casanova : Droit fiscal 2000 n° 9 comm.150). Cette solution est en harmonie avec celle que vous avez retenue pour l'étalement des revenus exceptionnels qui était prévu par l'article 163 du CGI. La majoration exceptionnelle de 1975 ne doit s'appliquer qu'aux cotisations d'impôt sur le revenu à raison de la fraction de la plus-value imposée au titre de cette année-là et non sur les années d'étalement antérieures à la création de cette majoration (CE 16 décembre 1981 n°23102 : RJF 2/82 n°118).

En l'espèce la cour n'a commis aucune erreur de droit en estimant que le mécanisme prévu par l'article 151 octies du CGI caractérisait un report d'imposition et non un report de paiement. Il n'y a donc eu aucune cristallisation du taux de l'imposition de la plus-value réalisée en 1981 mais dont l'assujettissement effectif était subordonné à la réalisation d'un événement ultérieur.

En effet et d'une part, il existe une dissociation entre le fait générateur de la plus-value et le fait générateur de l'imposition de cette plus-value. Le fait générateur de la plus-value est constitué par la date de la cession. Son montant sera déterminé selon les règles en vigueur à cette date. Mais l'imposition de la plus-value dépend de la réalisation d'un événement ultérieur qui ne peut être déterminé par avance. C'est l'intervention de cet événement qui constitue le fait générateur de l'imposition de la plus-value et qui entraîne la naissance de la créance du Trésor. Tant que cet événement ne se produit pas, aucune imposition ne peut être légalement réclamée au redevable. Dans ce cas, le taux d'imposition à retenir lors de l'extinction du report peut être différent de celui en vigueur lors de la réalisation de la plus-value.

D'autre part la finalité de cette disposition législative a été d'encourager la transformation des entreprises individuelles en sociétés et afin de réaliser cet objectif, il y a une neutralisation des conséquences immédiates de cette transformation susceptible de générer des plus-values. L'esprit de ce texte n'a pas été d'accorder le report de paiement d'une imposition à raison d'une opération qui ne conduit à la perception d'aucune liquidité mais seulement de différer sur option l'imposition d'une plus-value qui était mise en parenthèse pendant la période où le contribuable ne cédait pas ses droits sociaux reçus en rémunération de son apport.

C) M.de Chaisemartin critique aussi l'arrêt en ce qu'il juge que les instructions 4B-5-83 du 8 août 1983 et 5 G-4-91 du 1^{er} février 1991 dont il s'était prévalu sur le terrain de l'article L 80A du LPF ne donnent pas des règles régissant le report d'imposition une interprétation différente de celle découlant de la loi fiscale. Il soutient que la cour en a dénaturé les termes.

Mais si le paragraphe 22 de l'instruction de 1983, qui commente l'article 12 de la loi de finances pour 1981, prévoit effectivement que le montant des plus-values dégagées lors de l'apport de biens non amortissables est calculé selon les règles en vigueur au moment de cet apport, il précise aussi que « lorsqu'un événement mettant fin au sursis se réalise, l'imposition est effectuée au titre de l'année au cours de laquelle cet événement intervient : les plus-values à long terme sont imposées d'après le taux en vigueur au titre de cette année ; les plus-values à court terme sont ajoutées aux revenus de la même année. Leur imposition est effectuée d'après le barème et la situation de famille de cette année ». Par ailleurs, l'instruction du 1^{er} février 1991 a pour seul objet de commenter les dispositions de l'article 19-1 de la loi de finances pour 1991 portant le taux d'imposition de 11 à 16% . Dès lors la cour n'a nullement dénaturé ces instructions en jugeant à juste titre qu'elles se bornaient à commenter la loi fiscale sans rien y ajouter.

II L'arrêt est critiqué en second lieu en ce qu'il rejette l'appel incident du contribuable.

Le requérant a soutenu devant le juge du fond qu'ayant biffé dans sa déclaration de revenus la mention préimprimée relative au taux de 16% et l'ayant remplacé par le taux de 11% et ayant justifié cette substitution par une note annexe, l'administration ne pouvait légalement faire application du taux de 11% sans mettre en œuvre la procédure de redressement contradictoire prévue aux articles L55 et suivants du livre des procédures fiscales.

La cour a rejeté cette argumentation au motif que le taux d'imposition applicable résulte non de la déclaration du contribuable mais des termes mêmes de la loi et que le service s'était borné à appliquer aux bases déclarées par le contribuable le taux réel seul légalement applicable.

Ce motif est à l'abri de toute critique contrairement à ce que M. de Chaisemartin soutient en reprenant son argumentation d'appel. Le taux applicable à un revenu n'est pas au nombre des éléments soumis à déclaration et le contribuable n'a ni sur la déclaration ni sur une note annexe à prendre parti sur le taux qui lui paraît légalement devoir être retenu. Il ne saurait donc vous convaincre d'admettre une extension du champ d'application des obligations déclaratives et en conséquence de la procédure de redressement. Si un contribuable estime qu'une erreur a été commise, il lui appartient de présenter une réclamation et le cas échéant de saisir le juge de l'impôt.

Précisons que la cour a eu raison de rejeter le moyen sans qu'il soit besoin de se prononcer sur la recevabilité de l'appel incident. Celui-ci était en effet irrecevable puisque la réclamation ne portait que sur la plus-value de 1981 en report d'imposition et non sur la plus-value réalisée en 1992 de sorte que les conclusions incidentes auraient eu pour effet si elles avaient été accueillies de permettre au contribuable d'obtenir la décharge d'une somme non contestée dans la réclamation.

PAR CES MOTIFS

Nous concluons au rejet de la requête de M. de Chaisemartin.