

N° 1902865

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme A...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Hélène Le Toullec
Rapporteur

Le tribunal administratif d'Orléans

Mme Véronique Doisneau-Herry
Rapporteur public

3^{ème} chambre

Audience du 15 mars 2021
Décision du 29 mars 2021

19-04-02-08-01
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire enregistrés le 2 août 2019 et 7 septembre 2020, M. et Mme C... A..., représentés par Me E., avocat, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 ;

2°) de leur allouer les intérêts moratoires au taux légal sur le fondement de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat la somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

- le service ne pouvait se placer sur le terrain de l'article 150-0 D ter du code général des impôts et devait examiner leur situation au regard de la doctrine relative aux co-fondateurs ;

- dès lors qu'ils ne remplissent effectivement pas les conditions du I de l'article 150-0 D ter, le service ne pouvait faire application du IV de ce même article ;

- les rectifications relatives aux cessions de titres, réalisées en 2013, devaient donc leur être notifiées au titre de l'année 2013 et les rectifications relatives à la perception d'un complément de prix en 2014 devaient leur être notifiées au titre de l'année 2014 ;

- à défaut de proposition de rectification adressée avant le 31 janvier 2016 pour l'imposition du prix de cession au titre de 2013 et à défaut de proposition de rectification

adressée avant le 31 décembre 2017 pour l'imposition du complément de prix au titre de 2014, les impositions supplémentaires au titre de 2015 doivent être annulées ;

- l'application de la majoration pour manquement délibéré n'est pas fondée alors qu'ils revendiquaient en toute bonne foi une mesure de tolérance administrative.

Par un mémoire enregistré le 4 mars 2020, directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. et Mme A... ne sont pas fondés.

Vu les autres pièces du dossier.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Le Toullec, premier conseiller,
- et les conclusions de Mme Doisneau-Herry, rapporteur public

Considérant ce qui suit :

1. M. et Mme A... ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle au titre des années 2014, 2015 et 2016. A l'issue du contrôle, l'administration fiscale, par une proposition de rectification du 27 novembre 2017, a, au titre de l'année 2015, remis en cause l'abattement renforcé prévu à l'article 150-0 D ter du code général des impôts revendiqué par M. et Mme A... sur des plus-values réalisées le 8 octobre 2013, postérieurement à la vente de leurs actions qu'ils détenaient dans la SA CCG Immobilier pour un montant de 30 458 euros, et le 12 décembre 2013, à la suite de la vente des actions que M. A... détenait dans la société SAS Ng.C pour un montant de 678 401 euros ainsi que sur un complément du prix perçu le 30 juin 2014 par M. A... sur la vente des actions de la SA Ng.C d'un montant de 191 198 euros. L'administration a alors déterminé, au titre de l'année 2015, une plus-value imposable d'un montant de 312 287 euros. Après des observations du 29 janvier 2018 présentées par M. et Mme A..., le maintien par l'administration des rectifications proposées dans sa réponse du 14 février 2018 et l'échec du recours hiérarchique du 5 avril 2018 et de l'interlocution du 20 juin 2018, les suppléments d'impôts sur le revenu et de contributions sociales au titre des trois années contrôlées ont été mis en recouvrement le 31 octobre 2018. M. et Mme A... ont contesté les cotisations supplémentaires mis à leur charge au titre de l'année 2015 pour un montant de 188 913 euros par une réclamation du 7 décembre 2018 qui a été rejetée par une décision de l'administration du 6 juin 2019. M et Mme A... demandent la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015.

Sur le bien-fondé des impositions litigieuses :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

2. Aux termes de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, dans sa version en vigueur aux impositions en litige : « I.- *L'abattement prévu à l'article 150-0 D bis, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, s'applique dans les mêmes conditions, à l'exception de celles prévues au V du même article, aux gains nets réalisés lors de la cession à titre onéreux d'actions, de parts ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts, si les conditions suivantes sont remplies : / 1° La cession porte sur l'intégralité des actions, parts ou droits détenus par le cédant dans la société dont les titres ou droits sont cédés ou sur plus de 50 % des droits de vote ou, en cas de la seule détention de l'usufruit, sur plus de 50 % des droits dans les bénéfices sociaux de cette société ; / 2° Le cédant doit : /a) Avoir exercé au sein de la société dont les titres ou droits sont cédés, de manière continue pendant les cinq années précédant la cession et dans les conditions prévues au 1° de l'article 885 O bis, l'une des fonctions mentionnées à ce même 1° ; (...) / c) Cesser toute fonction dans la société dont les titres ou droits sont cédés et faire valoir ses droits à la retraite dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / (...) IV.- En cas de non-respect de la condition prévue au 4° du I à un moment quelconque au cours des trois années suivant la cession des titres ou droits, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de l'année au cours de laquelle la condition précitée cesse d'être remplie. Il en est de même, au titre de l'année d'échéance du délai mentionné au c du 2° du I, lorsque l'une des conditions prévues au 1° ou au c du 2° du même I n'est pas remplie au terme de ce délai ». Aux termes de l'article 150-0 D bis du même code, dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 : « I.-1. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 D et déterminés dans les conditions du même article retirés des cessions à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés ou de droits démembrés portant sur ces actions ou parts sont réduits d'un abattement d'un tiers pour chaque année de détention au-delà de la cinquième, lorsque les conditions prévues au II sont remplies. / 2. Le complément de prix prévu au 2 du I de l'article 150-0 A, afférent à la cession de titres ou droits mentionnés au I du présent I, est réduit de l'abattement prévu à ce même I et appliqué lors de cette cession ».*

3. Il résulte des dispositions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts qui, compte tenu de leur caractère dérogatoire, doivent être interprétées strictement, que le bénéfice de l'abattement prévu à cet l'article est subordonné au respect de plusieurs conditions relatives à la personne du cédant, tenant notamment à l'exercice effectif de fonctions de direction normalement rémunérées au sein de la société dont les titres sont cédés et à ce que le cédant ait cessé toute fonction dans la société cédée et qu'il ait fait valoir ses droits à la retraite, au cours d'une période de quatre années allant de deux ans avant à deux ans après la cession. Le respect de ces conditions s'apprécie nécessairement, dans le cas d'un couple marié, au niveau de chaque conjoint pris isolément.

4. Par ailleurs, en vertu du IV de ce même article, en cas de non-respect de la condition prévue au c) du 2° du I au terme de l'année d'échéance du délai de deux ans qui y figure, l'abattement prévu au même I est remis en cause au titre de ladite année d'échéance.

5. En premier lieu, il résulte de l'instruction que le service a estimé que M. et Mme A... ont déclaré à l'administration fiscale bénéficiaire d'un abattement de 100 % pour leurs gains issus des cessions de titres réalisées au cours de l'année 2013, en tant que dirigeants en vue de leur départ à la retraite, en se fondant sur la déclaration n° 2074 DIR, remplie par M. A..., qui vise les plus ou moins-values des cessions réalisées par les dirigeants de PME européennes à l'occasion de leur départ en retraite, et sur les déclarations n° 2759 relatives aux cessions de droits sociaux remplies par chacun des époux. Compte tenu de ces déclarations et au fait que M. A... a indiqué lors du contrôle avoir bénéficié en matière d'impôt sur le revenu, en raison de ces plus-values imposables, d'un abattement de 100 % pour départ à la retraite, le service n'a pas commis d'erreur de droit en examinant la situation fiscale des requérants au regard de l'article 150-0 D ter, alors même que ces derniers n'en rempliraient pas les conditions. Le service a, par ailleurs, également examiné, au regard de l'instruction BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-40 publiée le 12 septembre 2012, si les conditions permettant aux co-fondateurs cédants de bénéficier d'un abattement de 100 % étaient satisfaites.

6. En second lieu, d'une part, le service a estimé que M. A... ne remplissait pas les conditions du c) du 2° du I de l'article 150-0 D ter du code général des impôts. Il est constant que M. A... n'avait pas fait valoir ses droits à la retraite dans le délai de deux ans précédant ou suivant les cessions des titres réalisées le 8 octobre 2013, en ce qui concerne la société CCG Immobilier, et le 12 décembre 2013, en ce qui concerne la société Ng.C. L'administration était donc fondée, en application du IV de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, à imposer les plus-values en litige réalisées lors de la cession des titres en 2013 ainsi que le complément de prix perçu en 2014 afférent à la cession de titres réalisée le 8 octobre 2013 au titre de l'année 2015, année au cours de laquelle le délai de deux ans mentionné au c) du 2° du I du même article avait expiré. Les requérants ne sont dès lors pas fondés à soutenir que ces plus-values auraient dû être imposées au titre de l'année 2013, en ce qui concernent les cessions, et au titre de l'année 2014, en ce qui concerne la perception du complément de prix.

7. D'autre part, le service a estimé que Mme A... ne remplissait pas les conditions du a) du 2° du I de l'article 150-0 D ter du code général des impôts. Il est constant que Mme A... n'a exercé aucune fonction de direction normalement rémunérée au sein de la société CCG Immobilier dont elle a cédé, le 8 octobre 2013, les titres qu'elle détenait. Si l'absence de toute fonction de direction permet une remise en cause de l'abattement renforcé appliqué par un contribuable, cette circonstance fait en revanche obstacle à ce que cet abattement puisse être remis en cause selon les modalités du IV de l'article 150-0 D ter du code général des impôts qui ne s'applique, s'agissant des conditions relatives au cédant, que si ce dernier ne respecte pas la condition prévue au c) du 2° du I au terme de l'année d'échéance du délai de deux ans qui y figure. Par suite, l'administration n'était pas fondée, en application du IV de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, à imposer, au titre de l'année 2015, la plus-value réalisée par Mme A... lors de la cession des titres qu'elle détenait de la société CCG Immobilier le 8 octobre 2013. Les requérants sont donc fondés à soutenir que cette plus-value aurait dû être imposée au titre de l'année 2013 et à demander la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 résultant de l'imposition de cette plus-value.

En ce qui concerne l'interprétation de la loi fiscale :

8. Aux termes de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales : « (...) *Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente* ».

9. Les requérants ne peuvent utilement se prévaloir du paragraphe 270 de l'instruction BOI-RPPM-PVBMI-20-20-20-40 publié le 12 septembre 2012 applicable au « cas particulier des cessions de titres ou droits d'une même société réalisées conjointement par plusieurs cofondateurs », dès lors qu'ils ne contestent pas que M. B..., ayant lui aussi cédé les titres qu'il détenait de la société Ng.C et étant, selon les dires des parties, le seul à remplir les conditions de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, n'avait pas la qualité de co-fondateur. Ils ne peuvent, par suite, utilement soutenir qu'en application de cette doctrine, le service disposait d'un délai expirant le 31 décembre 2016, pour remettre en cause l'application erronée de cette tolérance concernant les cofondateurs au titre de l'année 2013 et expirant le 31 décembre 2017 pour remettre en cause l'application erronée de cette tolérance concernant les cofondateurs au titre de l'année 2014.

Sur les pénalités :

10. Aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : « *Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : / a. 40 % en cas de manquement délibéré (...)* ». Pour établir le manquement délibéré, l'administration doit apporter la preuve, d'une part, de l'insuffisance, de l'inexactitude ou du caractère incomplet de ses déclarations et, d'autre part, de l'intention de l'intéressé d'éluder l'impôt.

11. D'une part, dès lors qu'il résulte du point 6 que les requérants sont déchargés en droit des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 résultant de l'imposition de la plus-value réalisée par Mme A... lors de la cession des titres qu'elle détenait de la société CCG Immobilier le 8 octobre 2013, ils doivent également être déchargés de la majoration de 40 % appliquée correspondante.

12. D'autre part, il résulte de l'instruction que M. A... a déclaré à l'administration fiscale bénéficiaire d'un abattement de 100 % pour les gains issus des cessions de titres réalisées au cours de l'année 2013, en tant que dirigeant en vue de son départ à la retraite en produisant la déclaration 2074 DIR visant les plus ou moins-values des cessions réalisées par les dirigeants de PME européennes en vue de leur départ en retraite. L'administration fait valoir, sans être

contredite, que l'intéressé n'a apporté aucune précision particulière dans les déclarations qu'il a souscrites permettant de porter à la connaissance de l'administration qu'il entendait se prévaloir de la mesure de tolérance applicable aux associés co-fondateurs. Par ailleurs, les requérants soutiennent expressément que M. A... savait dès la cession que les conditions d'application du régime de faveur prévues par l'article 150-0 D ter du code général des impôts ne pourraient pas être respectées. Ils ne pouvaient donc ignorer avoir appliqué un abattement dont M. A... ne pouvait pas bénéficier légalement. Dans ces conditions, compte tenu de l'importance de l'omission déclarative relative au complément de prix perçu et à l'application à tort mais en toute connaissance de cause, d'un abattement renforcé, la majoration de 40 % prévue au a de l'article 1729 du code général des impôts, appliquée aux cotisations supplémentaires résultant de l'imposition des plus-values réalisées par M. A... et de sa perception du complément de prix, est justifiée.

Sur les intérêts moratoires :

13. Aux termes de l'article L. 208 du livre des procédures fiscales : « *Quand l'Etat est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires (...)* ». Il résulte de ces dispositions que la restitution des sommes déjà versées par un contribuable doit être faite par le comptable chargé du recouvrement, en exécution d'une décision de justice ordonnant une décharge ou une réduction d'imposition, sans qu'il soit besoin d'adresser à cette fin une injonction à l'administration fiscale. En l'absence de litige né et actuel entre le comptable responsable de ce remboursement et la société requérante, les conclusions relatives aux intérêts moratoires doivent être rejetées.

Sur les frais d'instance :

14. Les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à la charge de l'Etat, qui n'est pas, dans la présente instance, la partie perdante, la somme que M. et Mme A... demandent au titre des frais exposés par eux et non compris dans les dépens.

DECIDE :

Article 1^{er} : M. et Mme A... sont déchargés en droits et pénalités des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 résultant de l'imposition de la plus-value réalisée par Mme A... lors de la cession des titres qu'elle détenait de la société CCG Immobilier le 8 octobre 2013.

Article 2 : Les conclusions de la requête sont rejetées pour le surplus.

Article 3 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme C... A... et au directeur régional des finances publiques du Centre-Val de Loire et du département du Loiret.

Délibéré après l'audience du 15 mars 2021, à laquelle siégeaient :

M. Quillévére, président,
Mme Le Toullec, premier conseiller,
M. Joos, premier conseiller.

Rendu public par la mise à disposition au greffe le 29 mars 2021.

Le rapporteur,

Le président,

Hélène LE TOULLEC

Guy QUILLÉVÉRE

Le greffier,

Alexandre HELLOT

La République mande et ordonne au ministre délégué chargé des comptes publics en ce qui le concerne ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.