

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MELUN**

N° 1803475

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. D... et Mme A... B...

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Vincent
Présidente rapporteure

Le tribunal administratif de Melun

M. Philipbert
Rapporteur public

(3^{ème} chambre)

Audience du 18 novembre 2021
Décision du 2 décembre 2021

19-04-02-08-01
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête et des mémoires complémentaires enregistrés les 27 avril 2018, 7 décembre 2018 et 24 janvier 2019, M. D... et Mme A... B..., représentés par Me Sollier, demandent au tribunal :

1°) de prononcer la réduction, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2013 ;

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

Ils soutiennent que :

- la fraction de la plus-value réalisée par M. B... lors de la cession des titres de la société Bâtiment Étude Réalisation (BER) non exonérée en application de l'article 150-0 D ter devait se voir appliquer l'abattement de 50 % prévu au 1^{er} de l'article 150-0 D ; aucun texte n'exclut le cumul du bénéfice de ces deux abattements ;
- c'est à tort que l'administration fiscale a déterminé le prix d'acquisition unitaire selon la méthode du prix moyen pondéré qui n'est pas applicable en cas de cession totale ; la date et le prix d'acquisition de chacun des titres était identifiable et connue du service.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 10 octobre 2018 et le 23 janvier 2019, le directeur départemental des finances publiques de Seine-et-Marne conclut au rejet de la requête.

Il soutient que les moyens soulevés par M. et Mme B... 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 Vincent,
- les conclusions de M. Philipbert, rapporteur public,
- et les observations de Me Berger, représentant M. et Mme B....

Considérant ce qui suit :

1. A l'occasion de son départ en retraite, M. B..., président de la SAS Bâtiment Etude Réalisation (BER), a cédé, le 24 avril 2013, l'intégralité des 485 actions qu'il détenait à la société FDM Invest. Il a déclaré une plus-value de 962 607 euros et a estimé, dans le cadre de sa déclaration, que l'intégralité de cette somme bénéficiait d'un abattement de 100 % en vertu de l'article 150-0 D ter du code général des impôts. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a, par une proposition de rectification du 15 février 2016, ramené la plus-value à 898 104 euros. Elle a, toutefois, corrigé l'application de l'abattement pour durée de détention en relevant que 265 titres, détenus depuis plus de huit ans, étaient susceptibles de bénéficier de l'abattement pour durée de détention de 100 % et que 220 titres, détenus depuis moins de six ans, ne pouvaient bénéficier d'aucun abattement. Il en est résulté une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2013. M. et Mme B... en demandent la réduction.

Sur le bien-fondé de l'imposition :

En ce qui concerne le régime applicable :

2. Aux termes de l'article 150-0 A du code général des impôts : « (...) *les gains nets retirés des cessions à titre onéreux (...) de valeurs mobilières, de droits sociaux, (...) sont soumis à l'impôt sur le revenu* ».

3. D'une part, aux termes de l'article 150-0 D ter du code général des impôts, dans sa version applicable : « *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 (...) III. - En cas de cessions antérieures de titres ou droits de la société concernée pour lesquelles le gain net a été déterminé en retenant un prix d'acquisition*

calculé suivant la règle de la valeur moyenne pondérée d'acquisition prévue au premier alinéa du 3 de l'article 150-0 D, le nombre de titres ou droits cédés antérieurement est réputé avoir été prélevé en priorité sur les titres ou droits acquis ou souscrits aux dates les plus anciennes. (...) ». 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, applicable en vertu des dispositions précitées : « *I. - 1. Les gains nets mentionnés au 1 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. (...) ».*

4. Il résulte de ces dispositions, qui doivent être interprétées strictement compte tenu de leur caractère dérogatoire, que l'extension, par l'article 150-0 D ter du code général des impôts, du bénéfice de l'abattement prévu par l'article 150-0 D bis du même code aux gains nets que les dirigeants de petites et moyennes entreprises retirent de la cession à titre onéreux des titres de leur société lors de leur départ en retraite est subordonné au respect d'un ensemble de conditions relatives au cédant et à la société dont les titres sont cédés.

5. D'autre part, aux termes de l'article 150-0 D du code général des impôts, dans sa version applicable rétroactivement au 1^{er} janvier 2013 : « *I. Les gains nets mentionnés au I de l'article 150-0 A sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition par celui-ci (...) / Les gains nets de cession à titre onéreux d'actions, de parts de sociétés (...) sont réduits d'un abattement déterminé dans les conditions prévues, selon le cas, au 1 ter ou au 1 quater du présent article. / 1 ter. L'abattement mentionné au 1 est égal à : / a) 50 % du montant des gains nets ou des distributions lorsque les actions, parts, droits ou titres sont détenus depuis au moins deux ans et moins de huit ans à la date de la cession ou de la distribution ; (...).* »

6. En l'espèce, M. et Mme B... font valoir que s'ils devaient, comme cela a été admis par l'administration fiscale, bénéficier d'une exonération totale s'agissant de la vente des 265 titres de la société BER détenus depuis plus de 8 ans sur le fondement des dispositions de l'article 150-0-D ter du code général des impôts afférentes aux dirigeants de société partant à la retraite, ils devaient toutefois également bénéficier de l'abattement de 50 % prévu par les dispositions précitées du a) de l'article 150-0-D du code général des impôts dès lors que 220 des 485 titres cédés ont été acquis en 2009. Toutefois, il ressort des travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 2005 que, par l'instauration de l'abattement spécifique prévu à l'article 150-0-D ter, le législateur a entendu faciliter la transmission des entreprises françaises au moment du départ à la retraite de leurs dirigeants alors que l'abattement prévu au 1 ter de l'article 150-0 D du code général des impôts vise à encourager la détention longue d'actions ou parts de sociétés. Les dispositions de l'article 150-0 D ter présentent ainsi un caractère dérogatoire et l'abattement qu'elles prévoient n'est pas susceptible d'être cumulé avec l'abattement de droit commun prévu à l'article 150-0 D. Il suit de là que les requérants ne sont pas fondés à soutenir qu'ils devaient, en outre, bénéficier d'un abattement de 50 % s'agissant de la plus-value réalisée sur la cession des 220 actions acquises en 2009.

En ce qui concerne le calcul du prix de revient unitaire des titres :

7. Aux termes du 3 de l'article 150-0 D du code, dans sa version applicable : « 3. *En cas de cession d'un ou plusieurs titres appartenant à une série de titres de même nature acquis pour des prix différents, le prix d'acquisition à retenir est la valeur moyenne pondérée d'acquisition de ces titres.* (...) ». Ces dispositions, dérogatoires au 1. du même article en vertu duquel les gains nets sont constitués par la différence entre le prix effectif de cession des titres ou droits, net des frais et taxes acquittés par le cédant, et leur prix effectif d'acquisition diminué, le cas échéant, des réductions d'impôt effectivement obtenues dans les conditions prévues à l'article 199 terdecies-0 A, ou, en cas d'acquisition à titre gratuit, leur valeur retenue pour la détermination des droits de mutation, ne sont susceptibles de trouver à s'appliquer que dans le cadre d'une cession partielle de titres de même nature acquis à des dates et pour des prix différents et non dans le cadre d'une cession intégrale de titres de même nature dont la date et la valeur d'acquisition peuvent être déterminées en dehors même de toute numérotation.

8. Il résulte de ce qui précède que les requérants sont fondés à soutenir que le prix de revient unitaire des titres cédés devait être déterminé au regard du prix effectif d'acquisition et non au regard de la valeur moyenne pondérée. Par suite, s'agissant des 220 parts achetées en 2009, au regard d'un prix effectif d'acquisition de 66 000 euros augmenté de frais d'acquisition de 1 677 euros, et d'un prix de cession de 440 000 euros (220 parts X 2 000 euros), il y a lieu de réduire la base imposable fixée à 407 387 euros par l'administration fiscale en l'établissant à 372 323 euros.

Sur les frais d'instance :

9. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le paiement de la somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : L'assiette des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2013 est ramenée à 372 323 euros.

Article 2 : M. et Mme B... sont déchargés des suppléments d'impôt sur le revenu correspondant à la réduction en base prononcée à l'article 1er.

Article 3 : L'Etat versera à M. et Mme B... la somme de 1 500 (mille cinq cents) euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.