

DONATION-CESSION DE TITRES : LE CONSEIL D'ÉTAT COMPLÈTE SA DOCTRINE

Le Conseil d'État a rendu un arrêt en matière de donation-cession de titres dans la droite ligne de sa jurisprudence, basée sur une analyse civile de la chronologie des faits. Il en ressort que, hors procédure de l'abus de droit, l'Administration ne peut se fonder sur un faisceau d'indices pour déterminer la date du transfert de propriété, qui intervient dès que les parties se sont entendues sur la chose et le prix.

Le Conseil d'État vient de rendre un arrêt dans une affaire de donation-cession de titres (1) dans laquelle l'Administration avait écarté la chronologie des opérations présentées par les contribuables. Il en ressort que, lorsqu'une donation de titres a été faite antérieurement à leur cession par les donataires, l'Administration ne peut pas se fonder sur un faisceau d'indices pour soutenir que le fait générateur de l'imposition de la plus-value est en réalité antérieur à la donation. En l'espèce, les contribuables avaient procédé à une donation-partage des titres d'une société opérationnelle à leurs enfants, avant leur vente le lendemain à des tiers.

La chronologie des opérations de donation-cession

Dans cette affaire soumise au Conseil d'État, un couple avait procédé à la donation-partage d'une partie de ses actions dans une société (2). Le lendemain, il a cédé des actions de la même société à une autre société puis déclaré la plus-value correspondante. Leurs enfants donataires ont cédé leurs titres sans réaliser de plus-value (puisque le prix de revient des titres cédés pour le calcul de la plus ou moins-value de cession est égal dans une telle hypothèse à la valeur des titres déclarée dans l'acte de donation, soit à une valeur égale ou très proche du prix de vente des titres).

Cette opération n'a pas donné lieu à un acte authentique mais au paiement et inscription sur le registre de la société émettrice le même jour. L'Administration a considéré que la cession de l'ensemble des titres devait être regardée comme ayant été réalisée par les époux donateurs.

Elle a donc été imposée entre leurs mains par une plus-value correspondant à la différence entre le prix de cession et le prix d'acquisition de l'ensemble des titres. Dans son jugement du 11 décembre 2011, le tribunal administratif de Rouen a déchargé la veuve des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales. La cour d'appel de Douai a annulé le jugement et rétabli les impositions à sa charge.

L'analyse factuelle de l'Administration

Pour arriver à la conclusion que la cession des titres par les enfants donataires avait en réalité été effectuée par les parents donateurs, l'Administration s'est livrée à une analyse des faits pour le moins audacieuse (3). Elle a tout d'abord relevé que pour conclure un contrat de prêt le 18 octobre 2001 avec la société SACI Fournitures de Bureau en vue de l'acquisition des actions de la société Groupe OMB, la banque prêteuse avait recueilli à titre de garantie le cautionnement de la société mère de l'acquéreur, autorisé dès le 10 octobre 2001 par son conseil d'administration, et que ce cautionnement avait été accordé à concurrence de la somme totale prêtée, calculée à partir d'un nombre et d'un prix des actions identiques à ceux qui ont été effectivement portés, le 18 octobre, au registre des mouvements de titres de la société cédée.

De ces éléments, elle en a conclu que les parties à la cession des titres de la société Groupe OMB s'étaient entendues sur le nombre d'actions et sur leur prix unitaire avant le 17 octobre 2001, date à laquelle les époux donateurs avaient, par acte authentique, donné à leurs enfants une partie de leurs actions.

Au vu de ces circonstances, et sur la base d'une proposition de rectification de droit commun et non pas sur celle de la procédure d'abus de droit, l'Administration a considéré que le fait générateur de la cession des actions ainsi données était en réalité antérieur à la donation-partage.

Les époux devaient donc être regardés, pour l'application de l'article 150-0 A du Code général des impôts, comme imposables à raison de la plus-value correspondant à la cession de l'ensemble des titres sur la base du prix d'acquisition initial des titres et sans que la donation ultérieure ait donc purgé la plus-value.

La sanction du Conseil d'État et le respect des règles civiles

Contrairement à la cour d'appel de Douai, le Conseil d'État n'a pas validé la lecture des faits de l'Administration. « En se fondant ainsi sur un faisceau d'indices pour déterminer le fait générateur de l'imposition en litige, alors qu'il ressortait des pièces du dossier qui lui était soumis que la donation-partage avait été faite par un acte authentique du 17 octobre 2001, antérieur à la cession, la cour a commis une erreur de droit », considère le Conseil d'État.

Il précise ainsi que l'Administration ne peut soutenir que la cession est antérieure à la donation sur le seul fondement de faisceau d'indices, en l'occurrence les stipulations du contrat de prêt souscrit par l'acquéreur, la caution accordée par sa société mère plusieurs jours avant la donation, dont l'Administration a déduit une commune intention des parties de procéder à la vente avant la donation.

Or ces éléments, s'ils sont intervenus avant la donation, ne produisent leurs effets qu'après la donation. Le Conseil d'État casse l'arrêt d'appel et renvoie l'affaire devant la cour de Douai.

Selon M^e Nicolas Duboille, avocat associé au cabinet Granrut, « Cet arrêt du Conseil d'État est rassurant, car il rappelle qu'en présence d'éléments juridiques forts, la date du transfert de propriété ne peut résulter de faisceau d'indices. Il s'agit d'une solution respectueuse des règles civiles selon lesquelles la vente est parfaite — et le transfert de propriété intervient — dès que les parties sont d'accord sur la chose et le prix ».

La date du transfert de propriété

En effet, sur le plan civil, l'article 1583 du Code civil stipule que la vente « est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé ». Ainsi, une promesse unilatérale de vente emporte transfert de propriété.

« Sauf stipulation contractuelle contraire, ajoute M^e Nicolas Duboille. Cela signifie que des négociations peuvent être entamées, et que la lettre d'intention peut repousser à la conclusion de l'acte définitif de transfert de propriété ».

La position prise par l'Administration reflète cette solution : en cas de ventes sous condition suspensive, il convient de considérer que, sur le plan fiscal, la plus-value est réalisée à la date du transfert de propriété. Le transfert de propriété intervient donc, du point de vue fiscal, à la date de réalisation de la condition. Ce faisant, elle ne fait qu'intégrer des principes dégagés par la jurisprudence du Conseil d'État en 1973 (4) et en 1976 (5).

Évidemment, l'Administration peut toujours contester la date du transfert de propriété et inverser la chronologie des opérations, sur le terrain de l'abus de droit. « Elle doit alors faire la preuve de la fictivité de la vente ou de la réappropriation, par les parents donateurs, du produit de la vente, précise M^e Nicolas Duboille. À défaut de ces deux éléments, les règles civiles ne peuvent être écartées. D'ailleurs, depuis 2004 (6), l'inscription en compte est la date à retenir pour le transfert de titres, excepté pour les parts sociales ».

[4] CE, 7^e et 8^e ss-sect. réun., 11 avr. 1973, n° 81154, Dupont : Lorsque la cession de droits sociaux est consentie sous une condition suspensive, c'est à la date de la réalisation de cette condition qu'il convient de se placer pour apprécier la plus-value taxable. En effet, si, en ce qui concerne les parties à un contrat, la condition accomplie a, en principe, un effet rétroactif au jour auquel l'engagement a été contracté, cette règle ne s'applique pas à l'administration fiscale qui est un tiers par rapport aux parties contractantes. Celle-ci doit donc assseoir l'impôt sur la plus-value constatée le jour où, la condition suspensive étant remplie, la cession devient définitive. Ainsi, lorsque le contrat d'apport à une société d'actions détenues par l'associé d'une autre société a été signé sous la condition suspensive de la ratification par les actionnaires de la société bénéficiaire des apports et de la réalisation de l'augmentation de capital destinée à rémunérer lesdits apports, la plus-value de cession doit être appréciée non pas à la date de la signature de la convention d'apport, mais à celle où, cette double condition étant remplie, la cession est devenue définitive.

[5] CE, 7^e et 8^e ss-sect. réun., 30 juin 1976, nos 92674 et 93186 : Lorsqu'une convention prévoyant l'apport de droits sociaux à une société est assortie d'une condition suspensive (l'approbation par l'assemblée générale), la plus-value doit être appréciée à la date à laquelle l'assemblée générale des actionnaires de la société bénéficiaire de l'apport a approuvé celui-ci et où la condition suspensive s'est ainsi trouvée réalisée.

[6] Ord. n° 2004-604, 24 juin 2004, portant réforme du régime des valeurs mobilières émises par les sociétés commerciales et extension à l'outre-mer de dispositions ayant modifié la législation commerciale : JO 26 juin 2004.

[1] CE, 8^e et 3^e ss-sect. réun., 19 nov. 2014, n° 370564.

[2] CE, 9^e et 10^e ss-sect. réun., 23 déc. 2011, n° 324620.

[3] Instr. 13 juin 2001, 5 C-1-01 n° 124, reprise dans le BOI-RPPM-PVBM-30-10-10 n° 60.

Le cadre des donations-cessions sécurisé

Cet arrêt s'inscrit dans la droite ligne des décisions rendues cette année, achevant de sécuriser le cadre juridique des opérations de donation-cession. « En avril (7), le Conseil d'État a jugé que la rapidité avec laquelle se sont succédées les opérations, pas plus que l'existence de clause d'inaliénabilité, sont sans incidence sur la validité de l'opération, rappelle l'avocat.

En mai, le Conseil d'État a jugé que l'Administration ne peut pas remettre en cause la chronologie des opérations lorsque la promesse de vente sous condition suspensive de réalisation d'un audit des comptes de la société est antérieure à la donation mais que le paiement du prix, élément de la levée de l'option est postérieur » (8).

Désormais, avec l'arrêt de novembre dernier, l'Administration doit apporter la preuve en bonne et due forme qu'il y a eu une promesse, produisant tous ses effets avant la donation.

(7) CE, 9^e et 10^e ss-sect. réun., 9 avr. 2014, n° 353822.

(8) CE, 8^e et 3^e ss-sect. réun., 28 mai 2014, n° 359911.

Annabelle PANDO

Restez en ligne avec **LES PETITES AFFICHES**

Tous les numéros en ligne depuis 1993



185 € HT
pour les abonnés
à la revue

4 941 numéros

19 602 articles

775 000

décisions de jurisprudence
dans tous les domaines
du droit

Sur lextenso.fr, retrouvez tous les numéros des Petites affiches depuis 1993.

Grâce à un moteur de recherche juridiquement pertinent et une multitude de liens vers les décisions de jurisprudence, vos recherches deviennent immédiatement beaucoup plus rapides et efficaces.

Alors pour faire appel... les Petites affiches en permanence, **abonnez-vous en ligne sur**

www.lextenso.fr ou au 01 40 93 40 40.
Tarif annuel pour les abonnés à la revue : 104,52 € HT
pour les non-abonnés : 185 € HT

RENDEZ-VOUS SUR
lextenso.fr