COMM.

CM

COUR DE CASSATION

Audience publique du 6 mai 2014

Rejet

M. ESPEL, président

Arrêt n° 428 F-P+B

Pourvoi n° H 13-11.420

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE,
FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, a rendu l'arrêt suivant :

Statuant sur le pourvoi formé par :

1°/ M. Philippe P..., domicilié

2°/ Mme Anès S..., épouse P... domiciliée

contre l'arrêt rendu le 27 novembre 2012 par la cour d'appel de Paris (pôle 5,
chambre 5-7), dans le litige les opposant au directeur général des finances
publiques, domicilié

défendeur à la cassation ;

Les demandeurs invoquent, à l'appui de leur pourvoi, les deux
moyens de cassation annexés au présent arrêt ;

Vu la communication faite au procureur général ;

LA COUR, en l'audience publique du 25 mars 2014, où étaient présents : M. Espel, président, Mme Bregeon, conseiller rapporteur, M. Petit, conseiller doyen, Mme Arnoux, greffier de chambre ;

Sur le rapport de Mme Bregeon, conseiller, les observations de la SCP Baraduc, Duhamel et Rameix, avocat de M. et Mme Porche, de la SCP Thouin-Palat et Boucard, avocat du directeur général des finances publiques, l'avis de Mme Batut, avocat général, et après en avoir délibéré conformément à la loi ;

Attendu, selon l'arrêt attaqué (Paris, 27 novembre 2012), que M. P détenait 99,99 % du capital de la société Comafi dont il était le gérant et que cette société détenait elle-même 99,60 % du capital de la société Saumur distribution qui exploitait un hypermarché et dont M. P était le président directeur général ; que, le 29 janvier 2006, l'administration fiscale a notifié à celui-ci et son épouse une proposition de rectification de leur impôt de solidarité sur la fortune (ISF), au titre des années 1998 à 2002, remettant notamment en cause le caractère de biens professionnels de leurs parts de la société Comafi ; qu'après mise en recouvrement des impositions correspondantes et rejet de leurs réclamations ainsi que de leur demande de prise en compte, au titre du passif déductible de l'assiette de l'ISF, du report de l'imposition relative à une plus-value résultant d'un échange de parts sociales réalisé en 1994 et dont le montant a été arrêté en 2003, M. et Mme P ont saisi le tribunal de grande instance afin d'être déchargés des rappels d'impositions et obtenir restitution d'une partie de l'ISF acquitté ;

Sur le premier moyen :

Attendu que M. et Mme P : font grief à l'arrêt d'avoir rejeté leurs demandes tendant à ce que les parts de la société Comafi soient qualifiées de biens professionnels, alors, selon le moyen :

1°/ que la qualification de biens professionnels doit être retenue pour les actions des sociétés holding qui sont animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers, par opposition aux actions des sociétés holding qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (exercice du droit de vote et des droits financiers) ; que caractérise un service financier spécifique, et non une prérogative usuelle d'un actionnaire, le fait pour une société holding de se porter caution des financements souscrits par sa filiale et de conclure une convention spécifique de mise à disposition de sa filiale de ses

fonds de trésorerie excédentaires ; qu'en jugeant néanmoins que le fait que la société Comafi ait accepté de se porter caution des financements souscrits par la société Saumur distribution dans le cadre de la consolidation de son fond de roulement ou de ses besoins de trésorerie, et ait conclu avec sa filiale une convention de trésorerie par laquelle « compte tenu des liens de capital qui les unissent, la société Comafi s'est montrée disposée à mettre à la disposition de l'emprunteur (la société Saumur distribution) ses fonds de trésorerie excédentaires » moyennant rémunération, attestent du soutien financier d'un actionnaire mais ne constituent pas une intervention effective dans l'animation de ladite filiale, la cour d'appel a violé les articles 885 O bis, 885 O quater du code général des impôts et L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

2°/ qu'en toute hypothèse, comme l'ont fait valoir M. et Mme P , la société Comafi a systématiquement garanti les financements bancaires souscrits par la société Saumur distribution, par quatre cautionnements, pour des montants respectifs de 5 500 000 francs pour l'un et 2 500 000 francs pour chacun des trois autres, soit au total 13 000 000 francs, pour permettre la reconstruction et la rénovation des bâtiments d'exploitation de la société Saumur distribution d'où il résultait la participation active de la société Comafi dans la politique de développement de l'activité commerciale de la société Saumur distribution ; qu'en jugeant cependant qu'il n'était pas justifié d'interventions de la société Comafi dans la détermination des options stratégiques ou opérationnelles de sa filiale, sans rechercher si une telle intervention résultait du caractère systématique du cautionnement par la société Comafi d'importants emprunts destinés à financer des investissements opérationnels déterminants dans la politique commerciale de la société Saumur distribution, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 885 O bis et 885 O quater du code général des impôts ;

Mais attendu que l'arrêt constate que la société Comafi avait accepté de se porter caution des financements souscrits par la société Saumur distribution dans le cadre de la consolidation de son fonds de roulement ou de ses besoins de trésorerie et qu'elle avait conclu avec cette filiale une convention de trésorerie par laquelle, en raison « des liens de capital » les unissant, elle se montrait disposée à mettre à sa disposition ses fonds de trésorerie excédentaires, moyennant rémunération ; que l'arrêt relève que le rapport de gestion présenté par la gérance de la société Comafi à l'assemblée générale du 4 juillet 1997 invoqué par les demandeurs se bornait à décrire les résultats de la société Saumur distribution pour l'exercice écoulé, à proposer une affectation de ces résultats et à faire état des perspectives d'avenir de cette société ; qu'il retient que ces faits, s'ils attestaient du soutien financier d'un actionnaire, ne constituaient pas une intervention effective dans l'animation de la filiale et qu'il n'était pas justifié, durant les années en cause, d'interventions de la société Comafi dans la

détermination des options stratégiques ou opérationnelles de celle-ci ; que la cour d'appel, procédant à la recherche prétendument omise, a pu déduire de ces constatations et appréciations que M. et Mme P. ne démontreraient pas que la société Comafi exerçait effectivement une activité d'animatrice de groupe ; que le moyen n'est pas fondé ;

Sur le second moyen :

Attendu que M. et Mme P. font grief à l'arrêt d'avoir rejeté leurs demandes relatives au passif déductible de l'assiette de l'ISF et tendant à obtenir la restitution de cet impôt acquitté au titre des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2004, alors, selon le moyen, *que les règles de déduction du passif en matière de droits de mutation par décès prévues par l'article 768 du code général des impôts s'appliquent en matière d'ISF ; que sont déductibles des droits de mutation par décès et de la base d'imposition de l'ISF les dettes liquides qui existent dans leur principe, encore que leur montant ne soit pas arrêté ; que tel est le cas de l'imposition de la plus-value réalisée lors d'un échange de titres qui a bénéficié d'un report d'imposition qui existe dès l'échange de titre ; qu'en jugeant néanmoins que la dette d'impôt reportée ne pouvait être considérée comme étant à la charge du contribuable tant qu'il n'avait pas mis fin au report et n'était donc pas déductible de l'actif taxable au titre de l'ISF, la cour d'appel a violé les articles 885 D, 768 du code général des impôts et L. 80 A du livre des procédures fiscales ;*

Mais attendu, d'une part, que le grief, en ce qu'il vise l'année 2004, est présenté pour la première fois devant la Cour de cassation ;

Et attendu, d'autre part, que le report d'imposition n'a pas pour effet de différer le paiement d'une imposition qui aurait été établie au titre de l'année de réalisation de la plus-value, mais seulement de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle l'assiette de l'ISF est constituée par la valeur nette au 1^{er} janvier de l'année de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables du contribuable, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report, de sorte que la plus-value, faisant l'objet du report, entre dans l'assiette de l'ISF au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle est intervenu l'événement mettant fin à celui-ci ; que, par motifs propres et adoptés, la cour d'appel retient à bon droit que la dette d'impôt reportée ne peut être considérée comme étant à la charge du contribuable et, par voie de conséquence, déductible de l'actif taxable au titre de l'ISF tant qu'il n'a pas été mis fin au report ;

D'où il suit que le moyen, partiellement irrecevable, n'est pas fondé pour le surplus ;

PAR CES MOTIFS :

REJETTE le pourvoi ;

Condamne M. et Mme Porche aux dépens ;

Vu l'article 700 du code de procédure civile, rejette leur demande et les condamne à payer la somme globale de 3 000 euros au directeur général des finances publiques ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du six mai deux mille quatorze.

MOYENS ANNEXES au présent arrêt

Moyens produits par la SCP Baraduc, Duhamel et Rameix, avocat aux Conseils, pour M. et Mme Porche

PREMIER MOYEN DE CASSATION :

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir, confirmant partiellement la décision de rejet prise par l'administration fiscale le 17 juillet 2009, débouté M. et Mme P. de leurs demandes tendant à dire que les parts sociales de la société civile Comafi constituaient des biens professionnels pour la totalité de leur valeur et étaient à ce titre exonérées d'impôt de solidarité sur la fortune et à ordonner l'annulation des impositions supplémentaires mises à leur charge au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2004 ;

AUX MOTIFS PROPRES QUE M. P. détenait 99,99% du capital de la société Comafi dont il était gérant et que la société Comafi détenait 93,60% du capital social de la société Saumur Distribution dont M. P. était le président directeur général et qui exploitait un hypermarché à l'enseigne Leclerc ; que, dans sa déclaration d'ISF afférente à l'année 1998, M. Porché a mentionné sa participation dans la société Comafi en tant que biens professionnels exonérés et qu'au titre des déclarations d'ISF 1999 à 2002, cette participation n'a pas été mentionnée ; que l'administration fiscale a, par la proposition de rectification du 29 janvier 2006, estimé que l'activité de la société Comafi consistant uniquement dans la gestion de son patrimoine mobilier, la participation de M. P. dans cette société ne constituait pas un bien professionnel et que la valeur d'une partie des titres de M. P. dans la société Comafi était imposable à l'ISF ; que, reprenant l'argumentation écartée en première instance, les époux Porché font valoir que la société Comafi était animatrice de sa filiale Saumur Distribution ; qu'en effet, la société Comafi garantissait par ses cautionnements les financements bancaires souscrits par sa filiale, participant ainsi au développement de l'activité commerciale de cette dernière ; qu'en outre, la société Comafi a conclu en janvier 2000 une convention de trésorerie avec la société Saumur Distribution, s'impliquant ainsi dans la gestion de la trésorerie de sa filiale ; qu'enfin, le rapport de gestion présenté par la gérance de la société Comafi à l'assemblée générale du 4 juillet 1997 établit l'immixtion de la société Comafi dans les options opérationnelles et stratégiques de sa filiale ; qu'en application du dernier alinéa de l'article 885 A du CGI, les biens professionnels définis aux articles 885 N à 885 R ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ; qu'aux termes de l'article 885 0 quater du même code : « ne sont pas considérés comme des biens professionnels les parts ou actions de sociétés ayant pour activité principale la gestion de leur propre patrimoine mobilier ou immobilier » ; que parmi les sociétés holding, définies comme des sociétés dont l'actif est

principalement composé de participations financières dans d'autres entreprises, l'administration (Cf : instruction du 28 avril 1989 et documentation administrative 7 S 3323) distingue : « celles qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (exercice du droit de vote, c'est-à-dire décisions lorsque l'importance de la participation le permet, et des droits financiers). Les parts et actions de ces sociétés dont l'activité principale est la gestion de leur patrimoine ne peuvent constituer des biens professionnels... » et « celles qui sont animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers. Ces sociétés utilisent ainsi leur participation dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques » ; que la qualification de biens professionnels ne peut être retenue que pour les actions des sociétés holding qui sont animatrices effectives de leur groupe ; qu'en l'espèce, le fait que la société Comafi ait accepté de se porter caution des financements souscrits par la société Saumur Distribution dans le cadre de la consolidation de son fonds de roulement ou de ses besoins de trésorerie, et le fait que cette société ait, le 14 janvier 2000, conclu avec sa filiale une convention de trésorerie par laquelle « compte tenu des liens de capital qui les unissent, la société Comafi s'est montrée disposée à mettre à la disposition de l'emprunteur (la société Saumur Distribution) ses fonds de trésorerie excédentaires » moyennant rémunération, s'ils attestent du soutien financier d'un actionnaire, ne constituent pas une intervention effective dans l'animation de ladite filiale ; qu'en outre, le rapport de gestion présenté par la gérance de la société Comafi à l'assemblée générale du 4 juillet 1997 invoqué par les appelants se borne à décrire les résultats de la société Saumur Distribution pour l'exercice écoulé, à proposer une affectation de ces résultats et à faire état des perspectives d'avenir de la société Saumur Distribution ; qu'il n'est pas justifié, durant les années considérées, d'interventions de la société Comafi dans la détermination des options stratégiques ou opérationnelles de sa filiale ; que c'est à juste titre que les premiers juges ont estimé non établi le rôle d'animation effective du groupe revendiqué pour la société Comafi ;

ET AUX MOTIFS EVENTUELLEMENT ADOPTES QUE les éléments suivants ne sont pas contestés : - M. P : détenait 99,99% des parts sociales de la société Comafi dont il était le gérant et la société Comafi détenait 93,60% du capital social de la société Saumur Distribution dont Monsieur P était le président directeur Général et qui exploitait un hypermarché à l'enseigne Leclerc ; - la société Comafi a garanti, par quatre actes de cautionnement solidaires, les financements bancaires souscrits par la société Saumur Distribution ; - une convention de trésorerie a été conclue, le 14 janvier 2000, entre la société Comafi et la société Saumur Distribution, comportant une clause de résiliation de plein droit dans l'hypothèse où la société Comafi ne conserverait plus directement ou indirectement la majorité

du capital social ou des droits de vote aux assemblées générales de la société Saumur Distribution ; qu'il est de principe qu'une société holding est considérée comme animatrice effective de son groupe et partant que la qualification de biens professionnels de ses actions, exonérés à ce titre de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune, peut être retenue, lorsque son dirigeant et actionnaire unique ne se borne pas à exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire mais joue un rôle essentiel auprès de la filiale du groupe ; qu'en l'espèce, il appartient à M. P... de rapporter la preuve, au moyen d'éléments concrets autres que la détention de capital et la communauté de dirigeants, que la société Comafi exerçait au sein du groupe qu'elle formait avec la société Saumur Distribution un rôle d'animation effective au sens de la loi telle qu'interprétée par la doctrine administrative ; qu'or, dès lors que d'une part, les engagements financiers de la société Comafi résultant des actes de cautionnement de financements souscrits, dans le cadre de la consolidation de son fonds de roulement, par la société Saumur Distribution et de la convention de trésorerie dont l'objectif était la mise à la disposition de la société Saumur Distribution des fonds de trésorerie excédentaires de la société Comafi, n'attestent que du soutien financier d'un actionnaire et d'autre part, qu'aucun document n'établit ni l'existence d'une politique générale commune ni d'actes d'immixtion de la société Comafi dans la détermination des options opérationnelles et stratégiques de sa filiale, le rapport de gestion présenté par la gérance de la société Comafi à l'assemblée générale du 4 juillet 1997 statuant sur les comptes de l'exercice clos le 31 janvier 1997 étant inopérant à cet égard dans la mesure où il se contente de rappeler que les résultats de la société Comafi sont directement liés à ceux de sa filiale, preuve n'est pas rapportée que la société Comafi remplissait effectivement une activité d'animation de sa filiale, la société Saumur Distribution, ni plus généralement qu'elle avait une autre activité que la gestion de ses actifs comprenant essentiellement ses titres de la société Saumur Distribution et de la trésorerie ;

1°) ALORS QUE la qualification de biens professionnels doit être retenue pour les actions des sociétés holding qui sont animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers, par opposition aux actions des sociétés holding qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (exercice du droit de vote et des droits financiers) ; que caractérise un service financier spécifique, et non une prérogative usuelle d'un actionnaire, le fait pour une société holding de se porter caution des financements souscrits par sa filiale et de conclure une convention spécifique de mise à disposition de sa filiale de ses fonds de trésorerie excédentaires ; qu'en jugeant néanmoins que le fait que la société Comafi ait accepté de se porter caution des financements souscrits par la société Saumur Distribution dans le cadre de la consolidation de son

fond de roulement ou de ses besoins de trésorerie, et ait conclu avec sa filiale une convention de trésorerie par laquelle « compte tenu des liens de capital qui les unissent, la société Comafi s'est montrée disposée à mettre à la disposition de l'emprunteur (la société Saumur Distribution) ses fonds de trésorerie excédentaires » moyennant rémunération, attestent du soutien financier d'un actionnaire mais ne constituent pas une intervention effective dans l'animation de ladite filiale, la cour d'appel a violé les articles 885 O bis, 885 O quater du code général des impôts et L 80A du livre des procédures fiscales ;

2°) ALORS QUE, en toute hypothèse, comme l'ont fait valoir M. et Mme P. (concl. p. 6 et s.), la société Comafi a systématiquement garanti les financements bancaires souscrits par la société Saumur Distribution, par quatre cautionnements, pour des montants respectifs de 5 500 000 francs pour l'un et 2 500 000 francs pour chacun des trois autres, soit au total 13 000 000 francs, pour permettre la reconstruction et la rénovation des bâtiments d'exploitation de la société Saumur Distribution d'où il résultait la participation active de la société Comafi dans la politique de développement de l'activité commerciale de la société Saumur distribution ; qu'en jugeant cependant qu'il n'était pas justifié d'interventions de la société Comafi dans la détermination des options stratégiques ou opérationnelles de sa filiale, sans rechercher si une telle intervention résultait du caractère systématique du cautionnement par la société Comafi d'importants emprunts destinés à financer des investissements opérationnels déterminants dans la politique commerciale de la société Saumur Distribution, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 885 O bis et 885 O quater du code général des impôts.

SECOND MOYEN DE CASSATION :

IL EST FAIT GRIEF à l'arrêt attaqué d'avoir, confirmant partiellement la décision de rejet prise par l'administration fiscale le 17 juillet 2009, débouté M. et Mme P. de leurs demandes tendant à dire que la dette d'impôt résultant d'une plus-value en report d'imposition réalisée lors d'une opération d'échange de titres constituait un passif déductible de la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune et en conséquence à annuler la décision de rejet et ordonner la restitution de l'impôt de solidarité sur la fortune indûment acquitté par M. et Mme P. au titre des années 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 et 2004 ;

AUX PROPRES MOTIFS QU'il est constant qu'en 1994, M. P. a apporté à la société Comafi nouvellement créée les titres qu'il détenait dans la société Fimaco ; qu'il a reçu en échange 353 458 titres Comafi ; que pour l'impôt sur le revenu, la plus-value consécutive à cet échange de titres (soit la somme de 4 641 188 euros) a bénéficié des dispositions relatives au report d'imposition ; qu'en 2002, M. P. a cédé les titres échangés ; qu'il

a, au titre des impôts sur le revenu 2002, déclaré la plus-value de 1994 puis a acquitté l'impôt et les contributions sociales s'y rapportant (soit la somme de 1 206 709 euros) ; qu'au titre de l'ISF 2003, les époux P ont déduit l'impôt sur cette plus-value ; que les époux P ont, dans leur réclamation, demandé la déduction de la base imposable à l'ISF déclarée pour chacune des années 1998 à 2002 de la somme de 1 206 709 euros correspondant à la dette d'impôt acquittée en 2003 qui résultait de la plus-value en report d'imposition réalisée lors de l'échange de titres de 1994 ; que les premiers juges ont confirmé la décision par laquelle l'administration a rejeté leur réclamation ; que les époux P, après avoir rappelé que par application des dispositions de l'article 885 D du code général des impôts, les bases d'imposition de l'ISF sont en principe les mêmes que celles des droits de mutation par décès, invoquent l'article 768 du même code et la doctrine administrative s'y rapportant (7 G 2321) pour soutenir qu'il suffisait que la dette fiscale de M. P existe en son principe pour être déductible ; qu'ainsi la plus-value en report d'imposition a donné lieu à une dette d'impôt déductible de l'ISF à compter de l'échange de titres de 1994 et jusqu'à la cession des titres ce dont il résulte que doit leur être restitué l'ISF supplémentaire indûment acquitté au titre des années 1998 à 2002 ; mais considérant que si les règles de déduction du passif en matière de droits de mutation par décès prévues par l'article 768 CGI s'appliquent également en matière d'ISF, la doctrine administrative invoquée (D. Adm. 7 G2321 du 20 18 décembre 1996) ne vise pas le report d'imposition de plus-value en cas d'échanges de titre ; que c'est à juste titre, par des motifs que la cour adopte, que les premiers juges ont retenu que la dette d'impôt reportée ne peut être considérée comme étant à la charge du contribuable tant qu'il n'a pas été mis fin au report et que, par voie de conséquence, cette dette n'est pas, avant la fin du report, déductible de l'actif taxable au titre de l'ISF ;

ET AUX MOTIFS ADOPTES QU'il n'est pas contesté qu'en 1994, M. P a apporté à la société Comafi les titres qu'il détenait dans la société Fomaco, qu'il a reçu en échange des titres Comafi ; que la plus-value réalisée lors de l'échange a bénéficié d'un report d'imposition ; qu'en 2002, M. P a cédé les titres échangés et qu'en 2003, il s'est acquitté de l'impôt et des contributions sociales dus à raison de la plus-value constatée en 1994 à hauteur de la somme de 1.206.709 euros qu'il a déduit ; que M. P demande, au visa de l'article 768 du code général des impôts, de déduire rétroactivement cette somme de la base imposable à l'impôt de solidarité sur la fortune pour les années 1999 à 2002 et la restitution des droits qu'il considère indûment acquittés au titre de ces années dès lors que la dette d'impôt résultant de l'échange de titres effectué en 1994 existait dans son principe à cette date et que son montant a été définitivement arrêté, constaté et acquitté en 2003 ; que l'administration fiscale réplique que le fait générateur de l'impôt étant la cession de titres reçus en échange, il ne saurait y avoir rétroactivité d'une dette correspondant à une imposition due à la date de cession, en relevant que l'impôt dû sur la plus-value globale a

été déduit de l'impôt de solidarité sur la fortune 2003, à la suite de la cession intervenue en 2002 ; qu'il est constant qu'à l'occasion d'apports à une société, l'imposition des plus-values réalisées lors de l'échange de titres peut faire l'objet d'un report jusqu'à leur date de cession et que l'assiette de l'imposition est déterminée selon les règles en vigueur à la date à laquelle le report est obtenu de sorte que la dette d'impôt sur les plus-values est constatée dans son montant au jour du report ; que cependant, le report de la dette n'a pas pour effet d'en différer le paiement mais seulement de permettre, par dérogation à la règle suivant laquelle le fait générateur de l'impôt sur la plus-value est constitué au cours de l'année de sa réalisation, de la rattacher à l'année au cours de laquelle intervient l'événement qui met fin au report d'imposition, soit à celle de la cession de titres de sorte qu'il n'a pour objet que de décaler l'imposition effective de la plus-value ; qu'il en ressort que la dette d'impôt reportée ne peut être considérée comme étant à la charge du contribuable et par voie de conséquence, déductible de l'actif taxable au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, tant qu'il n'a pas été mis fin au report ;

ALORS QUE les règles de déduction du passif en matière de droits de mutation par décès prévues par l'article 768 du code général des impôts s'appliquent en matière d'impôt de solidarité sur la fortune ; que sont déductibles des droits de mutation par décès et de la base d'imposition de l'ISF les dettes liquides qui existent dans leur principe, encore que leur montant ne soit pas arrêté ; que tel est le cas de l'imposition de la plus-value réalisée lors d'un échange de titres qui a bénéficié d'un report d'imposition qui existe dès l'échange de titre ; qu'en jugeant néanmoins que la dette d'impôt reportée ne pouvait être considérée comme étant à la charge du contribuable tant qu'il n'avait pas mis fin au report et n'était donc pas déductible de l'actif taxable au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, la cour d'appel a violé les articles 885 D, 768 du code général des impôts et L80 A du livre des procédures fiscales.