

N° 425986 – M. et Mme B...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 13 novembre 2020

Lecture du 27 novembre 200

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

Cette affaire vous amènera à vous pencher de nouveau sur la question de la distinction, au sein du patrimoine d'un entrepreneur individuel, entre les biens affectés à son activité professionnelle et ceux qui ne le sont pas.

Rappelons que cette distinction, opérée pour les besoins de l'application des règles fiscales, emporte d'importantes conséquences pour le contribuable, qui concernent notamment la déductibilité des charges et les conditions d'imposition des produits et plus-values. Si, en matière de BIC, le principe est celui de la libre affectation des biens entre patrimoine privé et professionnel, cette liberté est plus strictement encadrée en matière de BNC, malgré une « *tendance de long terme de [votre] jurisprudence à l'assouplissement* » et au rapprochement des règles applicables aux deux catégories de professionnels¹.

Pour les non-commerçants, votre jurisprudence, formalisée par la décision du 25 avril 2003 *M. X...* (n° 205099, aux tables : RJF 7/03 n° 837, concl. L. Vallée, BDCF 7/03 n° 93 ; récemment : CE 8 novembre 2017 n° 395407, *M. et Mme D...* : RJF 2/18, n° 167 concl. V. Daumas C 167), distingue trois catégories de biens :

- les biens spécifiquement nécessaires à l'activité du contribuable, qui ne peuvent être distraits par celui-ci de son actif professionnel. Cette catégorie correspond aux éléments incorporels attachés par nature à l'exercice de la profession, comme la clientèle ou les parts de sociétés civiles de moyens par exemple ;

- les biens de la nature de ceux dont l'usage est requis pour l'exercice de l'activité du contribuable. Lorsqu'ils sont effectivement utilisés à cette fin et que le contribuable en est propriétaire, celui-ci peut, à son choix, les maintenir dans son patrimoine personnel ou les rattacher à son actif professionnel. Dans ce dernier cas, il doit porter les biens sur le registre des immobilisations prévu à l'article 99 du code général des impôts ;

¹ Y. Bénard, Patrimoine professionnel et dépenses déductibles : utilité fait loi, chron. RJF 7/06 p. 607.

- les biens dont la détention ne revêt aucune utilité professionnelle. Ceux-ci ne peuvent, alors même que le contribuable les aurait, à tort, inscrits sur le registre de ses immobilisations, constituer, au regard de la loi fiscale, des éléments de son actif professionnel.

Le litige porte sur la qualification des titres détenus par M. B... dans une société d'expertise comptable, inscrits par celui-ci à l'actif professionnel de son entreprise individuelle de commissariat aux comptes et d'expertise comptable judiciaire. Les faits sont les suivants. Jusqu'en 1993, M. B... exerçait à titre individuel les trois professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et d'expert judiciaire. En 1996, souhaitant s'associer avec un tiers, il a fait apport de la branche d'activité d'expertise comptable de son entreprise individuelle à la SARL 2&2 et a inscrit les titres reçus en contrepartie de cet apport au registre de ses immobilisations professionnelles. En mars 2008, il a cédé une partie de ces titres et placé la plus-value réalisée sous le régime d'exonération prévu par les dispositions de l'article 151 *septies* du code général des impôts. A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a estimé que les titres de la société 2&2 ne constituaient pas un actif professionnel et remis en cause cette exonération. Elle a par ailleurs imposé les dividendes versés par la société en 2007 dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, et non dans celle des BNC. M. et Mme B... ont demandé en vain la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui ont résulté de ce contrôle au tribunal administratif de Rennes puis à la cour administrative d'appel de Nantes. Ils vous demandent d'annuler l'arrêt de cette cour.

Devant les juges d'appel, les contribuables faisaient valoir que si les titres de la société 2&2 n'étaient pas nécessaires, ils étaient néanmoins utiles à l'exercice à titre individuel des activités non commerciales de M. B....

Pour fonder sa solution, la cour a estimé que les contribuables n'apportaient aucun élément précis pour établir l'existence d'une synergie entre les activités exercées par l'intermédiaire de la société et les activités exercées à titre individuel. Elle a relevé que M. B... exerçait les activités d'expert judiciaire et de commissaire aux comptes avant la création de la société 2&2 et qu'il ne faisait état d'aucune incidence précise de l'acquisition des titres de celle-ci sur son activité individuelle, se contentant d'invoquer l'existence de conventions de prestations en vertu desquelles la société lui fournissait les moyens matériels nécessaires à ses missions. Elle en a conclu que la détention des titres n'était pas utile à l'exercice de son activité individuelle.

Nous vous proposons de faire droit au moyen d'erreur de qualification juridique des faits invoqué par le pourvoi, étant précisé que vous exercez effectivement un tel contrôle sur l'utilité de la détention d'un actif pour l'exercice d'une profession commerciale (CE, 30 avril 2004, Paulin, n° 247436 : RJF 7/04 n° 714, concl. P. Collin BDCF 7/04 n° 89).

Relevons, à titre préalable, qu'il appartient au contribuable qui souhaite rattacher à son patrimoine professionnel un élément d'actif non affecté par nature à l'exercice de son activité non commerciale, de justifier, d'une part, que cet actif est inscrit au registre des immobilisations professionnelles – ce qui n'est pas contesté en l'espèce – et, d'autre part, que sa détention est utile à l'exercice de cette activité (Paulin, précité). Nous ne vous proposons

pas de suivre les requérants, qui vous invitent à adopter un régime de preuve objective, dès lors que l'appréciation de l'utilité d'un actif pour l'exercice professionnel porte sur des éléments que le contribuable est seul en mesure d'apporter.

Vous vous êtes déjà prononcés quant à l'utilité de la détention de parts de sociétés pour l'exercice d'une profession non commerciale. Vous avez jugé qu'un médecin pouvait affecter à son patrimoine professionnel les parts d'une société exploitant une clinique à condition de justifier que leur acquisition avait eu pour objet et pour effet de garantir ses droits à exercer dans cette clinique (CE, 21 avril 1989, n° 60502, P... : RJF 6/89 n° 677, concl. B. Martin Laprade Dr. fisc. 39/89 c. 1670). Votre décision *Paulin* du 30 avril 2004, qui consacre explicitement le critère de l'utilité, témoigne de l'évolution de votre jurisprudence vers un plus grand libéralisme. Dans cette affaire, vous avez considéré cette condition satisfaite s'agissant des parts de sociétés civiles de construction-vente acquises par un architecte, dont la détention lui avait permis d'être désigné comme tel dans des opérations engagées par ces sociétés. Vous avez également admis qu'un chirurgien peut affecter à son actif professionnel les titres d'une clinique qui lui permettent d'exercer une influence sur la marche de l'établissement (CE 10 février 2006, A... et S..., n° 265117 et n° 265122 : RJF 5/06 n° 528, concl. partiellement contraires P. Collin BDCF 5/06 n° 61).

En l'espèce, M. B... avait conclu en 2007 avec la SARL 2&2, dont il était le gérant, une convention de prestations de services autorisant l'utilisation des moyens humains et techniques de la société pour les besoins de son activité individuelle d'expert judiciaire en échange d'une rémunération égale à 95% des honoraires facturés. Si le rapporteur public devant la cour de Nantes estimait que ce taux de rétrocession élevé permettait de douter de l'incidence positive, sur le plan pécuniaire, de la conclusion de la convention sur l'activité individuelle de l'intéressé, nous ne sommes pas entièrement convaincue de la pertinence d'un tel argument. Nous doutons en effet qu'un expert judiciaire puisse utiliser, pour l'exercice de ses missions devant les tribunaux, les moyens matériels, notamment en personnel, d'un cabinet d'expertise comptable dans lequel il n'exerce pas sa profession. L'utilité d'un tel montage ne nous apparaît pas très éloignée de celle que le professionnel retirerait de la participation à une société civile de moyens. La cour n'a par ailleurs pas tenu de la conclusion d'une convention similaire, s'agissant de l'exercice par M. B... de son activité de commissaire aux comptes, et prévoyant cette fois une rémunération à hauteur de 50% des honoraires perçus.

En outre, si la détention de titres dans une société d'expertise comptable n'est pas une condition de l'inscription sur la liste des experts judiciaires susceptibles d'être nommés par les tribunaux, elle nous paraît de nature à favoriser une telle nomination. Le 4° de l'article 2 du décret du 23 décembre 2004 relatif aux experts judiciaires subordonne en effet l'inscription, laquelle fait l'objet d'un réexamen périodique, à l'exercice pendant un temps suffisant d'une activité en rapport avec la spécialité. Or la détention des titres au moyen desquels l'intéressé exerce son activité atteste de ses compétences comme de l'expérience actuelle qu'il détient dans le domaine en cause. La défense du ministre est particulièrement faible sur ce point puisqu'il se contente de faire valoir qu'il n'est pas obligatoire d'être en activité pour être

nommé sur la liste d'aptitude, tout en reconnaissant que ce sont les compétences et l'expérience acquises qui permettent d'être nommé sur la liste.

Notre seule hésitation provient de ce que l'exercice d'une activité individuelle telle que l'expertise judiciaire peut présenter un caractère purement accessoire par rapport à l'activité principale exercée par l'intermédiaire d'une société commerciale. Le contribuable pourrait éviter à peu de frais certaines conséquences de son choix de ne pas exercer sa profession libérale au moyen d'une structure individuelle soumise aux BNC mais au moyen d'une société commerciale (ou d'une société d'exercice libéral) soumise à l'IS², et, notamment, obtenir le bénéfice de l'exonération de l'article 151 *septies* du CGI réservée aux petits entrepreneurs individuels alors même que le chiffre d'affaires qu'il réalise par l'intermédiaire de sa société excède les plafonds de recettes prévus par cet article. Mais l'administration n'a jamais soutenu que tel serait le cas en l'espèce. Les pièces du dossier révèlent l'existence d'un chiffre d'affaires tiré par M. B... de son activité d'expertise judiciaire qui, sans être très important, n'était pas pour autant négligeable au cours des années en cause, sans même tenir compte des revenus tirés de l'activité de commissaire aux comptes, pour lesquels nous ne disposons d'aucune information.

Nous vous proposons donc de juger que la cour administrative d'appel a commis l'erreur que lui reproche le pourvoi en écartant la qualification d'actif professionnel. Après avoir annulé son arrêt, vous pourrez régler l'affaire au fond et faire droit, pour les motifs que nous venons d'exposer, à l'appel des contribuables contre le jugement du tribunal administratif de Rennes refusant la décharge des impositions supplémentaires mises à leur charge.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Rennes, à ce que M. et Mme B... soient déchargés des impositions supplémentaires à l'impôt sur le revenu et aux contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre des années 2007 et 2008 et à ce que l'Etat leur verse une somme de 3000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

² Ce qui se traduit normalement pour l'associé par l'imposition des revenus tirés de la société dans la catégorie des TS s'agissant des rémunérations et dans celle des RCM s'agissant des dividendes et par l'application du régime d'imposition des plus-values des particuliers des articles 150-0 A et s. du code général des impôts s'agissant des gains retirés de la cession des titres.