

N° 454264

M. C P...

N° 454265

M. et Mme X et S P...

N° 454266

Héritiers de Mme R J...

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 4 avril 2022

Lecture du 14 avril 2022

## CONCLUSIONS

### M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Ces trois affaires vous permettront de procéder à une utile piqûre de rappel, à l'attention des services de contrôle fiscal et des juridictions du fond, quant aux conséquences fiscales – ou plutôt l'absence de conséquences fiscales – d'une réévaluation libre d'actifs au sein d'une société de personnes dont le résultat n'est pas calculé selon les règles propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux. La dernière décision à avoir traité du sujet n'est vieille que de quatre ans, mais la genèse du litige est telle qu'elle a pu susciter, dans l'esprit de l'administration et du juge de l'impôt, un doute que votre décision permettra de lever.

2.- Par votre arrêt *SCI JMD* du 19 septembre 2018, qui a suscité une chronique du centre de recherches et de documentation et bénéficié d'une couverture assez large par les revues s'intéressant à l'ingénierie du patrimoine (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chr, n° 409864, aux T. p. 663, RJF 2018 n° 1250, à nos concl. C1250, chron. V. Villette p. 1519, Dr. Fisc. 2019 n° 5 c. 135 note J. Chateaufort, Nouvelles fiscales 2019 n° 1235 p. 4 note G. Eyssautier), vous avez jugé que la réévaluation libre d'actifs effectuée par une société civile immobilière n'ayant pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés et dont les associés sont des personnes physiques non soumises à l'impôt sur les bénéfices est dépourvue de toute conséquence fiscale.

Ainsi que nous le rappelions dans nos conclusions, l'opération de réévaluation, qui doit affecter en même temps, du moins lorsqu'est en cause une société commerciale, « l'ensemble des immobilisations corporelles et financières »<sup>1</sup>, consiste à inscrire, dans les comptes de l'entreprise, un élément d'actif à sa valeur actuelle – laquelle est définie par le plan comptable général comme la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage – en

---

<sup>1</sup> Article L. 123-18 du code de commerce.

substituant donc cette valeur actuelle à la valeur d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise de l'élément considéré ou de manière générale à sa valeur nette comptable<sup>2</sup>.

Par opposition à une réévaluation imposée par la loi, la réévaluation libre constitue une simple faculté pour l'entreprise qui l'initie et prend donc, ce faisant, une décision de gestion.

Mais parce que cette opération, purement comptable, ne dégage par elle-même aucun flux de liquidités, l'écart de réévaluation qu'elle conduit à identifier n'est pas distribuable, ainsi que le prévoit logiquement l'article L. 232-11 du code de commerce, pour les sociétés qui y sont soumises. Cet écart n'est rien d'autre, en effet, qu'une écriture de passif qui est la contrepartie, au bilan, de l'augmentation de valeur des actifs réévalués, et doit être passée pour maintenir l'équilibre des emplois et des ressources. Or on ne saurait distribuer une simple écriture comptable, sauf à s'exposer à commettre le délit de distribution de dividendes fictifs.

Au plan fiscal, la réévaluation produit des conséquences variables.

Dans une société fiscalement « opaque », dont les résultats sont imposés à son nom, les dispositions de l'article 38, 2 du CGI, applicables à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 de ce code, impliquent d'intégrer l'écart de réévaluation parmi les produits concourant à la formation du résultat.

En revanche, dans une société fiscalement « translucide », dont les résultats sont imposés en vertu de l'article 8 du CGI, en l'absence d'option pour l'impôt sur les sociétés, au nom des associés, pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, le résultat, bien qu'il soit calculé au niveau de la société en application de l'article 60 du CGI, est déterminé selon les règles définies à l'article 238 *bis* K de ce code.

Les paragraphes I et II de cet article dessinent schématiquement l'aiguillage suivant :

- lorsque les droits détenus dans une société de personnes sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne qui détient ces droits, donc le plus souvent selon les règles propres aux BIC (mais il peut aussi s'agir des BA) ;
- dans les autres cas, en revanche, notamment lorsque les associés sont des personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu, la part de bénéfice qui leur revient est déterminée en tenant compte de la nature particulière de l'activité

---

<sup>2</sup> Une première réévaluation étant susceptible d'avoir déjà été opérée.

exercée par la société : il peut s'agir de BNC pour une SCP, de revenus fonciers ou d'une plus-value immobilière pour une SCI, de bénéfices agricoles pour une SCEA, de RCM ou d'une plus-value mobilière pour une société civile de gestion de valeurs mobilières ou encore de BIC si la société de personnes, une SNC par exemple, exerce une activité commerciale.

Ces dispositions peuvent donc conduire une société de personnes, lorsqu'elle est détenue par au moins un associé relevant de l'IR et un associé relevant du I de l'article 238 *bis* K, à devoir procéder à un double calcul de son résultat, selon les règles applicables à la catégorie de revenus propre à l'activité exercée d'une part et selon les règles applicables en matière de BIC d'autre part, l'établissement des impôts selon les règles respectivement applicables étant étanche : ainsi avez-vous jugé, dans le cas d'une SCI détenue par un associé personne physique relevant des revenus fonciers et par un associé personne morale relevant des BIC, que le premier ne pouvait se voir opposer une décision de gestion prise par le second en ce qui concerne la comptabilisation de dépenses de travaux, qui avaient été déduites par le premier mais immobilisées chez le second (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> ssr, 19 nov. 2014, *M. W.*, n° 365719, T. p. 619, RJF 2015 n° 126, Dr. Fisc. 2015 n° 17 c. 280).

Il en résulte que la fiscalité appréhende, dès lors que la nature de l'activité d'une société de personnes ne relève pas des BIC, des flux de revenus catégoriels nets ou des gains nets de cession et non une variation d'actif entre l'ouverture et la clôture. L'accroissement de la valeur des actifs, constatée par une réévaluation, n'est saisie par la fiscalité qu'en cas de cession ultérieure. Elle est sans conséquence au titre de l'année de la réévaluation.

La décision *SCI JMD* avait par conséquent jugé qu'une SCI ayant procédé à une réévaluation libre de ses actifs immobiliers au cours d'un exercice N n'était pas fondée à calculer les amortissements pratiqués sur ces actifs au titre des exercices N+1 et N+2 sur la base de leur valeur actualisée – et ce alors même que la société requérante, qui était devenue à une date postérieure l'associée de la SCI ayant procédé à la réévaluation d'actifs, avait opté pour l'impôt sur les sociétés et inscrit les parts sociales qu'elle détenait à son actif.

Les mêmes principes avaient au demeurant été rappelés, quelques mois plus tôt, dans un litige portant sur les effets de la transformation d'une société de personnes dont les associés relevaient des BNC (une SCP) en société de capitaux (une SELARL), au regard des dispositions de l'article 202 *ter* du CGI qui prévoient dans ce cas, en principe, l'imposition immédiate des plus-values latentes (10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> chr, 21 avr. 2017, *M. et Mme M...*, n° 386896, T. p. 568, RJF 2017 n° 666, concl. E. Crépey C666, Dr. Fisc. 2017 n° 37 c. 437).

**3.-** Dans la présente affaire, il est question de deux sociétés civiles dont les associés sont exclusivement des personnes physiques appartenant à la même famille. Ainsi, la société Verte Forêt était détenue par Mme Régine J..., qui est décédée en avril 2020, et par son fils C P..., tandis que la société Océane était détenue par Mme J..., son fils X P... et le fils mineur de celui-ci, une partie des droits sociaux étant démembrés. Les sociétés avaient été constituées à la même date – le 20 juin 2007 – et dans le même but : la gestion patrimoniale d'actifs, en

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

l'occurrence de contrats de capitalisation – la société Océane détenant en outre un immeuble (donnant sur l'océan).

S'agissant des contrats de capitalisation détenus par des personnes physiques relevant de l'impôt sur le revenu, l'imposition des produits qui en résulte est organisée par les dispositions de l'article 125-0 A du CGI. Le 1° du I de l'article prévoit que les produits attachés à ces contrats, lorsqu'ils sont souscrits auprès d'entreprises d'assurance établies en France, sont soumis à l'impôt sur le revenu « *lors du dénouement du contrat* ». Ces produits se calculent par la différence entre les sommes remboursées au bénéficiaire et les primes versées. Les gains latents enregistrés sur un contrat de capitalisation ne déclenchent donc aucune imposition. Il faut attendre le dénouement du contrat. La taxation a lieu dans la catégorie des BNC. Le taux dépend de la date de souscription du contrat et de la durée du contrat. Enfin le bénéficiaire peut opter, au plus tard lors de l'encaissement du revenu, c'est-à-dire s'il y a intérêt, en faveur de l'assujettissement à un prélèvement forfaitaire qui le libère de l'impôt sur le revenu, ainsi que le prévoit l'article 125 A du CGI.

A l'issue de contrôles sur pièces, la DNVSF a notifié respectivement à Mme J..., à M. C P... et à M. et Mme X P... une proposition de rectification du 29 novembre 2013 en matière d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de prélèvements sociaux – au titre des années 2010 et 2011 pour les associés de la société Verte Forêt et au titre de la seule année 2011 pour les associés de la société Océane.

L'administration a constaté que le bénéfice net calculé par la société Océane s'établissait à 531 644 € en 2011 et que le bénéfice net de la société Verte Forêt s'établissait à 202 776 € en 2010 et à 515 188 € en 2011. Elle a aussi observé que l'assemblée générale des associés de chaque société avait décidé, dans les six mois de la clôture de l'exercice fixée au 31 décembre, de répartir le bénéfice réalisé en totalité aux comptes courants d'associés, en proportion des droits de chaque associé. Or elle a relevé que les montants ainsi répartis n'avaient pas fait l'objet du prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu ouvert, sur option du bénéficiaire du revenu, par les dispositions de l'article 125 A du CGI applicables aux produits attachés aux contrats de capitalisation ni n'avaient été portés sur les déclarations de revenus souscrites par les associés. Elle a donc calculé le montant des revenus de capitaux mobiliers de chaque associé en fonction de sa quote-part des droits sociaux détenus en usufruit ou en pleine-propriété et réintégré le montant correspondant à son revenu global de l'année 2011<sup>3</sup> et des années 2010 et 2011<sup>4</sup>.

Les contribuables ont fait valoir, en vain, que le bénéfice net des sociétés civiles calculé conformément à leurs statuts étaient constitués à 100% de plus-values latentes et que, pour le reste, ils étaient en règle puisque, selon le cas, ils avaient déclaré leur quote-part d'intérêts perçus sur les contrats de capitalisation en RCM ou été soumis, sur option de leur part, au prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu.

---

<sup>3</sup> Pour M. et Mme X P...

<sup>4</sup> Pour Mme J... et pour M. C P....

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

Le litige, dont la portée financière s'établit, après un dégrèvement partiel<sup>5</sup>, à 310 000 € pour M. C P..., 162 000 € pour M. et Mme X P... et 185 000 € pour la succession de Mme J..., a été soumis, sans succès, au tribunal administratif de Pau.

Vous êtes saisis de trois pourvois dirigés contre les arrêts confirmatifs du 4 mai 2021 de la cour administrative d'appel de Bordeaux.

4.- La cour a commencé par rappeler la bonne règle, à savoir que les associés des sociétés civiles sont imposables, à hauteur de leur quote-part dans la société, à raison des bénéfices constatés par ces sociétés en fin d'exercice indépendamment de leur mise effective à disposition des associés.

Puis elle a cité votre décision *Sté Cofathim* de 2013 qui lui a paru topique (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> srr, 12 juil. 2013, n° 338278, inédite). Cette décision a jugé, dans un considérant qui ressemble un peu trop à un considérant de principe, que si la plus-value dégagée à l'occasion de la réévaluation d'un élément d'actif ne constitue pas en temps normal un élément du résultat et n'est pas imposable tant que l'immobilisation réévaluée n'a pas été cédée, le transfert d'une partie des sommes inscrites au compte « écart de réévaluation » sur des comptes courants d'associés, alors que les immobilisations correspondantes n'ont pas été cédées, revêt le caractère d'une répartition entre les associés des sommes concernées, prohibée par les dispositions de l'article L. 232-11 du code de commerce, de sorte qu'une telle opération a pour effet, dans la mesure de ce transfert, de faire perdre à la plus-value correspondant à l'écart de réévaluation son caractère latent et de rendre celle-ci immédiatement imposable.

La cour a alors fait application de ce « précédent » (nous utilisons des guillemets).

Elle a relevé que l'assemblée générale de chaque société, conformément à l'article 18 de ses statuts, avait arrêté les bénéfices de l'exercice, mesurés par la variation de l'actif net entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, ce qui revenait à intégrer au résultat de chaque exercice les plus-values latentes sur les actifs sociaux, puis distribué ces bénéfices en totalité au moyen d'inscriptions au crédit du compte courant de chaque associé, au prorata de ses droits.

La cour a alors opposé aux contribuables, qui soutenaient que le résultat comptable ainsi déterminé ne correspondait pas au résultat fiscal dans la mesure où, précisément, s'y trouvaient intégrés des écarts de réévaluation, que les sommes en litige avaient été inscrites en compte courant et que, de ce fait, elles avaient perdu leur caractère de plus-values latentes et devaient être regardées comme ayant été mises à disposition effective des intéressés et comme étant par suite immédiatement imposables entre leurs mains.

---

<sup>5</sup> Un dégrèvement partiel a été notifié à chacun des associés, l'administration ayant constaté que les intéressés avaient déclaré une partie des RCM ayant donné lieu à rehaussement au titre de l'année 2011, même si à notre avis ce dégrèvement porte sur l'impôt lié à d'autres revenus que ceux qui ont été rehaussés.

5.- Nous vous invitons à censurer ces motifs pour erreur de droit, par une décision qui aura l'avantage de restituer à la décision *Sté Cofathim* la place – discrète – qu'elle mérite à notre avis dans votre jurisprudence : nous ne disons pas qu'il faut l'oublier tout à fait, mais...

L'administration fiscale s'est, dans notre affaire, laissée abuser par les apparences créées, il est vrai, par les contribuables, qui lui ont mis devant les yeux, d'une part, des contrats de société prescrivant de calculer systématiquement le bénéfice de l'exercice par un procédé d'actualisation des valeurs des contrats de capitalisation et, d'autre part, des procès-verbaux d'assemblée générale faisant état d'une distribution des bénéfices ainsi déterminés via des inscriptions au crédit du compte courant des associés, comme si ces derniers avaient fait le choix de laisser temporairement à la disposition de l'entreprise des euros qu'ils auraient été en droit de retirer à tout moment, pour peu que la situation financière des sociétés civiles n'y fasse pas obstacle.

Mais tout ceci n'est qu'un voile d'illusion qu'il faut déchirer pour en revenir à l'essence de la taxation des associés non soumis aux BIC des sociétés de personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés.

1°) La cour a tout d'abord perdu de vue qu'un écart de réévaluation sur un élément d'actif d'une société de personnes dont les associés ne relèvent pas des BIC n'est pas imposable. La circonstance que la société calculerait son résultat en y incluant systématiquement la prise de valeur de ses éléments d'actifs ne saurait rien y changer.

2°) La cour a accordé de l'importance à une circonstance de fait – la répartition du bénéfice de l'exercice par inscription au crédit des comptes courants d'associés – qui aurait dû rester sans influence sur l'analyse. Elle a raisonné comme si elle était en présence d'une distribution irrégulière de revenus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés et dont l'imposition dans la catégorie des RCM résulte de l'article 109, 1 2° du CGI, sachant que vous jugez que les sommes inscrites au crédit du compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus et sont imposables dans la catégorie des RCM, et non en tant que revenus d'origine indéterminée (9<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> ssr, 8 févr. 1999, *Mme B...* n° 140062, RJF 1999 n° 376), à moins qu'il ne soit démontré que la situation financière de l'entreprise fait obstacle à ce que l'associé retire les sommes au cours de l'année d'imposition et qu'ainsi, le revenu n'est pas disponible.

Mais dans une société de personnes, la réalité de la distribution du bénéfice de l'exercice n'est pas une condition de la taxation de la quote-part de ce bénéfice entre les mains des associés présents à la clôture de l'exercice. L'impôt est établi, selon les règles applicables à la catégorie de revenus dont relève l'activité de la société, indépendamment de toute répartition effective et de tout prélèvement effectif, dès la réalisation des bénéfices.

En organisant cette fiction d'une répartition immédiate du résultat, le droit fiscal ignore, il est vrai, le droit des sociétés, et la réciproque est vraie : la Cour de cassation juge avec constance que la circonstance que, fiscalement, les bénéfices sociaux soient imposables au nom des associés d'une société de personnes dès leur réalisation ne permet pas aux

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

associés de se prévaloir d'un droit de créance sur la société, les dividendes n'ayant pas d'existence juridique avant que l'assemblée générale approuve les comptes de l'exercice, constate l'existence de sommes distribuables et détermine la part attribuée à chaque associé (Com., 23 oct. 1990, *DGI c/ M...*, n° 89-13.999, Bull. 1990 IV n° 247 ; Com., 14 déc. 2010, *Sté Bar tabac le Laguiois c/ G...*, n° 09-72.267, RJDA 2011 n° 147 : pour une SNC ; Com., 4 févr. 2014, *GFA des Barradis c/ Mme C...*, n° 12-23.894 : pour un GFA).

3°) Il reste à comprendre la décision *Sté Cofathim* qui – ce n'est pas un hasard – n'a pas été mentionnée au recueil et dont la note de pied d'arrêt à la RJF 2013 n° 1048 mentionne avec une économie de mots qui cependant en dit long : « *le cas d'espèce est assez particulier* ».

Il semble manifeste, en effet, que les chambres réunies ont cherché, et trouvé, le moyen de faire échapper la société Cofathim à une imposition qui n'était guère conforme à l'équité : dans cette affaire, des époux, associés d'une SCI dont le capital n'avait été que partiellement libéré, avaient procédé en 1998 à une réévaluation libre des immeubles de la SCI avant de décider quatre ans plus tard, en décembre 2002, de distribuer une partie de l'écart de réévaluation par inscription au crédit de leurs comptes courants d'associés, cette répartition leur ayant permis, par compensation, d'apporter la fraction non libérée du capital social, quinze jours avant qu'ils ne cèdent leurs parts, au dernier jour de l'exercice clos le 31 décembre 2002, à la société Cofathim, qui s'était vue notifier quelques mois plus tard, en tant qu'unique associée de la SCI présente à la clôture de l'exercice 2002, un rehaussement procédant de la réintégration au résultat de cet exercice des versements aux comptes courants des deux anciens associés, alors qu'elle n'avait pas décidé ces versements et alors qu'elle avait acquis les parts sociales sur la base de l'actif réévalué...

La société Cofathim étant une SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, nous comprenons que le redressement reposait sur l'idée que le résultat de la SCI de l'exercice 2002 devait être calculé, conformément au I de l'article 238 *bis* K, selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la SARL Cofathim, donc selon les règles propres aux BIC, la réintégration de la fraction distribuée de l'écart de réévaluation créant une matière taxable entre les mains de cette dernière, en tant qu'unique associée présente à la clôture. Les motifs retenus pour invalider le redressement et juger que cette somme aurait été immédiatement imposable entre les mains des associés présents dans la SCI au jour du transfert de l'écart de réévaluation à leur compte courant nous ont laissé sceptique pour trois raisons :

- le fait générateur de l'imposition des associés d'une société de personnes est la clôture de l'exercice ou, s'il s'agit d'imposer une plus-value, le jour de la cession (cf. article 238 *octies* B du CGI et 8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chr, 11 avr. 2018, *Sté Vanves Solférino*, n° 409827, RJF 2018 n° 758, à nos concl. C758) ; la décision s'affranchit de l'une et de l'autre de ces dates (respectivement les 31 décembre 1998 et 31 décembre 2002) pour retenir la date de l'inscription en compte courant (14 décembre 2002), sans parvenir à justifier complètement ce choix ;

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

- la décision s'appuie ensuite sur une méconnaissance de l'article L. 232-11 du code de commerce qui interdit la distribution de l'écart de réévaluation ; mais à supposer que ces « *dispositions communes aux diverses sociétés commerciales* » soient applicables aux sociétés civiles, leur éventuelle méconnaissance ne suffit pas à faire apparaître une matière taxable dans le chef d'associés personnes physiques qui ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices ;
- enfin nous avons un peu de mal à concilier la décision, dont les motifs semblent autoriser l'imposition des associés à raison de l'écriture au crédit de leurs comptes courants, avec la décision rendue le même jour dans le litige concernant lesdits associés et qui valide, pour des motifs robustes, le rehaussement du prix de cession de leurs parts sociales en jugeant que l'administration était fondée à remettre en cause l'intégration au prix d'acquisition des parts des conséquences comptables de la réévaluation d'actifs (8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> srr, 12 juil. 2013, *M. et Mme N.*, n° 355944).

Or dès qu'on écarte *Sté Cofathim* du paysage jurisprudentiel, tout s'aplanit et l'on en revient à la pureté des deux principes qui devraient seuls nous guider.

Premièrement, le bénéfice de la société de personnes dont les associés ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices est imposable entre les mains de ces derniers dès sa réalisation, indépendamment de sa répartition effective, si bien qu'un bénéfice réalisé en N est soumis à l'impôt sur le revenu au niveau des associés au titre de N, alors même qu'il serait distribué en N+1, qu'il ne serait jamais distribué ou qu'il serait distribué, après cession de parts sociales, à de nouveaux associés qui n'étaient pas présents dans la société au jour de la clôture de l'exercice bénéficiaire ou de la réalisation de la plus-value.

Deuxièmement, la réévaluation libre des actifs de la société de personnes ne produit aucune conséquence immédiate, si bien qu'il faut attendre une année ultérieure pour que des conséquences fiscales en soient tirées.

Oui mais, nous direz-vous peut-être, il y a quand même eu inscription au compte courant des associés des deux sociétés civiles ! C'est vrai mais, dès lors qu'il n'est pas question en l'espèce d'un prélèvement sur les fonds sociaux justifiant une imposition entre les mains des associés dans la catégorie dont relève l'activité des sociétés (3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> srr, 30 déc. 2009, *M. X... et Mme D S...*, n° 307131, T. pp. 713-720), mais de la simple répartition *pro forma* d'un bénéfice latent préalablement constaté au niveau de la société, les écritures au crédit des comptes courants ne sont en définitive qu'une forme d'anticipation d'un éventuel bénéfice futur sur lequel ils seront le moment venu imposés.

6.- Dans l'affaire de *M. et Mme X P...*, c'est une annulation totale et il n'y a plus rien à juger après cassation. Il ressort en effet des pièces du dossier que la société Océane a certes perçu des intérêts, à hauteur de 160 091 €, au cours de l'année 2011, à raison d'un contrat géré par Cardif Assurance Vie. Mais les contribuables ont déclaré en RCM, au titre de l'année 2011, une somme de 112 294 € qui correspond exactement à leur quote-part des droits de la

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

société civile détenus en pleine propriété (le cas échéant avec démembrement entre le père et le fils), soit 1 602 448 parts sociales sur 2 284 513 parts (70,15%). Par ailleurs l'année 2010 n'est pas en litige car les contribuables avaient opté pour le prélèvement forfaitaire libératoire et se sont acquittés d'une imposition calculée au taux de 35% sur la quote-part des produits qu'ils ont perçus, d'un montant de 108 563 €.

Dans l'affaire de M. C P..., l'annulation n'est en revanche que partielle. Le moyen d'erreur de droit ne concerne en effet l'arrêt qu'en tant qu'il a statué au titre de l'année 2011. En ce qui concerne l'année 2010, le litige s'est noué autour de la question de savoir si le contribuable avait effectivement acquitté le prélèvement forfaitaire au titre de sa quote-part des produits des placements de la société Verte Forêt. C'est de prime abord un peu difficile à comprendre mais, pour cette année 2010, l'administration a commis exactement la même erreur que pour 2011 en se fondant sur le bénéfice de la société Verte Forêt calculé à la mode BIC, mais le contribuable n'a pas intérêt à s'en plaindre car le montant de sa quote-part du résultat ainsi calculé est bien inférieur à la quote-part des produits dont il soutient qu'ils ont été soumis au prélèvement forfaitaire sur option de sa part. Il soutient ainsi qu'une somme de 108 595 € aurait été versée par un virement du 15 juillet 2011 au débit du compte de la société civile au Crédit Agricole Aquitaine, au titre du prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu de l'ensemble des associés (incluant sa mère), soit une quote-part de 78 500 € environ pour M. C P..., alors que les droits mis à sa charge ne sont que de 19 011 € pour l'impôt sur le revenu et 4 743 € pour les prélèvements sociaux.

Toutefois, la cour a, par des motifs qui sont suffisants, portés une appréciation souveraine sur les faits et les pièces du dossier en jugeant qu'il n'était pas établi que M. P... avait opté en temps utile pour le prélèvement forfaitaire libératoire, c'est-à-dire au plus tard lors de l'encaissement des revenus en vertu de l'article 41 *duodecies* E de l'annexe III au CGI.

Vous n'annulerez donc l'arrêt qu'en tant qu'il a statué au titre de l'année 2011 et pourrez régler l'affaire au fond dans cette mesure.

Enfin, il n'y a qu'à répliquer, dans l'affaire de Mme J..., qui était associée des deux sociétés civiles, la solution que nous venons d'exposer concernant chacun de ses fils.

PCMNC :

- dans l'affaire n° 454265 (M. et Mme X P...) : à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Pau, à ce que les contribuables soient déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2011 et à ce que l'Etat leur verse la somme de 2 000 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- dans l'affaire n° 454264 (M. C P...) : à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Pau en tant qu'ils se sont prononcés sur l'année 2011, à ce que le contribuable soit déchargé des cotisations

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*

supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'année 2011, à ce que l'Etat lui verse la somme de 1 500 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi ;

- dans l'affaire n° 454266 (succession de Mme J...) : à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif de Pau en tant qu'ils se sont prononcés sur l'année 2011, à ce que les héritiers de Mme J... soient déchargés des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, de contribution exceptionnelle sur les hauts revenus et de contributions sociales mises à leur charge au titre de l'année 2011, à ce que l'Etat leur verse la somme de 1 500 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

*Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.*