

N° 347394 et 347426
Ministre du budget c/ M. et Mme B...

3^e et 8^e sous-sections réunies
Séance du 16 janvier 2013
Lecture du 4 février 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

1. Vous jugez depuis 1978 que, lorsqu'un associé d'une société de personnes exerce son activité professionnelle en son sein, les parts de cette société qu'il détient constituent pour lui un actif professionnel. C'est ainsi qu'il peut déduire de sa quote-part des résultats de la société, qui sont pour lui des bénéfices professionnels, les frais qu'il a personnellement exposés pour acquérir cet actif ou en accroître la valeur (CE 11 octobre 1978, Sieur X..., n° 9489, au Recueil et à la RJF 11/78 n° 470). Cette jurisprudence visait à aligner la situation des personnes physiques au regard de l'impôt sur le revenu, qu'elles exercent leur activité professionnelle à titre individuel ou par l'intermédiaire d'une société dont les résultats sont directement imposés à leur nom. Le législateur vous a immédiatement approuvés, puisque les dispositions du I de l'article 151 nonies du code général des impôts, issues de la loi de finances rectificative pour 1979¹, constituent la reprise législative de cette jurisprudence, ainsi que vous l'avez d'ailleurs expressément jugé (CE 15 mai 1992, Mme I... y V..., n° 71854, inédite au Recueil, à la RJF 8-9/92 n° 1196). Vous avez également précisé que, par application de ces dispositions, les profits réalisés à l'occasion de la cession de leurs droits sociaux par les associés des sociétés de personnes qui exercent en leur sein une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values professionnelles (CE 4 mars 1987, M. B..., n° 58113, à la RJF 5/87 n° 478).

En cas de cession d'une partie seulement des parts d'une société de personnes dans laquelle le cédant continue d'exercer son activité professionnelle, quelle est l'année de rattachement de la plus-value professionnelle réalisée à cette occasion ? Telle est la question que pose la présente affaire. On l'appréhende mieux en ayant en tête les données du litige.

2. M. Alain B... était associé et gérant de la société civile d'exploitation viticole (SCEV) Alain B..., qui exploite un domaine produisant du champagne. La société, soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, clôturait ses exercices le 31 octobre de chaque année – la date est importante. Le capital de la société était réparti entre M. B..., son épouse et leur fille. Le 22 décembre 2000 – cette date aussi est importante, M. et Mme B... ont fait chacun donation à leur fille de la nue-propriété de leurs parts, sauf une dont ils conservaient la pleine propriété. La donation a été enregistrée, mais M. B... n'a déclaré aucune plus-value à cette occasion.

A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a considéré que, dès lors que M. B... continuait d'exercer son activité au sein de la société, ses parts de cette société devaient être

¹ Loi n° 79-1102 du 21 décembre 1979, article 6, II.

regardées comme un actif professionnel en application des dispositions du I de l'article 151 nonies du CGI. Elle en a déduit qu'une plus-value professionnelle avait été réalisée lors de la cession intervenue par le biais de la donation. Elle a constaté que les conditions auxquelles sont soumis les différents régimes de report d'imposition ou d'exonération d'une telle plus-value n'étaient pas réunies. Enfin, elle a estimé que la valeur unitaire des parts avait été sous-estimée lors de la donation : de 120 francs, elle a rehaussé cette valeur à 257 francs en pleine propriété. En conséquence, les bénéficiaires agricoles déclarés par M. et Mme B... ont été rehaussés et des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été établies à leur nom au titre de l'année 2001.

C'est au stade de la réclamation que les contribuables ont soulevé la question de l'année au titre de laquelle la plus-value litigieuse devait être imposée. Ils soutenaient que, la donation étant intervenue le 22 décembre 2000, la plus-value avait été réalisée à cette date et devait être imposée à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2000. L'administration a répondu sur ce point en reproduisant la solution exposée dans une réponse ministérielle Dutreil (AN 1er octobre 2001 n° 60395, JOAN p. 5583), qui distingue deux cas de figure : lorsque l'associé d'une société de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle cède la totalité de ses parts, il n'a plus, à la fin de l'année civile, la qualité d'associé, de sorte que la plus-value professionnelle réalisée doit être imposée au titre de cette année civile ; il faudrait au contraire rattacher la plus-value à l'année de clôture de l'exercice social au cours duquel elle intervient lorsque le cédant reste associé et continue d'exercer son activité professionnelle au sein de la société de personnes. La donation étant intervenue en l'espèce au cours de l'exercice social courant du 1^{er} novembre 2000 au 31 octobre 2001 et M. B... ayant continué d'exercer son activité au sein de la société dont il restait associé, la plus-value devait être imposée, selon cette analyse, au titre de l'année 2001.

Le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté la demande en décharge des contribuables. Toutefois, sur leur appel, la cour administrative d'appel de Nancy a jugé que la plus-value, comme ils le soutenaient, aurait dû être imposée au titre de l'année 2000 et non de l'année 2001. En conséquence, la cour a annulé le jugement attaqué et déchargé les impositions litigieuses. Le ministre se pourvoit en cassation.

Une erreur d'enregistrement explique les deux numéros qui ont été appelés. Ils ont été attribués, pour le premier, au pourvoi transmis par fax et, pour le second, à la régularisation papier qui a suivi. Sans prononcer de jonction formelle, puisqu'il s'agit d'une seule et même requête, vous statuerez sur ces deux numéros par une unique décision.

3. Derrière la pluralité de moyens affichée par le pourvoi, on trouve en réalité une critique unique : le ministre, défendant sa lecture du texte fiscal, reproche à la cour d'avoir retenu l'imposition de la plus-value litigieuse au titre de l'année civile de sa réalisation plutôt qu'au titre de l'année de clôture de l'exercice de la société de personnes au cours duquel elle a été réalisée.

Comme le dit le commentaire à la Revue de jurisprudence fiscale d'une décision de 1983 confirmant la solution retenue en 1978 (CE 10 juin 1983, n° 28921, inédite au Recueil, RJF 8-9/83 n° 990), « dès lors qu'un associé de société de personnes est regardé comme exerçant personnellement l'activité professionnelle déployée dans le cadre de cette société, il est assimilable, de ce point de vue, à un entrepreneur individuel, commerçant à titre personnel, tenant une sorte de bilan du fait de sa participation dans la société ». La question posée par le pourvoi porte au fond sur le degré d'autonomie qu'il faut donner à ce « bilan

personnel professionnel » de l'associé d'une société de personnes qui exerce son activité par le biais de cette société.

En effet, selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux ou, pour coller à l'espèce, celles des bénéfices agricoles qui sont sur ce point identiques², le résultat imposable est déterminé conformément aux dispositions de l'article 38 du CGI, c'est-à-dire par référence à la variation de l'actif net sur la période dont les résultats doivent servir de base à l'imposition. Période elle-même définie aux articles 36 et 37 qui retiennent en principe l'année de l'imposition ou les 12 mois précédant l'établissement du dernier bilan, lorsque les dates d'ouverture et de clôture de l'exercice ne coïncident pas avec l'année civile. Pour appliquer ces règles, il faut donc savoir, dans le cas d'une activité professionnelle exercée dans le cadre d'une société de personnes, de quel bilan l'on parle. L'hypothèse qui nous intéresse étant celle de l'imposition du profit résultant de la cession des parts de la société de personnes, il ne peut s'agir que du « bilan personnel professionnel » de l'associé, non celui de la société elle-même.

Dès lors qu'on donne à ce « bilan personnel professionnel » une complète autonomie par rapport à celui de la société, il n'y a aucune raison pour que les dates auxquelles il est établi soient les mêmes que celles retenues pour arrêter le bilan de la société de personnes. Et si jamais, ce qui semble être le cas en l'espèce, l'associé ne tient pas formellement de bilan propre, distinct de celui de la société, il y a lieu de retenir pour période d'imposition l'année civile (pour un précédent en ce sens, dans le cas d'un entrepreneur individuel « classique », c'est-à-dire en l'absence de société de personnes : CE plénière, 4 novembre 1974 n° 91396, au Recueil et à la RJF 1/75 n° 20). C'est le raisonnement que nous semble avoir tenu la cour, quoiqu'assez implicitement.

Au contraire, on peut regarder ce bilan propre de l'associé avant tout comme une fiction fiscale dont les conséquences doivent être strictement limitées à ce pour quoi elle a été imaginée. Et considérer que, dans la mesure où c'est dans le cadre de la société de personnes que s'exerce l'activité professionnelle de l'associé, il y a lieu de retenir les mêmes dates d'ouverture et de clôture que celles du bilan de la société. Le « bilan professionnel personnel » de l'associé, sorte d'accessoire du bilan de la société de personnes, suivrait le même régime que celui appliqué à ce dernier. C'est nous semble-t-il la thèse du ministre, même s'il la présente plus abruptement.

4. La question ne nous paraît pas tranchée par le précédent du 4 mars 1987 que nous avons déjà mentionné. Dans cette affaire, vous avez indiqué, classiquement, que la cession de droits sociaux doit être regardée comme réalisée à la date à laquelle s'opère entre les parties le transfert de propriété des titres, avant d'en déduire, s'agissant d'une cession intervenue le 28 janvier 1980, que le profit en résultant était imposable au titre de l'année 1980. Mais, ces points n'étant pas discutés, cette décision ne précise pas si le cédant avait ou non conservé des parts de la société et poursuivi son activité au sein de cette dernière et elle ne dit rien non plus des dates auxquelles la société de personnes clôturerait ses bilans.

La question posée par le pourvoi nous semble donc inédite dans votre jurisprudence, alors même que vous auriez pu la rencontrer, non seulement sous l'angle d'une problématique identique à celle de l'espèce, mais aussi sous celui de la question de l'année à laquelle rattacher une dépense personnelle de l'associé exposée pour l'acquisition de ses parts sociales

² Cf. article 72 du CGI.

de la société de personnes, quand les dates d'ouverture et de clôture de ses exercices sont décalées par rapport à l'année civile.

L'administration, de son côté, a pris position très clairement sur ces deux sujets. S'agissant de la problématique du rattachement de la plus-value de cession, la réponse Dutreil déjà citée a été reprise dans une instruction de 2003 (BOI 20 mars 2003, 4 F-3-03 n° 1) et figure désormais au BOFiP-Impôts³. S'agissant de celle du rattachement des charges supportées personnellement par les associés, une réponse ministérielle encore plus ancienne tranchait la question (Rép. Mouly : Sén. 29 août 1985 p. 1602 n° 29519), laquelle a également été reprise au BOFiP-Impôts⁴.

5. Nous avouons ne pas avoir trouvé d'argument décisif pour trancher le débat dans un sens plutôt que dans l'autre. Toutefois, la logique même de votre jurisprudence, désormais inscrite dans la loi, nous fait plutôt pencher du côté de la thèse du contribuable. Dès lors que vous avez admis l'existence d'un patrimoine professionnel propre de l'associé d'une société de personnes qui exerce son activité au sein de cette dernière, il nous semble qu'il faut en tirer la conséquence qu'il a son traitement fiscal propre, distinct de celui qui s'applique au bilan de la société.

Aucun des arguments invoqués par le ministre pour contester cette solution ne nous paraît de nature à la remettre en cause. Notamment, il n'est pas question de juger que l'associé qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes exploite individuellement une entreprise distincte de la société et pourrait être, à ce titre, soumis à des obligations déclaratives spécifiques. Il s'agit simplement de réaffirmer qu'en vertu des dispositions du I de l'article 151 nonies du CGI, les parts de société de personnes détenues par un associé qui exerce par cette société son activité professionnelle sont un actif professionnel distinct de celui de la société.

Nous vous proposons donc de juger que la plus-value réalisée lors de la cession, par l'associé d'une société de personnes qui exerce son activité professionnelle au sein de cette dernière, de parts de cette société, est en principe imposable, selon le régime des plus-values professionnelles, au titre de l'année civile au cours de laquelle intervient le transfert de propriété des titres. Restent sans incidence, à ce titre, la date de la clôture de l'exercice social en cours au moment de ce transfert, de même que la question de savoir si le contribuable conserve, après la cession, la qualité d'associé de la société de personnes et continue d'exercer son activité.

Si vous nous suivez vous écarterez par conséquent les différents moyens soulevés par le ministre, erreur de droit, erreur de qualification juridique des faits, dénaturation et insuffisance de motivation, dont aucun n'est fondé.

Par ces motifs nous concluons au rejet du pourvoi du ministre et à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, au profit de M. et Mme B....

³ Réf. BOI-BIC-PVMV-40-30-20-20120912, point 80.

⁴ Réf. BOI-BIC-BASE-10-20-20130109, point 280.