

N° 370008

Ministre des finances et des comptes publics

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 13 février 2015

Lecture du 6 mars 2015

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

La présente affaire a trait aux conditions d'imposition d'une plus-value professionnelle. Il est bon de souligner que l'état du droit applicable à la résolution du litige est celui antérieur à la réforme de l'imposition des plus-values des petites et moyennes entreprises réalisée par la loi de finances rectificative pour 2005¹.

M. B... exploitait à titre individuel une entreprise de vente et pose d'antennes de télévision lorsqu'il a été atteint d'une maladie incurable. Il a alors souhaité céder son entreprise à certains de ses salariés, qui ont constitué à cette fin une SARL dénommée « Antenne Plus ». M. B... a ensuite signé le 12 mai 2005 avec cette SARL un compromis de vente, sous condition suspensive d'obtention d'un prêt auprès d'une banque le 31 mai 2005 au plus tard. M. B... est décédé le 27 juin 2005. Ultérieurement, sa fille unique et héritière, Mme A..., a cédé l'entreprise de son père à la SARL « Antenne Plus », pour le même prix que celui mentionné dans le compromis de vente du 12 mai 2005, par un acte en date du 14 décembre 2005.

Dans la déclaration des résultats de l'entreprise souscrite au titre de l'exercice clos en 2005, Mme A... a fait figurer une plus-value nette qu'elle a regardée comme exonérée d'impôt sur le revenu en application de l'article 238 quaterdecies du code général des impôts. L'administration fiscale a été d'un avis différent, estimant au contraire que ce dispositif d'exonération ne s'appliquait pas et que la plus-value devait être soumise à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 16 %, c'est-à-dire selon le régime d'imposition des plus-values professionnelles à long terme. L'administration a également notifié à Mme A..., en sa qualité d'héritière de son père, une rectification portant sur le quotient familial dont il avait fait application au titre de l'année 2004.

Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales qui en ont découlé pour Mme A... ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne. Sur son appel, la cour administrative d'appel de Nancy a

1

¹ Loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, articles 34 et suivants.

1

confirmé la rectification du quotient familial à laquelle l'administration avait procédé mais elle a fait droit à la demande de Mme A... tendant à la décharge des suppléments d'impôts résultant de la remise en cause de l'exonération de la plus-value. Le ministre chargé du budget se pourvoit en cassation, dans la mesure où l'arrêt attaqué lui fait grief.

Pour donner raison à Mme A..., la cour administrative d'appel a jugé que l'exonération prévue par l'article 238 quaterdecies du CGI s'appliquait à la plus-value litigieuse.

Cet article, issu d'une loi du 9 août 2004², exonère les plus-values réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, artisanale ou libérale entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005, à l'occasion de la cession à titre onéreux d'une branche complète d'activité dont la valeur des éléments servant d'assiette aux droits d'enregistrement n'excède pas 300 000 euros.

Le ministre critique le raisonnement tenu par la cour en soulevant, notamment, un moyen d'erreur de droit. Il fait valoir que les dispositions de l'article 238 quaterdecies n'exonèrent que les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de petites entreprises. Or indique-t-il, la plus-value litigieuse était celle résultant du décès de M. B..., suivi de la transmission à titre gratuit de son entreprise à Mme A..., en sa qualité d'unique héritière, et non une plus-value qui résulterait de la vente de l'entreprise à la SARL « Antenne Plus ».

Nous croyons ce moyen d'erreur de droit fondé.

Selon les énonciations mêmes de l'arrêt attaqué, la condition suspensive figurant dans le compromis de vente signé le 12 mai 2005 entre M. B... et la SARL « Antenne Plus », qui devait être remplie le 31 mai 2005 au plus tard, ne l'a pas été avant le décès de M. B... le 27 juin 2005. L'entreprise de M. B... a donc dans un premier temps fait l'objet d'une transmission à titre gratuit à Mme A..., en sa qualité d'unique héritière de son père. La cour relève d'ailleurs expressément, un peu plus loin dans les motifs de son arrêt, que celle-ci, à la date de la cession conclue le 14 décembre 2005 avec la SARL « Antenne Plus », « était devenue propriétaire de l'entreprise », « en tant qu'unique héritière de son père ».

Ainsi la plus-value litigieuse, comme le soutient le ministre, était bien celle constatée à l'occasion du décès de M. B..., et non lors de la cession de cette entreprise intervenue ensuite entre Mme A... et la SARL « Antenne Plus ». En se fondant sur les dispositions de l'article 238 quaterdecies du CGI pour exonérer la plus-value, la cour s'est donc méprise sur le cadre juridique applicable au litige et, ce faisant, elle a commis l'erreur de droit que lui reproche le ministre.

2

² Loi n° 2004-804 du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement, article 13.

En réalité, les textes servant de fondement à l'imposition de la plus-value litigieuse étaient l'article 201 du CGI et le 2 de son article 39 terdecies. Le premier prévoit l'imposition immédiate des résultats d'une entreprise industrielle ou commerciale soumise à l'impôt sur le revenu en cas, notamment, de cessation de cette entreprise, ce qui inclut, comme le texte le précise, l'hypothèse du décès de l'exploitant. Le second de ces textes prévoit qu'en cas de décès de l'exploitant d'une entreprise individuelle dont les résultats sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, les plus-values nettes constatées sont soumises de plein droit au régime fiscal des plus-values à long terme, sous réserve des dispositions de l'article 41 du CGI. Quant à cet article 41, il prévoit une faculté de report d'imposition de celles de ces plus-values afférentes aux éléments de l'actif immobilisé. Cette faculté s'exerce sur option du nouvel exploitant auquel l'entreprise individuelle a été transmise à titre gratuit. Dans ce cas, l'imposition est reportée, au plus tard, jusqu'à la date de cession ou de cessation de l'entreprise.

Il résulte de ces dispositions qu'en cas de décès de l'exploitant d'une entreprise individuelle dont les résultats sont imposables dans la catégorie des BIC, les plus-values nettes constatées sur les éléments de l'actif immobilisé sont soumises de plein droit au régime des plus-values à long terme. Il n'en va autrement que si ces plus-values peuvent bénéficier d'un dispositif d'exonération – nous pensons notamment à celui résultant des articles 151 septies et 202 bis du CGI – ou de report d'imposition – par exemple celui de l'article 41 du CGI que nous avons mentionné à l'instant.

Toutefois, la cour n'a pas fondé sa solution de décharge de l'imposition litigieuse sur l'un ou l'autre de ces dispositifs, dont Mme A..., d'ailleurs, ne se prévalait pas³, mais sur celui de l'article 238 quaterdecies qui, nous l'avons dit, n'était pas applicable à la plus-value litigieuse.

Si vous nous suivez vous ferez droit au pourvoi.

Et par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation des articles 1er, 2 et 4 de l'arrêt attaqué ;
2. Renvoi de l'affaire, dans la mesure de la cassation prononcée, à la cour administrative d'appel de Nancy.

3

□ Relevons que celui de l'article 41 du CGI ne lui aurait été d'aucun avantage puisque la cession de l'entreprise, événement qui met fin au report d'imposition, est intervenue l'année même de sa transmission à titre gratuit.