

N° 369138
M. et Mme A...

N°369255
Ministre délégué chargé du budget c/ M. et Mme A'...

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 23 mars 2015
Lecture du 10 avril 2015

CONCLUSIONS

Mme Aurélie BRETONNEAU, rapporteur public

Examiner ensemble les deux affaires qui viennent d'être appelées vous permettra d'aborder de front une divergence de jurisprudence entre deux cours administratives d'appel, sur fond de légère dissonance apparente entre Conseil d'Etat et Cour de cassation.

L'enjeu des deux litiges est celui de l'application dans le temps du régime d'exonération des plus-values prévu à l'article 238 *quaterdecies* du code général des impôts aux cessions faites au profit de sociétés nouvellement créées exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif et réglementaire.

L'article 238 *quaterdecies* prévoyait, dans sa rédaction issue de l'article 13 de la loi n° 2004-804 du 9 août 2004 relative au soutien à la consommation et à l'investissement, que les plus-values intervenues entre le 16 juin 2004 et le 31 décembre 2005 soient exonérées quand elles proviennent de la cession à titre onéreux, par une entreprise dont les résultats sont soumis à l'impôt sur le revenu, d'une branche complète d'activité dont la valeur des éléments servant d'assiette aux droits d'enregistrement est inférieure à un certain plafond. Cette mesure visait à favoriser le maintien des activités de proximité dans les centres villes et les zones rurales en atténuant les conséquences fiscales des transferts et reprises de petites entreprises. Mais les membres de professions libérales s'y sont intéressés de près, y voyant une occasion de réaliser des opérations de réévaluation ou de refinancement en franchise d'impôt tout en poursuivant la même activité sous la forme d'une société, dans le cadre d'opérations dites « de ventes à soi-même par société interposée ». Si bien que la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004 a drastiquement limité le champ de ce dispositif trop généreux pour les cessions intervenues en 2005, en supprimant l'exonération chaque fois que le cédant contrôlait la société cessionnaire¹. La loi n° 2005-1720 du

¹ « Le cédant ne doit pas être dans l'une, au moins, des situations suivantes : « a) Le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire « b) Le cédant exerce en droit ou en fait, directement ou indirectement, la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement cessionnaire. »

30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005 a ensuite mis en place un nouveau dispositif plus restrictif pour les transmissions réalisées à compter du 1^{er} janvier 2006.

Compte tenu de cette chronologie législative, l'administration fiscale a porté une attention toute particulière aux cessions intervenues fin 2004, soupçonnant que certaines aient pu être motivées par l'effet d'aubaine s'attachant à la possibilité de bénéficier *in extremis* du dispositif initial alors en passe d'être supprimé. Vous avez ainsi eu à connaître du traitement fiscal des opérations de vente à soi-même intervenues durant cette période intercalaire sous l'angle de l'abus de droit (CE, 23 juillet 2012, *M. et Mme B...*, n° 342017, RJF 1/12 n° 1043), pour dénier cette qualification que l'administration avait maniée avec beaucoup d'allant.

Vous n'avez en revanche jamais eu à connaître dans ce cadre de la question de la date de réalisation d'une cession faite à une société exerçant une profession libérale en cours de création, dont dépend le régime fiscal applicable à la plus-value qui en résulte. Il vous revient aujourd'hui de déterminer si cette cession est effective dès la date de la vente dans les conditions posées par l'article 1583 du code civil (accord sur la chose et le prix), ou si elle ne se réalise que postérieurement, à la date de l'agrément auquel est soumis la société par la législation professionnelle, voire même à la date de l'immatriculation au registre du commerce qui confère à la société la personnalité morale en vertu de la législation commerciale.

Cette dimension propre aux sociétés en constitution en vue de l'exercice d'une profession réglementée nécessite de combiner, en plus de la législation fiscale, trois blocs législatifs.

Au titre de la législation civile d'abord, l'article 1583 du code civil dispose que la vente : « (...) est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé. » L'article 1584 ajoute : « La vente peut être faite purement et simplement, ou sous une condition soit suspensive, soit résolutoire. »

Par ailleurs, l'article 1842 du code civil dispose que : « Les sociétés [autres que les sociétés en participation visées au chapitre III] jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation. », tout en ajoutant, à l'article 1843 que : « La société régulièrement immatriculée peut reprendre les engagements souscrits, qui sont alors réputés avoir été dès l'origine contractés par celle-ci. »

La législation commerciale générale, ensuite, reprend ces dernières dispositions. L'article 210-6 du code de commerce, applicable aux SELARL, dispose ainsi que : « Les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés. (...) Les personnes qui ont agi au nom d'une société en formation avant qu'elle ait acquis la jouissance de la personnalité morale sont tenues solidairement et indéfiniment responsables des actes ainsi accomplis, à moins que la société, après avoir été régulièrement constituée et immatriculée, ne reprenne les engagements souscrits. Ces engagements sont alors réputés avoir été souscrits dès l'origine par la société. »

La législation professionnelle enfin fait entrer en scène la question particulière de l'agrément. L'article 3 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de sociétés des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou

dont le titre est protégé et aux sociétés de participations financières de professions libérales, dispose ainsi que : « La société ne peut exercer la ou les professions constituant son objet social qu'après son agrément par l'autorité ou les autorités compétentes ou son inscription sur la liste ou les listes ou au tableau de l'ordre ou des ordres professionnels. » Il ajoute que : « L'immatriculation de la société ne peut intervenir qu'après l'agrément de celle-ci par l'autorité compétente ou son inscription sur la liste ou au tableau de l'ordre professionnel. » L'article 3 du décret n° 93-942 du 25 mars 1993 pris pour l'application de cette loi la profession d'avocat précise que : « La société d'exercice libéral est constituée sous la condition suspensive de son inscription au barreau (...) ». L'article R. 4113-4 du code de la santé publique, rendu applicable (par l'article R. 4113-1) aux sociétés constituées en application de la loi du 31 décembre 1990 pour l'exercice de la profession de chirurgien dentiste, dispose de la même façon que : « La société est constituée sous la condition suspensive de son inscription au tableau de l'ordre. »

Venons-en aux deux litiges dont le récit illustre la difficulté de combiner en matière fiscale ces législations.

Sous le n° 369138, M. et Mme A... se plaignent d'avoir été soumis au régime moins favorable applicable aux cessions intervenues en 2005. Les intéressés exerçaient à l'origine séparément la profession de chirurgien dentiste. Le 9 décembre 2004, ils ont constitué une société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL). Le 22 décembre 2004, ils ont cédé les actifs de leurs cabinets respectifs à la société en formation. L'inscription de cette société au tableau de l'ordre des chirurgiens dentistes n'est toutefois intervenue que le 22 mars 2005, et la société n'a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés que le 8 avril suivant. Dans ce litige, la cour administrative de Paris a estimé, comme l'administration fiscale, que l'inscription au tableau de l'ordre, à laquelle l'article 3 de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 subordonne l'exercice de leur profession par les SELARL, constitue une condition de validité du contrat de cession conclu au profit de la société. Elle en a déduit que la cession n'était réalisée qu'à la date de cette inscription, et que la plus-value devait donc être imposée selon le régime prévu pour les cessions intervenues en 2005.

Sous le n° 369255, c'est le ministre du budget qui se pourvoit dans le litige l'opposant à M. A'.... Le 24 décembre 2004, celui-ci a cédé la clientèle de la SCP Pierre et Philippe A'... à la société Cabinet d'avocats A'... en constitution. Mais l'agrément par le conseil de l'ordre des avocats n'est intervenu que le 9 mars 2005. Dans cette affaire, la cour administrative de Lyon, à rebours de la position de celle de Paris, a estimé que les dispositions de la loi du 31 décembre 1990 n'ont pas eu pour effet de conditionner la validité de la cession à cette inscription au tableau de l'ordre.

Pour compliquer encore les choses, dans ce dernier litige, la chambre commerciale de la Cour de cassation a eu à se prononcer, postérieurement à l'arrêt attaqué, sur les droits d'enregistrement de la société A'.... L'arrêt ne juge rien, puisqu'il rejette pour des raisons de pure forme le pourvoi du ministre, mais il laisse subsister dans l'ordonnancement juridique un arrêt de cour d'appel qui juge très explicitement que les engagements souscrits par les personnes agissant au nom de la société en formation le 24 décembre 2004 ont été rétroactivement repris par cette société au moment de son immatriculation et qu'en l'absence de condition suspensive tenant à l'inscription de la société au tableau de l'ordre, la vente est réputée parfaite à la date de la signature du contrat.

Cette position de la cour d'appel est en partie l'écho d'une jurisprudence récente de la Cour de cassation, qui s'accorde assez mal avec la tonalité que votre jurisprudence a jusqu'ici adoptée et sur le terrain glissant de laquelle les parties tentent de vous attirer. Il est donc temps d'élargir la focale et de vous faire le tableau, un peu impressionniste, des jurisprudences administrative et judiciaire sur les questions voisines à celle qui nous occupe.

S'agissant de la question de l'immatriculation d'une société, dont découle l'acquisition par elle de la personnalité juridique, et de sa capacité à contracter valablement des engagements, vous avez jugé, par une décision CE, 11 octobre 1991, *Union internationale immobilière*, n° 54616, RJF 12/91 n° 1475 (solution réitérée par la suite : CE, 16 juin 2003, *G...*, n° 241983 : RJF 03 n° 1106, concl. F. Sénors BDCF 10/03 n° 118 ; CE, 8 juillet 2009, *D...*, n° 279018, RJF 11/09 n° 933 ; CE, 20 décembre 2013, *M. H...*, n° 349787, T. p. + RJF), que c'était sa date qu'il fallait retenir pour déterminer la date de réalisation d'une plus-value réalisée en contrepartie d'un apport. La lecture des conclusions du président Jacques Arrighi de Casanova montre que cette solution repose sur l'idée que les dispositions aujourd'hui codifiées au second alinéa de l'article L. 210-6 du code de commerce, selon laquelle la société constituée peut rétroactivement reprendre les engagements pris en son nom lorsqu'elle était en cours de constitution, ne sauraient être interprétées comme conférant rétroactivement à la société la personnalité morale.

Or précisément, la 3^e chambre civile de la Cour de cassation a récemment jugé, par un arrêt publié du 7 décembre 2011 (*Société Blouniz c/ Etchart*, n° 10-26.726), que l'effet rétroactif valait pour la société elle-même, et non pas seulement pour les engagements pris en son nom, avec pour conséquence de lui conférer rétroactivement la personnalité morale conférée par l'immatriculation à la date de l'engagement repris.

On le voit, cette prise de position est difficilement compatible avec l'analyse sur laquelle repose votre jurisprudence et MM. A... et A'... tentent de vous en faire tirer des conséquences.

Nous avouons être assez réticente à vous proposer de vous aligner sur une position somme toute très radicale de la Cour de cassation aussi frontalement contraire à l'inspiration de votre jurisprudence bien établie. Nous vous y invitons d'autant moins qu'une telle solution, théorisant la date d'acquisition de la personnalité morale, rendrait difficile de passer sous silence les termes des deux dispositions réglementaires que nous vous avons citées, selon lesquelles les sociétés exerçant une activité libérale sont constituées sous condition suspensive de leur inscription au tableau de l'ordre. Cette prévision, dont on peut d'ailleurs s'étonner qu'elle ait été édictée au niveau réglementaire, serait sans doute vidée de sa portée par la fiction que la jurisprudence de la Cour de cassation attache aux termes mêmes de la loi, sauf à ce que vous y voyiez un élément d'explicitation de la volonté du législateur dans la loi du 31 décembre 1990. Vous buteriez alors sur une autre difficulté, tenant à ce que, bien que la lettre de l'article 1179 du code civil précise que « la condition accomplie a un effet rétroactif au jour duquel l'engagement a été contracté », vous jugez traditionnellement en matière fiscale qu'un transfert de propriété opéré sous condition suspensive n'est réalisé qu'à la date de réalisation de la condition (CE, 11 avril 1973, *Dame X*, n° 81154, p. ; pour un exemple récent, CE, 4 mai 2011, *Mme P...*, n° 324579, T. p.), position apparemment motivée par l'idée que l'administration fiscale est un tiers au regard de la cession qui nous paraît à dire vrai assez fragile, à telle enseigne que quand le législateur entend déroger au plan fiscal à la règle posée

par le code civil, il le prévoit expressément (v. par ex. article 676 du code général des impôts en matière de droits d'enregistrements et de taxe de publicité foncière).

Vous pourriez, sans résoudre cette divergence, vous contenter d'adopter, s'agissant de plus-values de cession, une solution différente de celle que vous avez jusque là consacrée en matière d'apport, fondée sur l'idée qu'il est impossible de faire apport à une société à une date où elle n'existe pas, tandis que l'achat souscrit par une telle société en formation est bien au nombre des engagements qu'elle peut, une fois formée, rétroactivement reprendre. Vous vous êtes déjà largement engagés sur cette voie par une décision CE, 7 mars 2012, *Min. c/ Sté Alimentation générale de la Cigale*, n° 335046, T. p., aux conclusions de Vincent Daumas (rendue il est vrai en matière non d'imposition d'une plus-value mais de détermination du bénéfice imposable à l'IS ; or en la matière, vous avez déjà fait jouer la rétroactivité, dans la limite du principe d'annualité, y compris en matière d'apport partiel d'actifs, dans le champ de la législation commerciale sur les fusions et scissions : CE, 29 juin 2001, *Société Maurice Agofroy*, n° 317212, T. p., RJF 10/11 n° 1036).

Nous pensons toutefois qu'en rester à la question de la date d'acquisition par la société de la personnalité morale revient à occulter une autre question relative aux effets sur la validité même du contrat de l'exigence d'un agrément ou d'une inscription au tableau.

Ainsi que le relève le ministre, vous avez en effet, par une décision E... (CE, 23 janvier 1985, n° 43748, T. p. 602 + RJF), jugé dans le cas d'une transmission d'office notarial que, dès lors que la loi soumettait une telle transmission à une condition d'agrément administratif, la cession de l'office n'était réputée opérée qu'à la date de réalisation de cette condition, et que la plus-value était imposable à cette date. Ce raisonnement se coulait dans l'épure d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation selon laquelle, lorsqu'une condition porte sur l'objet même d'un contrat, elle doit être regardée comme une condition de validité de ce contrat qui n'est réputé conclu qu'à la date de réalisation de la condition, sans rétroactivité possible (Cass. 3ème civ 18 juin 1974, Bull. Civ. III n° 256 p.193 ; 3ème civ., 8 novembre 1995). Or vous avez transposé cette jurisprudence, par une décision CE, 11 avril 2008, *M. et Mme C...*, n° 283956, T. p. au cas extrêmement topique d'une cession de clientèle d'expert-comptable, précisément pour la détermination de l'année d'imposition de la plus-value de cession. Vous avez ainsi estimé que la condition légale selon laquelle « Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'ordre (...) » était une condition de validité de l'acte de cession, et en avez déduit que dans ces conditions, la cession et la plus-value qui en découle n'ont été réalisées qu'à la date de réalisation de la condition, c'est-à-dire de l'obtention de l'agrément. Nous nourrissons pour notre part un certain scepticisme sur cette transposition, qui ne nous paraît vraiment pas couler de source, la condition mise à l'exercice de l'activité par l'acquéreur ne nous semblant pas porter sur l'objet même du contrat de cession de clientèle. La jurisprudence nous semble de ce point de vue excessivement protectrice des acquéreurs, sans doute dans une volonté de protection de la clientèle dont on peut douter de l'utilité, dès lors que la cession est en tout état de cause opérée dans le respect du libre choix du client (Cass. 1ère civ. 7 novembre 2000, Bull. civ. I, p. 183). Mais cette difficulté a été identifiée en 2008 et vous avez fait le choix assumé de la surmonter. Vous avez d'ailleurs réitéré la solution dans une décision CE, 7 mars 2012, *M. et Mme L...*, n° 330169, RJF dans un cas de cessation d'une activité de

médecin, y compris dans le silence sur ce point de l'acte de cession², et nous ne croyons pas que les évolutions relatives de la jurisprudence de la Cour de cassation vous incite à vous en détourner aujourd'hui.

Nous vous proposons donc de vous en tenir à ce terrain. Dans l'affaire *A...*, (369138) cela vous conduira à estimer que la cour, qui n'a ni insuffisamment motivé son arrêt ni dénaturé les faits, n'a pas commis d'erreur de droit en estimant que la formalité d'inscription de la société cessionnaire au tableau de l'ordre des chirurgiens-dentistes prévue par les textes portait sur l'objet même du contrat de cession des cabinets dentaires et constituait, de ce fait, une condition de validité de ce dernier entraînant la réalisation de la vente et de la plus-value de cession à la date de l'inscription au tableau, quoi qu'il en soit de la reprise de ses engagements par la société en constitution. Dans l'affaire *Ministre c/A'...* (369255), cela vous conduira, malgré la prise de position en sens inverse de la cour d'appel à annuler pour erreur de droit l'arrêt de la cour, qui juge que la condition légale d'inscription de la société cessionnaire au tableau de l'ordre juridique des avocats n'est pas une condition de la validité du contrat.

PCMNC – Sous le n° 369138, rejet du pourvoi ; sous le n° 369255, annulation, rejet de la demande de frais irrépétibles et renvoi à la CAA de Lyon.

² La lecture des notes de pied d'arrêt des deux précédents à la RJF et des conclusions de Célia Vérot sur l'arrêt C... (283956) montrent déjà que la solution vaut indépendamment des stipulations sur ce point du contrat.