

N° 389990

M. A...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 18 octobre 2017

Lecture du 8 novembre 2017

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

Votre décision du 16 février 2000 *Société des établissements Quémener* (n° 133296, au Recueil p. 52, RJF 3/2000 n° 334, avec concl. G. Bachelier p. 203) est à l'origine d'un considérant de principe d'aspect baroque et radicalement abscons aux yeux de tout non-spécialiste de la matière fiscale. L'ampleur de l'effort de construction jurisprudentielle alors consenti est à la mesure de la profondeur du « sac d'embrouilles » que constitue, selon une formule bien connue¹, le régime fiscal des sociétés de personnes. Ce régime consiste à tirer immédiatement les conséquences fiscales, dans le chef des associés, des résultats réalisés par la société de personnes, en ajoutant à leurs revenus les bénéfices réalisés, en retenant d'éventuels déficits, à chaque fois, bien sûr, à proportion de leur participation dans la société, sans aucune considération quant au point de savoir si les bénéfices ont effectivement été répartis ni si les pertes ont effectivement été comblées. D'où le risque, lorsque des parts de sociétés de personnes sont cédées, et dès lors que le prix de cession est censé refléter l'actif net de la société, que le traitement fiscal de la plus-value ou de la moins-value réalisée lors de cette cession conduise à une double imposition ou au contraire une double déduction. C'est principalement pour parer à ce risque que vous avez élaboré, avec la jurisprudence *Quémener*, une méthode de retraitement du prix d'acquisition des titres de la société de personnes – soit le second terme de l'opération de calcul de la plus-value ou moins-value –, en prescrivant l'application d'une série de correctifs algébriques.

Cette méthode de calcul d'un « prix d'acquisition fiscal » des parts a d'abord été appliquée, dans l'affaire *Quémener*, à une plus-value professionnelle, réalisée par un associé qui exerçait son activité au travers de la société. Elle a ensuite été appliquée à une plus-value personnelle réalisée par un associé « patrimonial » détenteur de parts d'une société de personnes à prépondérance immobilière : voyez CE 9 mars 2005, Min. c/ M. B..., n° 248825, au Recueil p. 98, RJF 6/2005 n° 564 avec chronique F. Berezziat p. 382, concl. P. Collin au BDCF 6/2005 n° 75.

Dans la présente affaire, c'est également une société de personnes à prépondérance immobilière qui est en cause – la société civile immobilière (SCI) Joluger. Les faits sont simples. Cette SCI, qui comprenait deux associés à parts égales, détenait un ensemble immobilier. Fin 2003, la moitié de cet ensemble a été cédée, pour un montant d'environ 335 000 euros, la SCI réalisant à cette occasion une première plus-value, entièrement exonérée en application de l'article 150 M du code général des impôts (CGI), qui prévoit un abattement de

¹ La formule est du Professeur Cozian (« Un sac d'embrouilles : les sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1^{re} édition 1983).

5 % sur les plus-values immobilières pour chaque année au-delà de la deuxième année de détention du bien cédé. Début 2004, les deux associés ont décidé la dissolution de la société, ce qui a donné lieu à sa liquidation et au partage entre eux de l'actif net. M. A..., l'un des deux associés, a été attributaire, en contrepartie de l'annulation de ses parts, des liquidités jusqu'alors détenues par la SCI, c'est-à-dire les 335 000 euros issus de la cession immobilière qui avait précédé sa dissolution. L'administration fiscale a considéré qu'il avait réalisé, à cette occasion, une plus-value taxable à l'impôt sur le revenu, au titre de l'année 2004, sur le fondement des dispositions de l'article 150 UB du CGI.

C'est la question de l'imposition de cette plus-value qui cristallise le litige. Dans un premier arrêt, portant le code de publication R² et publié à la Revue de jurisprudence fiscale, la cour administrative d'appel de Nancy avait adopté une solution favorable au contribuable, au prix d'une double avancée jurisprudentielle (CAA Nancy, 8 décembre 2011, n° 10NC01337, RJF 3/2012 n° 252). D'une part, elle avait accepté de faire jouer la jurisprudence *Quémener-Min. c/ M. B...* dans l'état des textes applicable après le 1^{er} janvier 2004. D'autre part, elle avait ajouté un correctif à la liste de ceux prévus par votre considérant de principe, en admettant de majorer le prix d'acquisition des parts de la société du montant de bénéfices réalisés par celle-ci mais non imposables par l'effet d'une disposition de la loi fiscale pouvant être regardée comme accordant un avantage aux contribuables à titre définitif.

Las, cet arrêt a été annulé, sur pourvoi du ministre chargé du budget et des comptes publics, par une décision de votre 3^e chambre jugeant seule, qui a accueilli un moyen d'erreur matérielle, la cour s'étant trompée dans le prix d'acquisition, avant application de tout correctif, des parts de la société³. Cette décision n'a évidemment pris position sur aucune des questions de droit tranchées par l'arrêt annulé.

Statuant sur renvoi, la cour administrative d'appel de Nancy s'est montrée, dans son second arrêt, plus conservatrice. Elle a admis, en principe, l'application de la jurisprudence *Quémener-Min. c/ M. B...* au cas d'espèce. Mais elle a refusé de prendre en compte, dans les correctifs apportés au prix d'acquisition des parts, les bénéfices réalisés sous forme de plus-values par la société lors de la cession des biens immobiliers qu'elle détenait, au motif principal que ces plus-values n'avaient donné lieu, compte tenu de la durée de détention des biens par la société, à aucune imposition entre les mains du contribuable, de sorte que celui-ci ne pouvait pas se plaindre d'une double imposition. La cour a tout de même réduit le premier terme du calcul de la plus-value réalisée par M. A... – c'est-à-dire le prix de cession de ses parts de la SCI –, en diminuant la valeur de la part d'actif net à lui échue du montant d'une soultte dont elle a estimé que l'administration l'avait incluse à tort dans ce prix de cession.

M. A... se pourvoit en cassation contre ce second arrêt, en tant qu'il lui a seulement accordé une réduction des impositions en litige. Il soutient que la cour a commis une erreur de droit dans l'application de la jurisprudence *Quémener-Min. c/ M. B...*. Nous pensons qu'il a raison.

1. Sans en méconnaître l'importance, nous serons rapide s'agissant de la première question posée par cette affaire : celle de savoir si, comme l'a admis la cour, il y a lieu de faire jouer le dispositif prétorien de correction du prix d'acquisition des parts d'une société de personnes à prépondérance immobilière dans l'état des textes applicable depuis le 1^{er} janvier 2004.

² C'est-à-dire signalé par la cour pour son intérêt jurisprudentiel majeur.

³ CE 3^e sous-section jugeant seule, 30 décembre 2013, *Min. c/ M. A...*, n° 356551, inédite au Recueil.

S'il nous semble permis de passer rapidement sur cette question, c'est qu'elle a déjà été complètement explorée par Pierre Collin dans ses conclusions sur la décision *Min. c/ M. B...* La difficulté vient de la lettre de la loi, précisément de la lettre de l'article 150 VB du CGI, qui dispose depuis 2004 que le « prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant, tel qu'il a été stipulé dans l'acte ». Une telle rédaction laisse nettement moins de marge d'interprétation que dans l'état antérieur des textes. Devant cette définition très explicite du prix d'acquisition, est-il permis d'y appliquer une quelconque forme de retraitement ? Pierre Collin vous avait invité à indiquer, par un *obiter dictum* motivé par des préoccupations de sécurité juridique, que la solution qu'il préconisait dans l'état des textes antérieur au 1^{er} janvier 2004 restait valable après cette date. Vous ne l'avez pas suivi jusqu'au bout, en vous abstenant de prendre position sur cette question, ce qui n'était pas nécessaire à la résolution du litige dont vous étiez alors saisi.

C'est le cas aujourd'hui et nous croyons comme Pierre Collin qu'il n'y a pas lieu de s'arrêter à la lettre de l'article 150 VB du CGI. Comme il le faisait valoir, la jurisprudence *Quémener* est moins fondée sur l'interprétation des dispositions qui définissent tel ou tel régime d'imposition des plus-values que sur la préoccupation, tout à fait transversale, de prendre en compte les particularités du régime des sociétés de personnes lorsqu'il s'agit de déterminer les conséquences fiscales d'une cession de leurs parts. Cette préoccupation trouve un appui dans des principes à valeur constitutionnelle : le principe d'imposition selon les facultés contributives et le principe d'égalité. Il nous semble qu'il n'en faut pas davantage pour surmonter l'obstacle de la lettre de la loi. Ajoutons qu'il y aurait un certain paradoxe à refuser aujourd'hui de le franchir alors que l'administration fiscale elle-même est ralliée depuis plus de dix ans à l'idée que la solution *B...* est transposable aux plus-values ou moins-values de cession de parts de sociétés de personnes à prépondérance immobilière réalisées à compter du 1^{er} janvier 2004⁴.

2. Nous n'avons, à vrai dire, guère plus d'hésitation s'agissant de la réponse à apporter à la seconde question posée par l'affaire : celle de savoir s'il faut tenir compte, parmi les correctifs au prix d'acquisition des parts de la société de personnes, de dispositions fiscales ayant permis à ses bénéficiaires d'échapper à l'impôt et pouvant être regardées comme accordant aux contribuables un avantage à titre définitif.

Car le considérant de principe issu de votre jurisprudence *Quémener* prend déjà en compte cette problématique, qui va au-delà de la seule préoccupation de prévenir les doubles impositions et doubles déductions. Simplement ce considérant de principe ne le fait expressément que dans une hypothèse, lorsqu'une partie des déficits déduits par l'associé d'une société de personnes « trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu octroyer un avantage fiscal définitif » : cette partie des déficits déduits ne vient pas minorer le prix d'acquisition. Gilles Bachelier expliquait très clairement, dans ses conclusions, la justification de ce « correctif au correctif » : il s'agissait « d'éviter que par le biais de la taxation de la plus-value le service ne soumette à l'impôt des sommes que la société de personnes a déduites de ses résultats et qui ont généré un déficit alors que cette déduction a été opérée en vertu d'une disposition légale ayant la nature d'un avantage fiscal auquel le législateur a entendu donner un caractère définitif. Autrement dit il s'agit d'éviter que l'administration ne reprenne d'une main ce qu'en vertu de la loi elle a accordé de l'autre et ne transforme ainsi un avantage fiscal définitif en une simple avance de trésorerie ».

⁴ Réponse ministérielle aux questions posées par M. Biancheri et par M. Gard, n° 66675 et 66494, JOAN 31 janvier 2006 p. 985. Voir aujourd'hui le BOFiP référencé BOI-RFPI-SPI-20-20150410.

Les mêmes considérations plaident pour que vous preniez également en compte cette notion d'avantage fiscal définitif dans l'hypothèse où sont en cause, non des dispositions particulières ayant permis à la société de personnes de déduire certaines sommes de ses bases taxables, mais des dispositions par lesquelles elle a pu s'abstenir d'y inclure tout ou partie de ses bénéfices – autrement dit des dispositifs d'exonération. A vrai dire, il est permis de considérer que cette hypothèse est déjà prise en compte, encore que très implicitement, par la mention de l'ajout, au prix d'acquisition, de la quote-part des bénéfices de la société revenant à l'associé « qui a été ajoutée aux revenus imposés de celui-ci ». Il faut seulement admettre de considérer que des bénéfices déclarés par l'associé et exonérés par la loi fiscale sont effectivement imposés entre ses mains – mais à taux nul. Il vaut mieux, cependant, le dire explicitement, et c'est pourquoi nous vous invitons à ajouter un codicille au considérant de principe issu de votre décision *Quémener*, en jugeant qu'il convient également de majorer le prix d'acquisition des parts de la quote-part des bénéfices de la société ou du groupement revenant à l'associé qui ont échappé à l'impôt en application d'une disposition par laquelle le législateur a entendu accorder un avantage fiscal définitif.

Relevons, au demeurant, que l'administration fiscale a déjà accepté d'entrer dans cette logique s'agissant de deux dispositifs d'exonération, celui prévu à l'article 238 *quindecies* du CGI (exonération des plus-values professionnelles réalisées à l'occasion de la transmission d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité)⁵ et celui prévu à l'article 151 *septies* (exonération des plus-values réalisées par les petites entreprises)⁶.

S'agissant du dispositif d'abattement pour durée de détention prévu à l'article 150 M du CGI, qui est susceptible d'aboutir à des exonérations partielles ou totales des plus-values immobilières réalisées, nous ne voyons aucune raison de refuser de le considérer comme accordant aux contribuables un avantage fiscal définitif. A défaut, et comme l'illustre le cas d'espèce, la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien immobilier détenu par une société de personnes pendant les 22 ans ayant précédé cette cession redeviendrait imposable à l'occasion de la cession de ses titres.

La cour administrative d'appel a donc bien commis une erreur de droit en refusant de majorer le prix d'acquisition des parts sociales détenues par M. A... de la quote-part lui revenant des plus-values immobilières exonérées réalisées par la SCI Joluger.

3. S'agissant d'une seconde cassation, le règlement de l'affaire au fond s'impose.

Vous devrez, avant toute chose, répondre à une contestation soulevée par M. A... tout à fait en amont de la question de l'application de la jurisprudence *Quémener-Min. c/ M. B...*. Le contribuable fait valoir en effet qu'il ne pouvait être imposé sur le fondement de l'article 150 UB du CGI lors de la dissolution de la SCI Joluger, faute de cession de ses parts à titre onéreux. Nous n'avons pas trouvé, dans votre jurisprudence, de précédent tout à fait topique mais il nous semble que cette contestation n'est pas fondée. Une dissolution-partage doit être regardée comme une mutation à titre onéreux, dès lors que les associés se défont des parts de la société, qui se trouvent annulées, en contrepartie d'une fraction de son actif net (voyez en ce sens, assimilant la dissolution-partage à une cession à titre onéreux, CE 13 mars 1974, n° 87408 et 88272, au Recueil p. 178, concl. Mandelkern parues à Dr. Fisc. 1974 comm. 1493 ; CE 29 juin 1977, n° 94496 et 95525, aux tables du Recueil, RJF 9/1977 n° 487 ; CE 27 mai 1987, M. M..., n° 62248, aux tables du Recueil, RJF 7/1987 n° 772).

⁵ Voir le BOFiP référencé BOI-BIC-PVMV-40-20-50-20140325, § 400-410.

⁶ Voir le BOFiP référencé BOI-BIC-PVMV-40-10-10-30-20120912, § 40.

Il ne restera plus, ensuite, qu'à appliquer les principes définis à hauteur de cassation pour régler le litige. Dans le cas d'une dissolution-partage, la plus-value réalisée est égale à la différence entre la valeur des biens sociaux attribués au terme du partage et le prix d'acquisition des parts sociales.

Le premier terme de la différence, c'est-à-dire la valeur des biens sociaux attribués à M. A..., n'est pas sérieusement contesté par l'administration. Selon l'acte de partage, qui figure au dossier, elle s'élève à 281 675 euros, compte tenu de la mise à la charge de M. A... de la moitié du solde d'un emprunt restant à rembourser. Il n'y a pas lieu, comme l'avait jugé la cour, et contrairement à ce que soutient l'administration, de comprendre dans la valeur de ces biens une « soulte » de 140 837 euros mise à la charge de l'autre associé : il ressort de l'acte de partage qu'elle ne correspond à aucun enrichissement de M. A... – il s'agissait seulement d'une coquetterie de rédaction de l'acte de partage, le notaire ayant eu recours à des soultes croisées de même montant pour déterminer les droits des deux associés au partage.

Le second terme de la différence, c'est-à-dire le prix d'acquisition des parts, doit être construit à partir du prix acquitté à l'origine par M. A..., soit une somme non contestée de 114 960 euros, tenant compte des frais d'acquisition des parts. Il faut en déduire à titre de correctif, par application de votre jurisprudence *Quémener-Min. c/ M. B...*, la quote-part de bénéfices de la SCI revenant à M. A... et non imposés en application de l'article 150 M du CGI. A ce titre, une première plus-value, entièrement exonérée, a été réalisée par la SCI fin 2003, lors de la cession de la moitié de son actif immobilier – la quote-part de bénéfices correspondante est d'un peu plus de 116 500 euros. Il n'est pas davantage contesté qu'une seconde plus-value, elle aussi entièrement exonérée, a été réalisée par la SCI lors de sa dissolution, début 2004, pour un montant identique⁷. Le coût d'acquisition « fiscal » des parts de la SCI s'élève donc à plus de 345 000 euros.

Il s'en déduit que la dissolution suivie du partage de la SCI dont M. A... était associé ne s'est traduite par aucune plus-value. Vous prononcerez la décharge des impositions restant en litige et annulerez, en conséquence, l'article 2 du jugement du tribunal administratif de Strasbourg, qui avait rejeté le surplus des conclusions de M. A....

Par ces motifs nous concluons dans le sens qui suit :

1. Annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il n'a accordé qu'une réduction des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles M. A... a été assujetti au titre de l'année 2004 ;
2. Annulation de l'article 2 du jugement du tribunal administratif et décharge des sommes restant en litige ;
3. Mise à la charge de l'Etat, au bénéfice de M. A..., d'une somme de 6 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁷ Voir en ce sens CE 27 mai 1987, M. M..., n° 62248, aux tables du Recueil, RJF 7/1987 n° 772 – décision précitée sur un autre point.