

N° 430265 – M. et Mme L...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 3 mai 2021

Lecture du 19 mai 2021

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteure publique

L'affaire qui vient d'être appelée vous permettra de préciser la portée du dispositif anti-abus qui fait obstacle au bénéfice de l'exonération des plus-values professionnelles prévu par l'article 238 *quindecies* du CGI, destinée à favoriser la transmission des petites entreprises, en présence de liens de dépendance entre le cédant et le cessionnaire.

L'article 238 *quindecies*, issu de la loi n° 2005-1720 du 30 décembre 2005 de finances rectificative pour 2005, exonère, sous certaines conditions, les plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission d'une entreprise individuelle, d'une branche complète d'activité ou, par assimilation, de l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes fiscalement transparente.

Il a pris la suite d'un dispositif temporaire, mis en place par la loi n° 2004-1485 du 9 août 2004¹, afin d'inciter les professionnels à céder de manière globale l'ensemble des actifs affectés à leur entreprise de préférence à une vente séparée de leur droit au bail au bénéfice d'une société financièrement puissante - telle qu'une banque par exemple - et ainsi, de favoriser le maintien des activités de proximité dans le centre des villes et les zones rurales.

Le dispositif initial a vite été utilisé à d'autres fins que celles d'une cession de l'entreprise à un tiers : des professionnels, notamment libéraux en ont réclamé le bénéfice après avoir constitué des sociétés dont ils étaient les dirigeants, et auxquelles ils ont cédé leur clientèle. Cette « vente à soi-même » par société interposée leur permettait d'obtenir une réévaluation de la valeur de leurs actifs professionnels en franchise d'impôt, doublée d'une diminution de leur revenu imposable par la déduction des intérêts lorsque l'opération était financée par l'emprunt.

Pour faire échec à ces montages d'optimisation fiscale, dont vous avez jugé qu'ils ne relevaient pas de l'abus de droit (23 juillet 2012, Bazin-Facon, n° 342017, RJF 11/12 n° 1043, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 11/12 n° 130), le législateur a inséré à l'article 238 *quindecies* des dispositions anti-abus, applicables aux cessions à titre onéreux². Le bénéfice

¹ A l'article 238 *quaterdecies* du CGI.

² Ce dispositif reprend, tout en l'assouplissant, la clause anti-abus introduite, pour le dispositif temporaire, à

du régime de faveur est ainsi subordonné à la condition que le cédant n'exerce pas en droit ou en fait la direction effective de l'entreprise cessionnaire et qu'il ne détienne pas, directement ou indirectement, plus de 50% des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise (3° du II). S'agissant des cessions réalisées par un associé d'une société de personnes, le texte prévoit, plus strictement, que « *le cédant ne doit pas détenir directement ou indirectement de droits de vote ou de droits dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire* » (dernier alinéa du III). Cette condition doit être respectée pendant les trois années qui suivent la transmission ayant donné lieu à exonération, laquelle est, à défaut, remise en cause (IV).

C'est sur le fondement de ces dispositions que l'administration fiscale a remis en cause l'exonération de la plus-value de 203.700 euros réalisée par M. et Mme L..., tous deux avocats, à l'occasion de la cession à leurs trois associés, le 31 décembre 2010, des parts qu'ils détenaient dans la SCP L-P... et associés. Constatant que la même SCP avait, un mois plus tard, attribué aux époux Legrand quatre parts en industrie - lesquelles ouvrent droit à une fraction des bénéfices et permettent de participer aux décisions prises par l'assemblée des associés - l'administration a considéré que la condition tenant à l'absence de liens entre cédant et cessionnaire n'était plus respectée. Il ne lui a certes pas échappé que le dernier alinéa du III de l'article 238 *quinquies* réservait la possibilité de remettre en cause le bénéfice de l'exonération à l'hypothèse d'une participation du cédant dans l'entreprise cessionnaire. Mais elle a assimilé la cession aux associés de la SCP à une cession à la SCP elle-même.

M. et Mme Legrand ont saisi en vain le tribunal administratif de Nantes, puis la cour administrative d'appel de Nantes d'une demande de décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu qui ont résulté de ce contrôle. Ils vous demandent d'annuler l'arrêt de cette cour (publié à la RJF 2019, n° 624), rendu aux conclusions contraires de son rapporteur public, T. Jouno.

Reprenant à son compte l'interprétation extensive des dispositions en cause proposée par l'administration, la cour a jugé, en substance, que le cessionnaire des parts de la SCP détenues par M. et Mme L... devait être regardé comme étant la SCP elle-même, au sein de laquelle ils avaient poursuivi leur activité grâce aux parts en industrie reçues. Pour parvenir à cette conclusion, elle s'est fondée sur le fait que les trois associés cessionnaires exerçaient leur activité professionnelle de manière exclusive au sein de la SCP, et relevé que les avocats associés ne peuvent être membres que d'une seule SCP et ne peuvent exercer leurs fonctions ni à titre individuel ni en qualité de membres d'une autre société en vertu de l'article 43 du décret n° 92-680 du 20 juillet 1992 pris pour l'application à la profession d'avocat de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles.

A l'instar des requérants, nous pensons que ces motifs sont entachés d'erreur de droit.

En effet, ils tordent la lettre du dernier alinéa du III de l'article 238 *quindecies*, qui interdit uniquement une prise de participation du cédant dans l'entreprise cessionnaire et ne dit mot de

l'article 238 *quaterdecies* par l'article 52 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

l'hypothèse d'une cession aux associés de la société de personnes au sein de laquelle le cédant exerçait son activité. Or les associés, personnes physiques, sont distincts de la SCP, qui dispose de la personnalité morale, et nous ne voyons pas comment une cession au profit des premiers pourrait être regardée comme une cession réalisée au profit de la seconde. Une clause anti-abus ne saurait être implicite et il revient au législateur de définir avec précision les exceptions au principe de l'exonération qu'il institue.

La lettre de la loi étant claire, il n'est pas indispensable que vous vous penchiez sur ses travaux préparatoires. Précisons tout de même qu'on n'y trouve aucun appui qui permettrait de conforter la solution retenue par les juges d'appel. Le rapport de G. Carrez à l'Assemblée nationale³ se borne à évoquer l'hypothèse de la cession des parts d'une société de personnes X à une nouvelle société de personnes Y créée pour l'occasion et au sein de laquelle les associés cédants détiendraient les mêmes droits que dans la société initiale. La cession des parts d'une SCP à la société elle-même est en effet possible en vertu de l'article 21 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966. Dans cette hypothèse, la société est tenue de réduire son capital du montant de la valeur nominale de ces parts. Les dispositions du dernier alinéa du III de l'article 238 *quindecies* conservent donc une portée utile même si la cession aux associés n'est pas assimilée à une cession à la SCP.

Il en résulte certes que rien ne fait obstacle à ce qu'un associé cédant ses parts à des personnes physiques poursuive son activité ou reprenne des parts dans la société de personnes en cause tout en conservant le bénéfice de l'exonération, puisque, par définition, il ne détiendra jamais, dans cette hypothèse, de droits au sein du cessionnaire. Cette situation n'est pas propre aux sociétés de personnes, tout lien faisant également défaut en cas de cession d'actions d'une société commerciale à une personne physique⁴. Mais, dans l'un comme dans l'autre cas, il y a bien cession à un tiers, c'est-à-dire, à une personne qui n'est pas sous la dépendance du cédant. Or les travaux préparatoires montrent que la clause anti-abus de l'article 238 *quindecies* vise uniquement à circonvier les montages correspondant aux ventes à soi-même, permettant à l'exploitant de poursuivre, sous une autre forme sociale, l'activité exercée auparavant.

Le cas d'un retour du cédant au sein de la société après la cession de ses parts à un tiers est différent et, sous l'empire des textes actuels, l'éventuelle remise en cause de l'exonération dans une telle hypothèse ne peut, selon nous, être envisagée qu'en cas d'abus de droit. Cela ne nous paraît guère être le cas en l'espèce, et l'administration n'a d'ailleurs pas mis en œuvre cette procédure. Dans la mesure où les parts en industrie ne donnent pas accès au capital social et ne sont pas cessibles, l'opération n'a pas permis à M. et Mme L... de procéder à une réévaluation en franchise d'impôt de leur actif professionnel, dans le but de diminuer le montant d'une future plus-value. Par ailleurs, le choix de poursuivre leur activité au sein de l'entreprise cédée sous la forme d'un apport en industrie nous semble cohérent avec un objectif de transmission progressive de l'entreprise aux nouveaux associés, propre à pérenniser le maintien de l'activité dans la durée, ce qui est conforme à l'objectif poursuivi par le législateur en instituant l'incitation fiscale en cause.

³ Rapport n° 2720 sur le projet de loi de finances rectificative pour 2005.

⁴ Ce qui est possible dans les conditions prévues au d) du II de l'article 238 *quindecies*.

Si vous nous suivez, vous annulerez donc l'arrêt attaqué pour erreur de droit. Régplant au fond le litige, vous pourrez constater que les époux Legrand ne peuvent être regardés comme ayant cédé leurs parts à un cessionnaire dans lequel ils détenaient directement ou indirectement des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux pendant la période de référence, et vous en déduirez que l'administration fiscale n'était pas fondée à remettre en cause le bénéfice de l'exonération de la plus-value réalisée.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué et du jugement du tribunal administratif d'Orléans, à la décharge des impositions en litige et à ce que l'Etat verse aux requérants une somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du CJA.