

N° 440982

Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. et Mme D...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 16 juin 2021

Lecture du 25 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- L'associé d'une société civile professionnelle (SCP) de médecins doit-il être regardé comme ayant cessé d'exercer une profession non commerciale lorsque cette société est dissoute, sans être encore liquidée ? C'est la question chimiquement pure que soulève le recours.

2.- Mme D..., qui exerce une activité médicale de radiothérapie et radiodiagnostic, était associée de la SCP de médecine nucléaire Krief-D..., à la constitution de laquelle elle avait participé en 2005 et dont elle était la cogérante. Elle détenait 24,5% des parts, contre 75,5% pour son associé. S'agissant d'une SCP constituée pour l'exercice en commun de la profession de ses membres en application de la loi du 29 novembre 1966¹, elle était personnellement soumise à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux qui lui était attribuée, conformément à l'article 8 *ter* du CGI.

En novembre 2008, Mme D... a fait assigner son associé, en présence de la SCP, devant le tribunal de grande instance de Compiègne en vue d'obtenir la dissolution de la société. Par jugement du 28 septembre 2010, confirmé par un arrêt de la cour d'appel d'Amiens du 9 juin 2011, la dissolution anticipée de la SCP a été prononcée pour fautes des deux associés et un mandataire judiciaire a été désigné en qualité de liquidateur.

Postérieurement, la SCP a fait l'objet d'une vérification de comptabilité au titre des exercices 2009 à 2011 qui n'a donné lieu à aucun redressement ; enfin, la déclaration de BNC (n° 2035) souscrite au titre de l'année 2011 ne comportant aucune répartition du résultat entre associés, l'administration a procédé à cette ventilation et en a tiré les conséquences sur l'impôt sur le revenu des associés, ce dont le foyer fiscal de Mme D... a été informé par une proposition de rectification du 12 juin 2013, avant qu'une cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu de 175 159 € ne soit mise en recouvrement le 30 novembre 2014.

¹ Loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles.

Dans leur réclamation, les époux D... ont notamment fait valoir que, du fait de sa dissolution au cours de l'année 2011, la SCP était tenue d'établir son résultat de l'exercice clos en 2011 conformément aux dispositions de l'article 202 du code général des impôts, qui prévoit que, « *Dans le cas de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de l'exercice de cette profession y compris ceux qui proviennent de créances acquises et non encore recouvrées et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi* ».

Ce texte implique, dans l'hypothèse de cessation de l'exercice d'une profession non commerciale qu'il mentionne, un passage à une « fiscalité d'engagement », en lieu et place de la « fiscalité de caisse » définie à l'article 93 du CGI pour les titulaires de BNC. On comprend que Mme D... avait intérêt à cette substitution de méthode de détermination du résultat au regard des dettes contractées mais non encore honorées de la SCP.

Après rejet de leur réclamation, les contribuables se sont tournés vers le tribunal administratif d'Amiens qui a accueilli leur demande. Les premiers juges ont retenu que la dissolution judiciaire de la société civile, confirmée en 2011 par la cour d'appel, avait nécessairement conduit, à compter de cette date, à la cessation effective de la profession par la SCP, au sens de l'article 202, alors même que la liquidation n'était pas clôturée. Le tribunal a par conséquent réduit la base de l'impôt sur le revenu assigné aux époux pour tenir compte de l'application de l'article 202, prononcé la décharge correspondante et rejeté le surplus des conclusions de la demande portant sur d'autres années d'imposition.

Le ministre se pourvoit régulièrement en cassation contre l'article 1^{er} de l'arrêt du 2 avril 2020 de la cour administrative d'appel de Douai en tant qu'il rejette les conclusions de son appel par une quasi-adoption des motifs du jugement.

2.- Il soulève un unique moyen tiré de ce que la cour a dénaturé et inexactement qualifié les faits de l'espèce, ce dont il est résulté une violation de l'article 202 du CGI, en jugeant que la « *cessation de l'exercice d'une profession non commerciale* » au sens de ces dispositions s'entendait de la date de la dissolution alors que, selon lui, cette cessation n'intervient qu'au moment de l'achèvement des opérations de liquidation – c'est-à-dire à la date de clôture et d'approbation des comptes de la liquidation.

Si vous contrôlez en cassation la qualification juridique de cessation d'activité (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 18 mai 2005, *SARL Sophie B*, T. sur un autre point, n° 259275, RJF 2005 n° 834 ; 3^{ème} et 8^{ème} ssr, 25 févr. 2008, *M. et Mme G...*, n° 287726, RJF 2008 n° 543), c'est bien une erreur de droit qu'à notre avis, la cour a commise.

2.1.- Nous souhaitons au préalable formuler quatre observations sur l'article 202.

1°) Ce texte est au nombre des articles relatifs à l'impôt sur le revenu et fait partie d'un ensemble d'articles – les articles 201 à 204 – qui traitent des effets fiscaux des cessations d'entreprises, des cessations d'activité et du décès du contribuable, et imposent aux

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

contribuables concernés (à leurs ayants droit en cas de décès), à peine de taxation d'office, de souscrire une déclaration spécifique (déclaration qu'en l'occurrence Mme D... n'a pas souscrite) en vue d'établir une imposition immédiate dont on ne peut pas dire par avance qu'elle serait avantageuse ou désavantageuse pour le contribuable, mais dont la détermination obéit à des règles dérogatoires, protectrices des intérêts du Trésor.

2°) Si l'article 202 traite de la « *cessation de l'exercice d'une profession commerciale* » sans faire mention de l'exercice de cette profession sous forme sociale, à la différence de l'article 202 *ter* qui comporte des dispositions spécifiques aux sociétés ou organismes placés sous le régime des sociétés de personnes, il n'est pas douteux qu'il trouve à s'appliquer à toutes les formes d'exercice d'une profession non commerciale, que ce soit donc à titre individuel ou dans le cadre d'une société, telle qu'une SCP. C'est la pratique de l'administration² et votre jurisprudence est dans le même sens : on peut voir une décision *Blanchot* (3^{ème} et 8^{ème} srr, 7 mars 2012, n° 330169, RJF 2012 n° 597) qui fait application de l'article 202 à un médecin qui exerçait son art dans le cadre d'une société civile de moyens.

3°) Votre jurisprudence est en ce sens que l'article 202 est applicable lorsque le contribuable change de mode d'exercice de sa profession non commerciale. Vous jugez ainsi que l'article 202 n'est pas applicable à un huissier qui cesse d'exploiter une charge dans une ville pour exercer une même charge dans une autre ville (9^{ème} et 7^{ème} srr, 30 avr. 1986, *L...*, n° 42397, T., ccl. Ph. Martin, Dr. fisc. 1987 n° 7 p. 234). Il est en revanche applicable à un notaire qui cède sa charge à une SCP qu'il a constituée avec son fils (9^{ème} et 7^{ème} srr, 28 avr 1982, n° 24488, T., RJF 1982 n° 543) ou à un avocat qui cesse d'exercer à titre individuel pour apporter son concours à une SCP constituée avec trois confrères (8^{ème} et 7^{ème} srr, 25 févr. 1981, n° 18095 et n° 18096, T., RJF 1981 n° 441).

La disposition vient ainsi compléter, d'une part, l'article 202 *ter* qui concerne les hypothèses de changement de régime fiscal ou de changement d'objet social ou d'activité réelle et, d'autre part, l'article 151 *octies* A, qui assimile à une cessation d'entreprise une fusion.

Il en résulte à notre avis qu'en sens inverse, lorsqu'un contribuable exerçant une profession non commerciale sous une forme sociale met un terme à son activité non commerciale sous cette forme précise, alors il entre dans le champ de l'article 202, quand bien même il exercerait par la suite la même profession non commerciale à titre individuel. Au cas d'espèce, la circonstance que Mme D... aurait continué à exercer son activité médicale sous une autre forme après la dissolution de sa SCP ne rend pas inopérante l'invocation par l'intéressée des dispositions de l'article 202.

² 9^{ème} et 10^{ème} srr, 20 janv. 2016, *Ministre des finances et des comptes publics c/ M. R...*, n° 377902, *Ministre des finances et des comptes publics c/ M. T...*, n° 377952, *Ministre des finances et des comptes publics c/ Mme W-P...*, n° 377907, RJF 2016 n°356, concl. E. Bokdam-Tognetti C356.

4°) Il n'est pas difficile d'admettre qu'une dissolution d'une société civile, qu'elle soit décidée par les associés ou prononcée par le juge, est de nature à caractériser une cessation de l'exercice de l'exercice d'une profession non commerciale au sens de l'article 202.

2.2.- Si l'on s'entend sur le fait que cet article est applicable à notre cas de figure et que son application est déclenchée par une dissolution d'une SCP de médecins, alors il ne reste plus qu'à trancher une question de date – en quelque sorte de fait générateur de l'imposition immédiate à la sortie de l'activité non commerciale.

Les juges du fond ont dit : « *c'est la date de la dissolution judiciairement prononcée* ». Le ministre dit : « *mais non, c'est une fois seulement que la SCP est liquidée* ».

Il rappelle qu'en vertu de l'article 1844-8 du code civil, la dissolution de la société entraîne certes sa liquidation mais la personnalité morale subsiste pour les besoins de cette liquidation jusqu'à la publication de la clôture de celle-ci³.

Il rappelle également que votre jurisprudence, en ce qui concerne l'application de l'article 201, c'est-à-dire la cessation d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale ou d'une exploitation agricole, retient qu'il résulte de ces règles qu'une société qui a été dissoute par anticipation ou placée en liquidation judiciaire ne doit pas déposer la déclaration exigée en cas de cessation d'entreprise avant que les comptes définitifs du liquidateur ne soient approuvés dans les conditions prévues par la loi : voyez votre arrêt *SARL Compagnie des grands armagnacs* de 1987 (11 févr. 1987, n° 47157, rec. p. 42, RJF 1987 n° 273, concl. N. Chahid-Nourai p. 150) et votre arrêt *Ministre délégué, chargé du budget c/ SAS H...* de 2015 (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 10 avr. 2015, n° 371765, T. pp. 645-648, RJF 2015 n° 570, concl. B. Bohnert BDCF 2015 n° 89).

Nous ne voyons pas de raison sérieuse de s'écarter de cette jurisprudence dont le moins qu'on puisse dire est qu'elle a été fermement énoncée. Le premier arrêt mentionné a été rendu en formation de plénière fiscale. Le second n'a été rendu qu'en formation de chambres réunies (ce n'est pas désobligeant) mais il a pris le contrepied d'un arrêt rendu par la chambre commerciale de la Cour de cassation dans cette même affaire *H...*⁴, ayant approuvé la cour d'appel de Paris à avoir débouté la société d'une demande indemnitaire dirigée contre ses liquidateurs et fondée sur la souscription prématurée de la déclaration prévue à l'article 201, ayant fait perdre le bénéfice de l'intégration fiscale. Alors que la Cour de cassation avait tiré de l'article 1844-7 7° du code civil, dans sa rédaction alors applicable⁵, que la société avait pris fin par le seul effet du jugement prononçant la liquidation judiciaire et considéré que cette cessation d'entreprise commerciale avait entraîné l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés et légitimait la souscription de la déclaration prévue à l'article 201, vous avez

³ Ces règles étant reprises, pour les sociétés commerciales, à l'article L. 237-2 du code de commerce.

⁴ Cass. Com., 26 janvier 2010, *Société H...*, n° 08-12.186, Bull. 2010, IV, n° 23, RJF 2010 n° 470.

⁵ « *La société prend fin : / (...) 7° Par l'effet d'un jugement ordonnant la liquidation judiciaire ou la cession totale des actifs de la société ; (...)* ».

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

jugé tout le contraire en décidant que ce n'est qu'à la date de l'approbation des comptes définitifs du liquidateur qu'il convenait pour l'entreprise de se conformer à ces dispositions.

Dans ces deux affaires, vos rapporteurs publics avaient souligné que la dissolution ne coïncide pas avec la cessation d'entreprise mais ne fait qu'ouvrir une phase de liquidation, dont l'achèvement est marqué par la clôture des opérations de liquidation et dont la durée n'est pas limitée, une action étant seulement ouverte à tout intéressé pour faire achever la liquidation passé un délai de trois ans⁶.

Il est clair en effet que la société continue d'exister pendant la phase de liquidation, en conservant les attributs de la personnalité morale : elle conserve sa dénomination sociale, seulement suivie de la mention « société en liquidation », mais aussi son siège social, son patrimoine et sa capacité pour agir en justice.

Durant cette période, elle n'est par ailleurs pas dispensée de tenir une comptabilité ni de souscrire les déclarations fiscales obligatoires, des bénéfices sociaux étant encore susceptible de naître à raison de plus-values de cession d'éléments de l'actif (7 et 8^{ème} ssr, 4 juin 1975, *Bastide*, n° 95902, au recueil, RJF 1975 n° 332, Dr. Fisc. 1975 n° 38 c. 1162, concl. M.-A. Latournerie).

On voit ainsi qu'il est en quelque sorte prématuré d'établir l'impôt dans les conditions fixées par l'article 202 à l'égard d'une société qui, pour être mourante, n'est pas complètement morte.

Rien ne justifie non plus de faire une cote à part pour les SCP, la loi du 29 novembre 1966 qui les régit renvoyant, à son article 30, aux articles 1832 à 1872, donc à l'article 1844-8.

La parenté entre les articles 201 et 202 est enfin très forte car ils poursuivent le même objet qui est de protéger les intérêts du Trésor face au risque de perdre définitivement le sujet de l'obligation fiscale, nonobstant une inévitable différence de rédaction dès lors qu'il est question d'un côté de « *cessation d'entreprise* » artisanale, industrielle ou commerciale et de l'autre de « *cessation de l'exercice d'une profession non commerciale* ». Rien ne s'oppose donc à ce qu'à l'occasion de la présente affaire, vous transposiez à l'article 202 votre jurisprudence bâtie sur le fondement de l'article 201, ce qui ne serait au demeurant pas une première.

La morale de cette affaire est qu'en cas de dissolution, l'imposition immédiate n'est pas si immédiate que cela.

3.- Avant d'annuler l'arrêt, il vous faudra prendre parti sur la demande de substitution de motif formulée en défense par les contribuables. Ils rappellent qu'ils avaient

⁶ Article 1844-8, quatrième alinéa, du code civil.

invoqué, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, l'instruction publiée à la documentation administrative de base 5 G-4-01, en vigueur en 2011, énonçant que « *L'impôt sur le revenu est établi au nom de chacun des associés en proportion de ses droits dans la société dans les conditions prévues à l'article 202 du CGI, c'est-à-dire en tenant compte, à la date de la dissolution, des créances acquises et non encore recouvrées et des dépenses engagées et non encore payées* ». Vous pourrez rejeter cette demande en observant, en tout état de cause, que les contribuables n'ont pas fait application de la doctrine qu'ils invoquent dès lors qu'ils n'ont pas souscrit en 2011 la déclaration prévue par l'article 202.

4.- Le règlement au fond, dans un sens favorable à l'administration, découle de ce que vous aurez jugé au stade de la cassation. Il emporte l'annulation des dispositions contestées du jugement, sans qu'il soit besoin d'examiner le moyen d'irrégularité du jugement.

PCMNC à l'annulation de l'article 1^{er} de l'arrêt attaqué en tant qu'il a rejeté l'appel du ministre, à l'annulation des articles 1^{er}, 2 et 3 du jugement du tribunal administratif d'Amiens, à ce que la fraction de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 dont le tribunal a prononcé la décharge soit remise à la charge des contribuables et au rejet des conclusions qu'ils ont présentées au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.