

N° 443154 – M. et Mme S...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 19 janvier 2022

Lecture du 2 février 2022

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Le pourvoi qui vient d'être appelé soulève une intéressante question d'interprétation de la convention fiscale franco-américaine du 31 août 1994 : celle de l'imposition des gains de cession de parts (en anglais « *interests* ») dans un *partnership* de droit américain. Lorsqu'une telle cession est le fait d'une personne physique résidente fiscale de France, à quel Etat la convention attribue-t-elle le pouvoir d'imposer ce gain ?

Pour mémoire, l'on distingue aux Etats-Unis entre deux grandes catégories de *partnerships* : les *general partnerships*, où tous les associés sont indéfiniment et solidairement responsables des dettes sociales et qui sont souvent comparés aux sociétés en nom collectif, et les *limited partnerships*, qui comprennent en leur sein à la fois un ou plusieurs *general partners* tenus de manière illimitée aux dettes et un ou plusieurs *limited partners* dont la responsabilité est limitée au montant de leur apport, et que l'on rapproche en général des sociétés en commandite simple. Le droit fiscal américain regarde les entités considérées, pour son application, comme des *partnerships* comme fiscalement transparentes – alors que les formes juridiques auxquelles conduit, pour l'application de la loi fiscale française, l'exercice d'assimilation tel que défini par votre jurisprudence de Plénière *Société Artémis* du 24 novembre 2014 (n° 363556, p. 345, RJF 2/15 n° 102, chron. N. Labrune p. 83, concl. E. Cortot-Boucher BDCF 2/15 n° 15, Dr. Fisc. 2015 n° 3 c. 57 note Derouin) conduit le plus souvent à leur appliquer le régime fiscal des sociétés de personnes, c'est-à-dire celui de la translucidité.

Conscients des difficultés nées de ce décalage, les auteurs de la convention fiscale franco-américaine ont inséré, dans celle-ci, des stipulations propres au traitement des *partnerships*, en particulier dans l'article consacré à la définition de la notion de résident, mais aussi dans ceux afférents aux bénéficiaires des entreprises (article 7) et aux professions indépendantes (article 14).

Ainsi, le paragraphe 4 de l'article 7 stipule qu' : « *Un associé d'un « partnership » est considéré comme ayant réalisé des revenus ou bénéficié de déductions dans la mesure de sa part du « partnership » telle qu'elle est prévue par l'accord d'association (...). Le caractère – y compris la source et l'imputabilité à un établissement stable – de tout élément de revenu ou*

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.

de toute déduction attribuables à un tel associé est déterminé comme si l'associé avait réalisé ces éléments de revenu ou bénéficié de ces déductions de la même manière que le « partnership » les a réalisés ou en a bénéficié». L'article 14, relatif à l'imposition des revenus tirés par un résident de l'exercice d'une profession libérale ou d'une activité indépendante (le cas échéant, par l'intermédiaire d'une base fixe située dans l'autre Etat), comporte en son paragraphe 4 un renvoi aux stipulations du paragraphe 4 de l'article 7, qui « *s'appliquent par analogie* ».

Ces stipulations n'instituent pas des règles d'assiette de l'impôt et n'ont donc ni pour objet ni pour effet d'instaurer un régime de transparence pour l'établissement de l'impôt en France et l'application de la loi fiscale française, mais ont seulement pour objet, ainsi que vous l'avez rappelé dans votre décision *Sté Artémis* déjà mentionnée, de répartir le pouvoir d'imposer les bénéfices réalisés par les entreprises résidentes de l'un des deux Etats contractants dans le cas particulier où les revenus sont réalisés dans le cadre d'un *partnership* de droit américain.

Pour ces seuls besoins – c'est-à-dire la répartition du pouvoir d'imposer les revenus réalisés dans le cadre d'un *partnership* – l'article 7 repose sur une fiction conduisant, pour apprécier l'Etat compétent pour imposer ces revenus, à faire abstraction de l'interposition de l'entité et à raisonner comme si ces revenus, à hauteur de la quote-part revenant au *partner* compte tenu de ses droits dans l'association, avaient été directement réalisés par lui, dans les mêmes conditions et de la même manière que le *partnership*.

Si le paragraphe 8 de l'article 7 stipule que « *lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article* », vous avez considéré qu'il y avait lieu de procéder à une lecture combinée des stipulations de l'article 7 paragraphe 4 avec celles des articles traitant de revenus spécifiques, lorsque ces revenus sont perçus par un *partnership*. Cette combinaison est en effet nécessairement impliquée par le texte, lequel suppose d'apprécier la nature des revenus que l'article 7, paragraphe 4 conduit à regarder comme ayant été directement réalisés par l'associé, puis à leur appliquer l'article correspondant dans la convention. Vous avez ainsi jugé que, lorsque des dividendes sont distribués à un *partnership* américain dont un des associés est résident français, ces dividendes doivent être regardés, pour l'application de la convention, comme des dividendes distribués à l'associé, à hauteur de ses parts dans le *partnership*, et sont, par suite, en application de l'article 10 de la convention répartissant le pouvoir d'imposer les dividendes, imposables dans l'Etat de résidence de cet associé (CE, Plénière, 24 novembre 2014, *Société Artémis*, préc.).

Faut-il toutefois aller plus loin dans la combinaison de l'article 7§4 avec les divers articles de la convention et étendre la fiction de transparence sous-tendant ce paragraphe, selon laquelle l'activité du *partnership* est directement celle de l'associé et l'éventuel établissement stable du *partnership*, un établissement stable de l'associé à hauteur de sa quote-part, à la détermination de l'Etat compétent pour imposer les gains issus de la cession de parts dans un *partnership*, c'est-à-dire pour imposer des gains qui ne transitent pas par le *partnership* ? Ou

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.

la cession de ces parts doit-elle être regardée comme une cession de droits sociaux relevant – sauf cas particulier des entités à prépondérance immobilière – des « *gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que les biens visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4* » de l'article 13 de la convention, imposables exclusivement dans l'Etat de résidence du cédant en vertu du paragraphe 6 de l'article 13 ?

Dans la présente affaire, les contribuables soutiennent la première approche. Ils estiment en effet que la cession de parts dans un *partnership* américain exerçant son activité aux Etats-Unis doit être assimilée à la cession de tout ou partie d'un établissement stable et, par suite, que le gain retiré d'une telle cession n'est imposable que dans cet Etat, en application des stipulations de l'article 13, 3, a) de la convention aux termes duquel « *les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe qu'une entreprise ou un résident d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat* ».

Dans la mesure où les parts d'un *partnership* ne sauraient être regardées comme des biens mobiliers faisant partie de l'actif de ce *partnership* lui-même, dès lors qu'elles ne constituent pas un élément de son patrimoine mais sont au contraire représentatives des droits que les associés détiennent sur cette entité, l'application des stipulations de l'article 13, 3, a) ne saurait s'envisager qu'en partant de la fiction - ou de la prémisse - selon laquelle un associé non résident d'un *partnership* étant réputé, pour l'application de l'article 7 sur les bénéficiaires, se livrer lui-même à l'activité économique du *partnership* et réaliser directement les revenus de celui-ci, cet associé devrait être regardé comme disposant nécessairement d'un établissement stable ou d'une base fixe aux Etats-Unis à partir de laquelle il exerce cette activité.

En partant de ce point de départ, trois chemins permettraient d'aboutir à la thèse des requérants.

Une première approche consisterait à regarder le *partnership* comme un établissement stable de la communauté des *partners* : la cession de parts par l'un d'eux serait ainsi regardée comme une cession partielle de l'établissement stable d'une entreprise - celle exploitée conjointement par l'ensemble des associés. Mais sans même qu'il soit besoin d'aller plus loin en se demandant si le *partnership* peut répondre à la définition de l'établissement stable pour la communauté des *partners*, vous pourrez selon nous d'emblée écarter cette approche rustique au vu de la lettre de l'article 13. En effet, il nous semble que l'on cède soit des biens (mobiliers ou immobiliers) faisant partie de l'actif d'un établissement stable, soit tout l'établissement stable, mais que la cession d'une partie d'établissement stable qui ne serait pour autant pas une partie de l'actif de cet établissement n'est pas envisagée par l'article 13, 3, a).

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.

Le deuxième chemin serait de regarder l'associé comme disposant lui-même, individuellement, d'un établissement stable complet ou d'une base fixe qui consisterait en sa propre participation dans le *partnership*, de sorte qu'en cédant ses parts, un associé céderait un établissement stable entier. Mais cette voie nous semble barrée par la définition de l'établissement stable posée par l'article 5 de la convention, qui ne saurait, selon ses termes mêmes, être constitué d'une participation dans une société. Aussi, la participation elle-même dans un *partnership* ne saurait, en tant que telle, être regardée comme un établissement stable.

La troisième et dernière façon d'aboutir au résultat défendu par les requérants serait, dans la continuité de la transparence retenue au 4 de l'article 7, de regarder l'associé cédant des parts dans un *partnership*, comme cédant directement, à proportion de ses droits dans le *partnership*, une partie des actifs du *partnership*. Lorsque ce *partnership* exerce une activité par le biais d'un établissement stable, le gain de cession de ses parts par l'associé serait donc regardé, à hauteur de la valeur représentative des biens mobiliers de cet établissement stable et de l'établissement stable lui-même dans la valeur totale du *partnership*, comme provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable, y compris de l'aliénation de l'établissement stable lui-même, par suite imposable uniquement dans l'Etat d'implantation en vertu de l'article 13, 3, a).

Cette façon de raisonner n'est pas, à première vue, sans attrait. En ce qu'elle s'inspire du choix opéré à l'article 7 par les auteurs de la convention dans le traitement des bénéfices des *partnerships*, elle pourrait en particulier se prévaloir de la recherche d'une cohérence dans l'application de l'ensemble des articles de la convention, y compris la cession de parts des *partnerships*. Par ailleurs, en ce qu'elle appréhende le *partnership* non comme une entité mais comme un simple conglomérat ou agrégat d'actifs et d'associés, cette approche peut également se prévaloir de ce que cette théorie de l'agrégat (« *aggregate theory* ») fut retenue par l'administration fiscale américaine dès 1991 dans sa doctrine (*Revenue Ruling 91-32*), pour l'application de la loi fiscale américaine et des conventions fiscales, conduisant cette administration à regarder le gain réalisé par un non-résident cédant ses parts dans un *partnership* américain exerçant une activité commerciale ou industrielle et disposant d'un établissement stable aux Etats-Unis comme imposable aux Etats-Unis, à hauteur de la fraction de ce gain correspondant à la quote-part qui reviendrait à l'associé si le *partnership* avait cédé l'ensemble des actifs de l'établissement stable.¹

Toutefois, l'interprétation et l'application d'une convention fiscale retenues unilatéralement par l'autre Etat contractant ne sauraient lier ni la France ni le juge de l'impôt. Or vos méthodes habituelles d'interprétation des conventions nous semblent faire obstacle à l'interprétation constructive défendue par les requérants.

1« *Under the Treaty, gain of a foreign partner that disposes of its interest in a partnership that has a United States permanent establishment is gain that is attributable to a permanent establishment and is subject to United States tax under the Treaty, to the extent that the partner's potential distributive share of unrealized gain of the partnership is attributable to the partnership's permanent establishment.* »

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.

En effet, vous appliquez couramment un principe d'interprétation littérale des conventions fiscales qui, s'il ne signifie pas une « *recherche sémantique limitée à quelques mots pris isolément* », comme le rappelait le président Martin dans une étude parue en 2013 (Droit fiscal 2013 n° 24, étude 320), mais renvoie « *à la fois à la recherche du sens ordinaire des mots et à celle du contexte, entendu comme l'ensemble des règles écrites de la convention qui doivent être combinées* », et s'il s'accompagne de plus en plus fréquemment d'une référence à l'objet et au but des conventions fiscales, exclut en revanche toute lecture acrobatique et toute construction téléologique qui s'éloignerait de la lettre des conventions. Lorsque cette lettre est claire, vous en restez à celle-ci, sans égard à l'éventuel décalage de la stipulation ainsi interprétée avec l'objet et le but poursuivis (v. notamment votre jurisprudence *Sté Céline* du 12 mars 2014, n° 362528, p. 155, RJF /14 n° 602, concl. F. Aladjidi BDCF 6/14 n° 59 ; Dr. fisc. 2014 n° 22, comm. 356, note P. Durand).

Or, d'une part, même en acceptant, comme vous l'avez fait dans votre décision *Sté Artémis*, de le combiner avec d'autres articles de la convention, le raisonnement en transparence mis en place à l'article 7 ne concerne que les revenus transitant par le *partnership*. S'il peut donc s'appliquer aux gains réalisés par une telle entité lors de la cession d'éléments de son actif, il ne saurait en revanche s'appliquer à des revenus ou des gains qui ne sont pas réalisés par l'intermédiaire du *partnership*, à l'instar du gain réalisé par un associé en vendant ses parts dans une telle entité.

Par ailleurs, l'article 7 ne comporte aucune stipulation expresse selon laquelle un *partner* devrait être regardé comme disposant, à travers le *partnership*, d'un établissement stable ou d'une base fixe : il se borne à prévoir qu'un associé d'un *partnership* est considéré comme ayant réalisé des revenus dans la mesure de ses droits dans le *partnership*, et que le caractère de tout élément de revenu attribuable à un tel associé est déterminé comme s'il avait réalisé ces revenus de la même manière que le *partnership* les a réalisés. Il n'est donc nullement question à l'article 7, pas plus qu'à l'article 5 de la convention définissant la notion d'établissement stable, de reconnaître automatiquement à l'associé d'un *partnership* un établissement stable ou une base fixe constituée de ce *partnership*.

Or en l'absence d'une telle fiction édictée par la convention, la seule disposition d'une participation dans un *partnership* ne saurait, par elle-même, être regardée comme un établissement stable au sens de l'article 5, qui édicte des définitions précises. En particulier, le paragraphe 7 de cet article stipule que « *le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant (...) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre* ».

Juridiquement comme économiquement, l'associé ne cède donc pas une base fixe ou un établissement stable par le biais duquel il exercerait une activité économique en propre : il cède un élément de son patrimoine consistant en une part de *partnership*, ayant la nature de droits sociaux. Lorsque le cédant n'exerce par ailleurs lui-même aucune activité en propre aux Etats-Unis par le biais d'une véritable base fixe ou d'un véritable établissement stable,

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.

répondant à la définition de l'article 5 et auquel sa participation dans le *partnership* pourrait être rattachée, les parts qu'il détient dans un tel *partnership* ne relève alors d'aucun des paragraphes 1 à 5 de l'article 13, et le gain résultant de leur aliénation doit être traité conformément aux règles de répartition du pouvoir d'imposer énoncées au paragraphe 6 de cet article, c'est-à-dire une imposition exclusive dans l'Etat de résidence du cédant.

Ajoutons pour vous rassurer, même si ces éléments sont juridiquement sans incidence, d'une part, que la *US Tax Court* a infirmé, par un arrêt *Grecian Magnesite Mining vs. Commissioner* du 13 juillet 2017, la doctrine administrative américaine de 1991 qui retenait une approche agrégative des *partnerships* pour l'imposition des gains de cession de parts par les non-résidents², et d'autre part, qu'avant même cet arrêt, dans le présent litige, l'administration fiscale américaine n'avait pas imposé le contribuable et avait donc regardé le gain comme une cession de droits sociaux par un non-résident et non comme un revenu industriel et commercial rattachable aux Etats-Unis.

Par suite, dans la présente affaire, concernant des résidents fiscaux français imposés en France sur les compléments de prix reçus en exécution de la cession de parts dans un *limited partnership* américain assimilable à une société de l'article 8 du CGI, la cour administrative d'appel de Nancy n'a pas commis d'erreur de droit en écartant l'argumentation selon laquelle l'associé d'un *partnership* serait, en vertu du paragraphe 4 de l'article 7 de la convention fiscale franco-américaine, réputé disposer d'un établissement stable aux Etats-Unis dont la cession relèverait du a) du 3 de l'article 13 et en jugeant que ces compléments de prix n'étaient imposables qu'en France, par application du 6 de l'article 13 de cette convention.

Vous pourrez également écarter le moyen tiré de ce que la cour se serait méprise sur les écritures des requérants en estimant qu'ils n'avaient « pas même allégué » que le *partnership* « Pharma Pass LLC Limited » obéissait à un régime de transparence en droit fiscal américain. D'une part, devant les juges du fond, les requérants n'avaient aucunement détaillé le régime fiscal auquel le *partnership* était soumis en vertu de la loi fiscale américaine, mais n'avaient invoqué que l'existence du régime de transparence conventionnel résultant selon eux d'une lecture étendue de l'article 7, paragraphe 4 de la convention. D'autre part, même en regardant la transparence du *partnership* litigieux en droit fiscal américain comme un fait constant, la question de cette transparence au regard des règles d'imposition des revenus aux Etats-Unis n'était en tout état de cause pertinente, ni pour la conduite de l'exercice d'assimilation du *partnership* à l'une des formes juridiques de sociétés connues en droit français (en vertu de votre jurisprudence *Sté Artémis* déjà évoquée), ni pour la mise en œuvre des stipulations conventionnelles de l'article 13, paragraphes 3 a) et 6. Dès lors, le motif critiqué de l'arrêt sur le traitement en droit fiscal américain étant inopérant, le moyen de cassation ne peut qu'être écarté.

Les requérants soutiennent ensuite que le traitement fiscal réservé cette fois, non par les Etats-Unis, mais par la France aux gains litigieux devait influencer sur la qualification

²Le Congrès est ultérieurement intervenu pour contrer, sur le terrain de la loi fiscale interne, cette jurisprudence.

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.

conventionnelle de ces gains. Ils font ainsi valoir qu'en admettant le bien-fondé de l'imposition de ces gains sur le fondement de l'article 151 *nonies* du CGI, la cour admettait nécessairement que M. S... avait exercé une activité professionnelle aux Etats-Unis dans le cadre d'une société de personnes par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires caractérisant un établissement stable. Ils en déduisent que la cour a, par suite, inexactement qualifié les faits en jugeant que les compléments de prix ne constituaient pas des gains provenant de l'aliénation d'un établissement stable au sens du a) du 3 de l'article 13 de la convention.

L'article 151 *nonies* du CGI prévoit que, « *lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie (...) des BIC ou des BNC, ses droits ou parts dans la société sont considérés notamment pour l'application des articles 38, 72 et 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.* »

Toutefois, pas plus que la transparence du *partnership* en droit fiscal américain, le fait qu'en vertu du droit fiscal français, et pour l'application de certaines dispositions seulement de ce droit, les parts détenues dans un *partnership* assimilable à une société de personnes soient considérées comme des éléments de l'actif professionnel du contribuable, ne nous semble avoir d'incidence sur l'application de l'article 13 de la convention fiscale franco-américaine. En effet, le a) du 3 de cet article ne comporte aucun renvoi à l'ensemble des biens professionnels au sens de la loi fiscale interne : ces stipulations ne visent que les gains provenant de l'aliénation « *de biens mobiliers faisant partie de l'actif d'un établissement stable ou d'une base fixe* » ou de l'aliénation « *de cet établissement stable (seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe* », mais ne visent pas tous les biens affectés fiscalement à l'exercice d'une profession, et notamment pas les biens qui, sans satisfaire à la définition conventionnelle de l'établissement stable ou de la base fixe ni appartenir à une installation fixe qui répondrait à cette définition, seraient assimilés à des biens professionnels par la législation nationale relative aux impositions régies par la convention. Par suite, nous vous invitons à écarter ce moyen.

Les deux derniers moyens portent sur des questions de procédure et de prescription.

Il est ainsi soutenu que la cour a commis une erreur de droit en rétablissant les impositions litigieuses, alors que l'article 1658 du CGI imposait à l'administration de recourir à la procédure de l'avis de mise en recouvrement. Mais ce moyen, nouveau en cassation et qui n'est pas d'ordre public, est inopérant. Au demeurant, il n'est pas fondé, reposant sur une interprétation erronée de l'article 1658 . Vous avez en effet jugé que ces dispositions offrent à l'administration la faculté de procéder au recouvrement des impôts directs, s'agissant notamment de cotisations supplémentaires établies à l'issue d'une procédure de rectification, soit au moyen de rôles rendus exécutoires, soit par voie d'avis de mise en recouvrement (CE, 17 juin 2019, *M. et Mme M...*, n° 429050, RJF 2019 n° 956).

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.

Il est enfin soutenu que la cour a commis une erreur de droit en se fondant sur les dates de perception des compléments de prix pour écarter la prescription des redressements intervenus au titre des années 2006 à 2008 et en faisant ainsi application du régime des plus-values privées de l'article 150-0 A pour apprécier l'année de rattachement de ces gains, alors que la plus-value était imposable selon le régime des plus-values professionnelles des articles 39 duodecimes et suivants du code.

Si le sort des clauses d'intéressement ou d'*earn-out* est, pour les plus-values de cession de valeurs mobilières des particuliers, réglé depuis la loi de finances pour 2001 par les dispositions spéciales du 2 du I de l'article 150-0 A, dans un sens clair (l'imposition au titre de l'année de perception des compléments) et contraire à celui initialement retenu par votre jurisprudence (qui rattachait les compléments de prix, même non encore connus dans leur montant, à l'année de cession), nous hésiterions à regarder la règle ainsi énoncée, au motif que les articles 39 duodecimes et suivants ne comportent, sur le point précis des compléments de prix, aucune « disposition propre », comme devant s'appliquer également aux plus-values professionnelles. En effet, s'agissant d'une disposition dérogeant au droit commun du rattachement aux années d'imposition tels que dégagés par une jurisprudence constante (cf. CE, 11 décembre 2008, *M. et Mme G...*, n° 296429, T. pp. 677-688-724, RJF 2009 n°209 ; CE, 30 juin 2010, *E...*, n° 311826, RJF 2010 n°1025, concl. F. Aladjidi ; CE, 23 décembre 2011, *min. c/ D...*, n° 324620, RJF 2012, n°249), une telle disposition nous semblerait devoir rester d'application stricte.

Par suite, le régime des compléments de prix en matière de plus-values professionnelles nous paraît, en l'état des textes, demeurer celui tracé par votre décision *M. et Mme X...* du 12 mars 2004 (n° 350443, T. pp. 625-638, RJF 6/14 n° 566, concl. F. Aladjidi BDCF 6/14 n° 56), qui concernait une plus-value professionnelle de l'article 93 quater³.

Toutefois, vous retenez une approche asymétrique de l'année de rattachement d'une somme perçue à titre de complément de prix selon que le contribuable a procédé à une estimation initiale de la part variable ou ne l'a pas fait. Dans le premier cas, la plus-value estimée est rattachée à l'année de la cession, seuls les versements excédant l'évaluation initiale étant rattachables aux années de perception. En revanche, lorsque le cédant, à qui cette tâche incombe, n'a pas procédé à une telle estimation et déclaration au titre de l'année du transfert de

³Après avoir énoncé qu'une telle plus-value est imposable au titre de l'année de transfert de propriété du bien, quand bien même le prix de cession comporterait une part variable dont le montant exact ne sera connu qu'ultérieurement, dès lors que la convention de cession détermine précisément tous les éléments permettant de calculer le prix de cession sans que ces éléments ne dépendent de la volonté de l'une des parties ou de la réalisation d'accords ultérieurs, vous avez jugé qu'il incombe au cédant, lorsqu'il déclare ses revenus de l'année au cours de laquelle le transfert de propriété est intervenu, d'estimer, avec la plus grande précision possible, le montant de la plus-value ainsi réalisée en tenant compte de la part fixe et de la part indexée qui lui sera ultérieurement versée. Vous avez précisé que la plus-value initialement estimée doit être rattachée à l'année d'imposition au cours de laquelle le transfert de propriété est intervenu, tandis que les versements ultérieurs excédant cette estimation sont imposables en tant que revenus, en vertu de l'article 12, au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus.

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.

propriété, vous avez jugé que les compléments de prix perçus ultérieurement ne sauraient être rattachés à l'année du transfert de propriété mais doivent être regardés comme imposables au titre de l'année au cours de laquelle ils ont été perçus (CE, 16 juillet 2014, *M. Z...*, n° 358415, T. pp. 626-652, RJF 11/14 n°1010). Cette déconnexion de l'année de la cession et de l'année d'imposition nous semble transposable à un contribuable qui n'aurait pas procédé à l'estimation et à la déclaration de la part variable d'une plus-value professionnelle.

Or si le requérant tente, en faisant valoir que les plus-values professionnelles sont imposées comme en matière de BIC, de vous entraîner sur un débat entre créances acquises et encaissements, il n'a en tout état de cause jamais été soutenu devant la cour que la plus-value initialement imposée au titre de 2002 aurait intégré une part estimée de plus-value, ni que les montants imposés au titre des années 2006, 2007 et 2008 en cause dans le litige auraient été certains avant ces années, et la cour a relevé, par une appréciation souveraine qui n'est pas arguée de dénaturation, que le montant des compléments de prix perçus par M. S... de 2006 à 2008 n'avait pas été déterminé à l'avance par l'acte de cession du 26 novembre 2002. Dans ces conditions, et bien que sa référence au 2 du I de l'article 150-0 A du code nous semble erronée, l'arrêt de la cour ne pourra en tout état de cause qu'être confirmé en ce qu'il a jugé que ces sommes avaient à bon droit été rattachées aux années d'imposition 2006 à 2008.

Par ces motifs, nous concluons au rejet du pourvoi.

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.