N° 441999 – M. S...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 20 avril 2022

Lecture du 20 mai 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

La mise en œuvre de la garantie que représente, pour les contribuables, la faculté de soumettre leur différend avec l'administration fiscale à l'examen de la Commission départementale des impôts directs et des taxes sur les chiffre d'affaires (CDI), ne suscite que rarement, lors du débat contentieux, des difficultés de principe soumises à votre arbitrage. C'est le cas du présent pourvoi.

Le différend opposant M. S... à l'administration fiscale est né à l'occasion de la cession en 2011 du fonds libéral de la société civile professionnelle (SCP) au sein de laquelle il exerçait son activité de médecin rhumatologue. L'opération a été réalisée pour un prix net, après transfert des créances, de 840.000 euros, réparti à parts égales entre les six associés. Elle s'est traduite, au niveau de la SCP, par la réalisation d'une plus-value de court terme sur la cession des éléments corporels, imposable à l'IR entre les mains des associés selon des modalités qui n'ont pas été remises en cause. Elle s'est également traduite par la réalisation d'une plus-value de long terme 285.485 €, égale au prix de cession des éléments incorporels minoré des apports en nature des associés, correspondant aux droits de présentation de la patientèle.

M. S... a déclaré, en son nom propre, sa quote-part d'un sixième de cette plus-value de long terme (47.581 €), dont il a déduit une somme correspondant à la valeur nominale de ses parts dans la SCP (35.678 €), pour aboutir à une plus-value de 11.903 €.

A l'issue d'un contrôle, l'administration a remis en cause ce calcul. Elle a considéré que M. S... ne pouvait déduire la valeur nominale de ses parts dans la mesure où les apports des associés avaient déjà été déduits pour calculer la plus-value de long terme au niveau de la SCP. Et elle a considéré que M. S... aurait également dû déclarer une plus-value de 50.143 euros à l'occasion de la sortie des parts de la SCP de son patrimoine professionnel, dont elle a exposé les principaux paramètres de calcul dans la proposition de rectification, en se référant aux principes de votre jurisprudence *Q...* (16 février 2000, n° 133296, au rec., RJF 3/00 n° 334).

Le litige n'impose pas d'exposer les rouages techniques de cette jurisprudence, dont l'objet est d'éliminer les surimpositions liées au régime fiscal particulier des sociétés de personnes

¹ La plus-value de cession des éléments corporels n'est pas en litige.

qui n'ont pas opté pour l'IS et qui peuvent apparaître à l'occasion de la sortie des parts du patrimoine des associés, par la voie, notamment d'une cession ou d'une dissolution de la société. Nous rappellerons simplement que pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, vous avez défini des correctifs pour le calcul du prix de revient des parts de l'associé, qui gomme les effets du décalage dans le temps entre l'appréhension fiscale des résultats de la société de personnes, réputée avoir lieu dès la clôture de l'exercice, et leur répartition juridique, qui dépend de l'organe social compétent. En substance, la valeur d'acquisition des parts doit, d'une part, être majorée de la quote-part des bénéfices revenant à l'associé déjà imposée entre ses mains pendant la durée d'application du régime de transparence fiscale et des pertes qu'il a comblées, et, d'autre part, être minorée des déficits que l'associé a déduits et des bénéfices ayant donné lieu à répartition à son profit.

En réponse à la proposition de rectification, M. S... a présenté des observations, par lesquelles il contestait, au fond, les rectifications notifiées tout en précisant ne pas être parvenu à reconstituer la méthode mise en œuvre par l'inspecteur pour établir la plus-value de retrait et en sollicitant des explications complémentaires. Dans sa réponse aux observations du contribuable, l'inspecteur a maintenu l'intégralité des rectifications en apportant des précisions quant au mode de calcul retenu. Par ailleurs, il a rayé, en première page, la mention imprimée relative à la possibilité de saisir la CDI.

Les impositions supplémentaires ont ensuite été mises en recouvrement, sans que M. S... ne sollicite la saisine de cette commission. Sa réclamation a fait l'objet d'une décision d'admission partielle, dont les motifs ne sont pas d'une grande limpidité, mais qui a abouti à un dégrèvement en base substantiel de 55.802 euros. Le tribunal administratif de Pau a accordé la décharge du solde des impositions, au motif que le contribuable avait été irrégulièrement privé de la faculté de saisir la CDI, mais la cour administrative d'appel de Bordeaux a renversé la solution par un arrêt dont M. S... vous demande l'annulation.

Vous pourrez faire droit au pourvoi, le requérant faisant valoir à juste titre que la cour a annulé le jugement du tribunal sans répondre à la fin de non-recevoir qu'il avait soulevée, et qui était tirée de la tardiveté de l'appel du ministre. Si cette fin de non-recevoir n'était pas fondée, la cour n'en était pas moins tenue de l'écarter explicitement dans la mesure où elle faisait droit aux conclusions de l'appelant.

Cette annulation vous permettra, dans le cadre du règlement au fond du litige, de trancher la question de la régularité de la procédure d'imposition.

Vous jugez que le fait pour l'administration de rayer la mention imprimée, figurant sur la proposition de rectification ou sur le formulaire de réponse aux observations du contribuable, relative à la possibilité de saisir la CDI alors que le contribuable est en droit d'y recourir, entraîne l'irrégularité de la procédure d'imposition (7 octobre 1985, n° 43242, RJF 12/85 n° 1548 ; 24 janvier 1986, n° 46949, RJF 3/86 n° 310). La logique qui sous-tend cette solution est que cette radiation est de nature à induire en erreur le contribuable sur l'étendue de ses droits et équivaut à un refus de lui ouvrir une voie de recours à laquelle il peut prétendre². Peu

² Il en résulte, à notre sens, que la radiation de cette mention demeure sans incidence sur la régularité de la

importe donc que l'administration fiscale ne soit pas légalement tenue d'informer le contribuable quant à cette faculté. En revanche, la radiation demeure sans incidence si la CDI n'était pas compétente pour se prononcer sur le différend (26 juillet 1991, Fritsch, n° 67941, RJF 10/91 n° 1274 ; 3 juin 2013, X..., n° 338976, RJF 8-9/13 n° 809). Cette solution ancienne est en harmonie avec les principes depuis consacrés par votre jurisprudence *Meyer*, étant précisé que vous regardez la faculté de saisir la CDI comme une garantie pour le contribuable, dont la privation entraîne la décharge de l'imposition (11 avril 2014, M. H..., n° 349719, au rec. et à la RJF 7/14 n° 707).

C'est sur la question de la compétence de la CDI que se sont séparés les juges du fond, le tribunal estimant que le désaccord entre le contribuable et l'administration portait sur une question de fait sur laquelle cette commission pouvait se prononcer, à l'inverse de la cour, qui n'y avait décelé que des questions de droit.

Le 1° du I de l'article L. 59 A du livre des procédures fiscales donne compétence à la CDI pour intervenir lorsque le désaccord porte, notamment, sur le montant du résultat non commercial déterminé selon un mode réel d'imposition. Le II de cet article précise que, dans ce domaine, la commission « *peut, sans trancher une question de droit, se prononcer sur les faits susceptibles d'être pris en compte pour l'examen de cette question de droit* ». Ces dernières dispositions ont été ajoutées à l'occasion de la loi de finances rectificative pour 2004³, face à la difficulté de définir précisément ce qu'est une question de fait et dans quelle mesure l'appréciation ou l'interprétation des faits ne dérivent pas vers l'examen d'une question de droit, qui avait historiquement donné lieu à un abondant contentieux. Plus qu'un bouleversement de fond, il s'agit d'une précision conçue par le législateur pour faciliter le recours des contribuables à ces commissions⁴.

En l'occurrence, le ministre avait fait valoir devant les juges du fond, en amont, que le litige n'entraînait pas dans le champ d'application du I de l'article L. 59 A du LPF au motif qu'il portait sur une plus-value professionnelle imposée au taux proportionnel séparément du résultat commercial de la SCP imposé au taux progressif. Il se prévalait, notamment, d'un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris de 2010, *M. B...* (RJF 12/10, n° 1208), qui ne nous semble pas topique, dans la mesure où il écartait la compétence de la CDI pour connaître des plus-values de cession de valeurs mobilières réalisées par un contribuable à titre habituel relevant de l'ancien article 92 B du CGI, par opposition aux bénéfices déterminés selon les modalités prévues à l'article 93 du CGI.

Ce raisonnement n'est pas transposable à la cession d'un actif professionnel correspondant à des parts de SCP. En effet, selon l'article 151 *nonies* du CGI, lorsqu'un contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société soumise au régime des articles 8 et 8

procédure d'imposition lorsque le contribuable n'a, dans les faits, pas été induit en erreur et qu'il a sollicité la saisine de la CDI. En cas de refus opposé par l'administration, il convient alors, classiquement, d'apprécier si cette commission était compétente pour se prononcer sur le désaccord persistant entre l'administration et le contribuable à l'issue de la réponse aux observations du contribuable. En l'espèce, le contribuable n'a pas sollicité la saisine la CDI après réception de la ROC.

³ Article 26 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

⁴ Rapport n° 1976 de G. Carrez au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale.

ter du CGI, ses droits ou parts dans cette société sont considérés, pour l'application de l'article 93, comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. Par ailleurs, l'article 93 dispose que le BNC imposable tient compte des gains ou des pertes provenant, notamment, de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. La plus-value réalisée par le professionnel à l'occasion de la cession de ses parts participe donc à la détermination de son revenu non commercial, quand bien même elle est soumise à un taux d'imposition plus favorable. Le ministre, à qui tant le tribunal que la cour avaient donné tort sur ce point, ne le conteste d'ailleurs plus au stade de la cassation.

Il convient donc d'apprécier si le désaccord entre M. S... et l'administration fiscale portait, ou non, sur une question de fait.

S'agissant des plus-values, vous avez précisé, sous l'empire des anciennes dispositions de l'article L. 59 A du LPF, que constituaient des questions de droit, les différends portant sur le champ d'application des textes fiscaux (14 octobre 1977, n° 3576, aux tables sur un autre point, RJF 11/77 n° 611), l'application d'un régime d'exonération (16 mai 2007, Fougères, n° 276598, aux tables sur un autre point, RJF 8-9/07 n° 889) ou encore la qualification du profit provenant d'une cession d'actions – revenu non commercial ou gain en capital (27 juillet 2009, Z..., n° 300456, aux tables, RJF 12/09, n° 1085). Plus proche de notre litige, vous avez, dans une décision de Plénière G.. du 31 juillet 1992 (n° 67487, au rec. RJF 8-9/92 n° 1162), écarté la compétence de la CDI à propos de l'imposition, entre les mains de ses associés, de la plus-value réalisée par une société civile agricole à l'occasion de la cession d'un domaine. Cette exclusion n'était toutefois pas de principe, mais était motivée par le fait que les observations des contribuables en réponse aux notifications de redressement ne portaient sur aucune donnée de fait dont la CDI eût été compétente pour connaître, le désaccord ne portant que sur la définition du redevable de l'impôt.

Cette logique du cas par cas reste valable aujourd'hui. Et si la frontière entre question de droit et question de fait demeure délicate à tracer, l'assouplissement voulu par le législateur en 2004 doit conduire, selon nous, à faire pencher la balance en faveur de la compétence de la CDI, lorsqu'une question de qualification juridique suppose, au préalable, de procéder à une appréciation sur des faits contestés entre les parties.

La particularité du litige est que, s'il est certain qu'un désaccord entre les parties persistait au stade de la réponse aux observations du contribuable, qui déclenche, en vertu des dispositions de l'article R 59-1 du LPF, le délai de trente jours dont le contribuable dispose pour présenter sa demande de saisine de la CDI, la nature et les contours de ce désaccord n'étaient pas entièrement fixés.

On l'a dit, M. S... avait fait part de son incompréhension quant à la méthode suivie par le service pour déterminer la plus-value de retrait taxée entre ses mains, qui, il est vrai, n'était pas exposée de manière très claire dans la proposition de rectification. Il avait notamment rappelé qu'il avait retenu, pour établir sa déclaration, un prix de revient des parts de la SCP égal à leur valeur d'origine, soit 35.678 €, et une valeur des parts au jour du retrait égale à 0, au motif que les actifs avaient été transférés à une autre société et le prix de cession appréhendé par les associés. Et il avait comparé ces deux montants à ceux fixés par la

proposition de rectification, soit un prix de revient de 240.272 € et une valeur de liquidation des parts de 290.415 €, en sollicitant des explications quant à leur mode de calcul.

Ces interrogations portaient tant sur la détermination du prix de revient des parts que sur l'évaluation de la valeur des parts sociales au jour de la cessation d'activité. Or, à défaut d'être levées par le service, elles étaient susceptibles de déboucher sur des contestations tant de fait que de droit.

Certes, comme le soutient le ministre, l'incidence d'une double imposition au détriment de l'associé, ou le point de savoir si tel élément doit, compte tenu de sa nature, être ajouté ou retranché de la valeur d'acquisition des parts pour calculer leur prix de revient en application de la jurisprudence *Q...* constituent des questions de droit. Mais tel n'est pas nécessairement le cas des questions relatives, par exemple, au montant des bénéfices ou des pertes à prendre en compte, notamment lorsqu'est en cause la chronologie des décisions de répartition des résultats prises par les associés. Or en l'occurrence, l'une des interrogations de M. S... portait sur la non-prise en compte du rythme de répartition statutaire des résultats au profit des associés.

Par ailleurs, si l'évaluation de la valeur vénale de parts sociales peut donner lieu à des différends de pur droit, s'agissant, par exemple du choix de la méthode à mettre en œuvre, elle aboutit aussi, très souvent, à des divergences de fait entre l'administration et le contribuable, s'agissant des éléments concrets relatifs à la situation de l'entreprise entrant en ligne de compte. En l'occurrence, les interrogations formulées, en dépit de leur formulation ouverte, laissaient présager un désaccord de fait sur la nature de l'actif de la SCP au jour du transfert des parts, M. S... faisant état d'une appréhension des liquidités par les associés en amont de la cessation de l'activité.

Dans ces conditions, en dépit - ou plutôt du fait - que le différend entre le contribuable et l'administration n'était pas définitivement cristallisé à la date de la réponse aux observations du contribuable, et que cette réponse était susceptible de laisser subsister un désaccord tant de droit que de fait, il n'était pas possible pour l'administration d'exclure, à ce stade, la faculté de saisir la CDI. A notre sens, le service aurait dû attendre une éventuelle demande de M. S... dans le délai prévu par l'article R. 59-1 du LPF, afin d'apprécier si le désaccord, ainsi exprimé, relevait de la compétence de la CDI, ou, en cas de doute persistant, laisser la commission constater son incompétence, au vu des explications fournies devant elle par le contribuable.

Reste, à ce stade, à s'interroger si, dans une hypothèse comme celle de l'espèce où les termes du désaccord n'ont été cristallisés par un document écrit qu'au stade de la réclamation préalable, il serait possible de tenir compte de cet élément postérieur pour apprécier si le contribuable a, ou non, effectivement été privé d'une garantie. Une réponse positive ne changerait pas la solution, en l'espèce, puisque la réclamation de M. S... révèle l'existence de contestations de fait quant aux éléments de calcul de la valeur des parts à la date de la cession. Mais nous excluons, pour notre part, de faire dépendre la régularité de la procédure d'imposition d'éléments postérieurs à la mise en recouvrement. S'il est justifié que le service puisse rayer la mention relative à la saisine de la CDI lorsqu'il est clair, au stade de la réponse

aux observations du contribuable, que le litige ne relève pas de sa compétence, ce qui permet d'éviter l'encombrement inutile de ces commissions, tel n'est certainement pas le cas lorsqu'une incertitude existe, au vu de la formulation des observations du contribuable. La solution que nous vous proposons nous paraît la plus équilibrée pour assurer la préservation effective des garanties des contribuables, et ne devrait représenter qu'une contrainte modérée pour l'administration, pour peu, notamment, que les propositions de rectifications soient motivées de manière à susciter d'emblée des observations utiles du contribuable.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, au rejet de la requête présentée par le ministre de l'action et des comptes publics devant la cour administrative d'appel de Bordeaux et à ce que l'Etat verse une somme de 3000 euros à M. S... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.