

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteur publique

Quel sort réserver, pour le calcul des bénéfices d'une société de personnes imposables entre les mains de ses associés, aux rémunérations versées aux anciens associés qui ont cédé leurs parts en cours d'exercice ? Telle est la question posée par le pourvoi.

J... L... et son fils Y... étaient associés du groupement agricole d'exploitation en commun (GAEC) L... jusqu'à sa transformation, le 15 janvier 2011, avec effet rétroactif au 31 décembre 2010, en exploitation agricole à responsabilité limitée (EARL), M. L... père cédant alors ses parts pour moitié à son fils et pour moitié à l'épouse de celui-ci. Au cours d'un contrôle, l'administration fiscale a constaté qu'une somme de 7800 euros avait été mentionnée dans le tableau de répartition des résultats de l'exercice ouvert le 1^{er} juillet 2010 et clos le 30 juin 2011 sans avoir été intégrée aux bénéfices imposables entre les mains de M. L... fils et de son épouse, associés présents à la clôture de l'exercice. Les intéressés ont indiqué que cette somme rémunérait l'activité exercée par M. L... père au sein du GAEC au cours de la période du 1^{er} juillet au 31 décembre 2010. L'administration a toutefois refusé de la regarder comme une charge déductible des bénéfices de la société.

Les époux L... se pourvoient en cassation contre l'arrêt par lequel la cour administrative d'appel de Nantes a, comme le tribunal administratif de Rennes avant elle, confirmé l'analyse de l'administration sur ce point.

1. La cour s'est placée dans le cadre jurisprudentiel classique des règles de répartition des bénéfices entre les associés de sociétés de personnes, tel qu'il a été synthétisé, en dernier lieu, par votre décision V... du 28 mars 2012 (n° 320570, au rec., RJF 6/12 n° 616).

Les associés des sociétés de personnes sont, en vertu de l'article 8 du CGI, personnellement imposables à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, et vous jugez que ces bénéfices sont réputés comprendre la rémunération qu'ils perçoivent, le cas échéant, à raison de l'activité qu'ils déploient dans l'entreprise.

Lorsqu'une rémunération déterminée est allouée à un associé, et s'ajoute à la quote-part des bénéfices qui lui revient statutairement à la clôture de l'exercice, vous regardez cette

rémunération comme une modalité particulière de répartition des bénéfices sociaux, convenue entre les associés, et complétant sur ce point le pacte social. Il en résulte que ces sommes ont la nature d'un supplément de bénéfice appréhendé par l'associé auquel elles sont versées et ne constituent pas, au regard de la loi fiscale, une charge déductible des bénéfices de l'entreprise (plén. 31 mars 1978, n° 2233, RJF 5/78, n° 225 ; 13 mai 1988, H..., n° 49437, RJF 7/88, n° 892 ; 29 janvier 1993, Salles, n° 86850, RJF 3/93 n° 393).

Vous avez par ailleurs précisé les conséquences à tirer d'une modification de la répartition des parts sociales en cours d'exercice, pour l'identification des redevables de l'imposition assise sur les bénéfices.

Vous jugez que ceux-ci sont imposables entre les mains des associés présents à la date de clôture de l'exercice, qui sont réputés avoir personnellement réalisé chacun une part de ces bénéfices à raison de leurs droits dans la société à cette date (*V...*, préc.). La solution repose sur la logique suivant laquelle les bénéfices ne sont constatés qu'à la clôture de l'exercice, et que c'est, par ailleurs, à cette date que la quote-part revenant à chaque associé devient disponible, au sens de l'article 12 du CGI, sans qu'ait d'incidence le fait qu'il ait, ou non, effectivement appréhendé la somme correspondante¹. C'est donc à la clôture de l'exercice qu'il convient de se placer pour identifier les associés imposables.

Vous avez ainsi jugé qu'en cas de décès d'un associé en cours d'exercice, le bénéfice de l'exercice devait dans son intégralité être imposé au nom des personnes qui, à la date de cette clôture, avaient la qualité d'associés, à l'exclusion des héritiers de l'associé décédé (10 juin 1983, n° 28922, RJF 8-9/83 n° 989). De même, la plus-value réalisée par une société civile à l'occasion de la remise à certains de ses associés, en échange de leurs parts, d'un élément d'actif est imposable au nom des associés restant à la clôture de l'exercice (plén., 31 juillet 1992, Germain, n° 67487, RJF 8-9/92 n° 1162).

Et vous avez précisé, dans la décision *V...*, que les intéressés ne pouvaient déroger à cette règle par la voie contractuelle, de sorte qu'en cas de cession des parts, les nouveaux associés sont redevables de l'intégralité de l'impôt sur les bénéfices sociaux quand bien même l'acte de cession stipulerait que les cessionnaires n'auraient aucun droit aux bénéfices de l'exercice en cours. L'associé qui perd cette qualité en cours d'exercice ne peut donc être imposé, *pro rata temporis*, sur une partie des bénéfices, peu important qu'il ait, dans les faits, appréhendé les sommes correspondantes.

Cette solution fait écho à l'analyse, par la Cour de cassation, des conventions de répartition des bénéfices entre cédant et acquéreur en cas de cession de parts d'une société de personnes en cours d'exercice². La chambre commerciale a jugé qu'une telle convention, qui repose sur

¹ Par ex : 5 février 1925, Lebon p. 120 ; 7 juillet 1972, n° 79948, D... 1972 p. 331 ; 15 décembre 2010, min. c/ Ferreira d'Oliveira, n° 297513, aux tables, RJF 3/10 n° 280.

² Même si elle n'emprunte pas tout à fait le même chemin : la solution *V...* est fondée sur la notion de disponibilité du revenu, au sens de l'article 12 du CGI, laquelle est, s'agissant des quotes-parts de bénéfices de sociétés de personnes, acquise à l'associé à la date de la clôture de l'exercice ; la solution de la Cour de cassation est fondée sur le droit des sociétés, en vertu duquel seule une délibération de l'organe social permet l'attribution des bénéfices aux associés.

une évaluation et une affectation anticipées des résultats, et, par là même, sur une estimation de la capacité de la société à dégager des bénéfices, participe de l'appréciation de la valeur de la société et constitue une contrepartie négociée, à la charge de l'acquéreur, de la cession des parts, ce qui en fait un élément du prix de cession des parts pour le calcul des droits d'enregistrement (Com. 28 novembre 2006, Saurat, n° 04-17.486). Dans le volet de la même affaire relatif à l'imposition de l'acquéreur à l'impôt sur le revenu, la cour administrative d'appel de Bordeaux avait analysé la somme versée en application d'une convention de répartition, par prélèvement sur le compte courant de l'ancien associé, comme une modalité transactionnelle du prix d'acquisition des parts (28 décembre 2006, n°04BA488, RJF 6/07 n° 7173).

Cette solution n'est pas sans poser quelques difficultés pour les intéressés. Ils peuvent, certes, tenir compte du résultat en cours de réalisation pour fixer le prix de cession des parts. Sur le plan économique, l'associé sortant sera imposé à raison d'une plus-value incluant une part du bénéfice ordinaire anticipé. Ce même bénéfice, une fois effectivement constaté, sera imposé comme un revenu de droit commun entre les mains de son successeur, lequel pourra, en revanche, réduire d'un même montant sa propre plus-value lors de la revente ultérieure des parts.

En pratique, les contribuables disposent de moyens pour contourner la jurisprudence. Ils peuvent, en effet, ajuster le prix de cession à la baisse, à concurrence de l'impôt incombant au cessionnaire, tel qu'il peut être anticipé au jour de la cession.

Surtout, le législateur a institué, aux articles 93 B⁴ et 73 D⁵ du CGI, un mécanisme dérogatoire optionnel, pour les sociétés de personnes dont l'activité relève respectivement des bénéfices non commerciaux et des bénéfices agricoles imposés selon le régime réel. Ces dispositions permettent d'arrêter un résultat intermédiaire à la date de la transmission des titres, afin que l'acquéreur ne supporte plus, sur la quote-part lui revenant, l'imposition du bénéfice de l'exercice entier. L'impôt est alors immédiatement établi au nom de l'associé sortant et son successeur - ou, en cas de rachat, les associés présents dans la société à la clôture de l'exercice - est alors imposable à raison de la quote-part correspondant à ses droits dans le bénéfice réalisé par la société au cours de l'exercice, diminuée de la part du résultat déjà imposée au nom de l'associé sortant.

2. En l'occurrence, la cour a relevé que la somme en litige avait été perçue par M. L... père à raison de l'activité déployée lorsqu'il était encore associé de l'entreprise, pour exclure la qualification de charge déductible. Constatant que les contribuables n'avaient pas réclamé le bénéfice de l'option ouverte par l'article 73 D du CGI, elle a jugé que la somme avait été à bon droit imposée entre les mains de M. L... fils et de son épouse, associés présents à la clôture de l'exercice, alors même qu'ils ne l'avaient pas effectivement perçue et qu'elle avait été déclarée par M. L... père au titre de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

³ Dont le pourvoi n'a pas été admis sans que ne soit tranchée la question de droit – ce qui a ensuite été fait avec la décision V....

⁴ Issu de l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1996 n° 96-1182 du 30 décembre 1996.

⁵ Issu de l'article 14 de la loi de finances pour 2001 n° 2000-1352 du 30 décembre 2000.

A l'appui de leur pourvoi, les requérants invoquent l'erreur de droit et l'erreur de qualification juridique des faits.

Votre jurisprudence ne tranche pas la question de la déductibilité, pour la détermination des bénéfices sociaux, d'une somme versée à l'associé sorti en cours d'exercice. Les précédents que nous avons cités assimilant les rémunérations versées aux associés à un prélèvement sur les bénéfices n'emportent pas la solution puisque la règle a été dégagée dans le cas d'associés présents à la clôture.

On trouve certes une décision, ancienne, du 9 novembre 1966 (7^e SSJS, n° 62900, D... 1967 p. 45), qui, s'agissant de l'imposition de l'associé d'une copropriété de navires à raison d'une somme qui, bien que versée postérieurement à la vente de ses parts, l'avait été à raison de l'activité déployée dans cette société alors qu'il était encore associé, exclut la qualification de traitement et salaires, pour retenir celle de bénéfices industriels et commerciaux. Mais – sauf à valider la double imposition de la même somme dans la même catégorie de revenus entre les mains des associés successifs - la chute du raisonnement nous semble avoir été mise à mal par votre jurisprudence *V...* qui interdit de regarder la somme versée à l'associé sorti en cours d'exercice comme une modalité de répartition des bénéfices sociaux.

En revanche, l'exclusion de la qualification de salaire, du point de vue l'associé comme de la société ne fait, à nos yeux, guère de doute. Il est, en effet, certain, que la situation de l'associé d'une société de personnes est, compte tenu de ses intérêts patrimoniaux dans l'entreprise et de l'absence de lien de subordination vis-à-vis de celle-ci, bien différente de celle du personnel employé par cette société, dont les rémunérations sont, logiquement, déduites des résultats sur le fondement du 1^o du 1 de l'article 39 du CGI. Il en est de même vis-à-vis des membres de la famille de l'associé qui participent à l'exploitation, et dont les rémunérations peuvent être également déduites, dans les conditions prévues par l'article 154 du CGI s'agissant des conjoints, ou, comme l'admet la doctrine, sans limitation de montant⁶ s'agissant des autres membres de la famille⁷.

Peut-on, malgré tout, envisager une déduction sur un autre terrain, dans la mesure où la somme versée à l'associé viendrait rémunérer un travail effectivement fourni ? Nous ne le pensons pas.

Sur le plan fiscal, l'attribution d'une part des bénéfices réalisés est, à notre avis, la seule forme de rémunération que l'associé d'une société de personnes est susceptible de recevoir en contrepartie de son activité courante au sein de l'entreprise. Par suite, en cas de cession de ses parts, et à défaut d'arrêter un résultat intermédiaire conformément à l'option ouverte par l'article 73 D du CGI, l'associé sortant perd tout droit à obtenir une rémunération à raison du travail déjà fourni pendant l'exercice en cours.

⁶ Ce qui réserve, naturellement, le cas d'une rémunération excessive au regard du service rendu susceptible d'être regardée comme ne relevant pas d'une gestion commerciale normale.

⁷ BOI-BA-BASE-20-30-40-10, § 120.

Cette perte a pour contrepartie la valorisation économique des parts cédées puisque le cessionnaire obtient un droit au partage des bénéfices de l'exercice entier, alors même qu'il n'a que partiellement contribué à leur réalisation. Dans ces conditions, la somme versée à l'associé sorti en cours d'exercice à raison de son activité dans l'entreprise, qui vient compenser une perte du droit à être rétribué sur le partage des bénéfices, nous semble, au même titre qu'une convention classique de répartition des bénéfices *pro temporis*, devoir être regardée comme un élément du prix d'acquisition des parts sociales, dont le cessionnaire choisit de s'acquitter par prélèvement sur la quote-part de bénéfices lui revenant.

Un tel transfert monétaire concerne exclusivement les anciens et nouveaux associés, et reste un jeu à somme nulle pour la société, qui n'en retire aucune contrepartie. La circonstance que la somme soit versée après ou avant la clôture de l'exercice est indifférente puisqu'elle sera, dans ce dernier cas, regardée comme un prélèvement anticipé sur les bénéfices par les associés restants. En d'autres termes, comme l'a jugé la cour, une rémunération versée à un associé, ancien ou actuel, à raison de son activité dans la société de personnes ne s'analyse jamais comme une charge déductible des résultats de celle-ci.

Relevons que la solution à laquelle nous aboutissons est cohérente avec l'économie du dispositif optionnel prévu par l'article 73 D du CGI puisque celui-ci serait, en grande partie, privé de son utilité si vous admettiez la déduction d'une rémunération versée à l'associé sortant. Cette déduction ouvrirait, en outre, la voie à de possibles stratégies d'optimisation, en permettant aux anciens et nouveaux associés de fixer à leur guise le niveau de rémunération versée pour mieux répartir la charge fiscale liée à la réalisation des bénéfices – même s'il est vrai que ce risque apparaît modeste.

Si vous nous suivez, vous jugerez donc que l'octroi d'une somme à un ancien associé, qui se retire en cours d'exercice sans actionner l'option prévue par l'article 73 D du CGI, s'analyse comme un emploi de sa quote-part des bénéfices par le cessionnaire des parts – ou, en cas de rachat, un emploi des bénéfices sociaux par les associés présents à la clôture –, et vous écarterez, par suite, les moyens invoqués.

3. Le dernier moyen du pourvoi vous retiendra moins longtemps. Les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit en écartant comme sans incidence la circonstance que la somme en cause ait fait l'objet d'une double imposition économique, entre les mains de M. L... fils et de son épouse, dans la catégorie des bénéfices agricoles et entre les mains de M. L... père, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Mais vous jugez que le moyen tiré de ce qu'une somme fait l'objet d'une double imposition économique dans le chef de deux contribuables différents ne peut être utilement invoqué pour demander la restitution ou la décharge d'une imposition établie conformément à la loi fiscale française et aux conventions internationales applicables (19 décembre 2012, Société Véolia eau, Compagnie générale des eaux et Société Véolia Propreté, n°s 419968 419970, aux tables pt 7, RJF 3/20 n° 232).

Et le pourvoi se borne à invoquer des décisions jurisprudentielles, non topiques, examinant, sous l'angle notamment de la rupture du principe d'égalité entre les charges publiques, des

situations de double imposition juridique d'une même somme aux mains d'un même contribuable.

On relèvera, en outre, que la double imposition dénoncée résulte uniquement de la déclaration erronée de la somme en litige par M. L... père comme un revenu ordinaire, alors qu'elle entrait dans le prix de cession des parts et ne pouvait donc, le cas échéant, qu'accroître la plus-value imposable entre les mains du père et réduire, symétriquement, l'éventuelle plus-value de son fils et sa belle-fille lors de la revente future des parts.

PCMNC au rejet du pourvoi.