

**Yann Le Viavant**

**Patrimoine fiscal, personnalité fiscale et renouveau de la notion de cédule**

---

Le Viavant Yann. *Patrimoine fiscal, personnalité fiscale et renouveau de la notion de cédule*, sous la direction de Jean-Luc Albert. - Lyon : Université Jean Moulin (Lyon 3), thèse soutenue le 17 décembre 2012.  
Disponible sur : [www.theses.fr/2012LYO30097](http://www.theses.fr/2012LYO30097)

---



Document diffusé sous le contrat Creative Commons « Paternité – pas d'utilisation commerciale - pas de modification » : vous êtes libre de le reproduire, de le distribuer et de le communiquer au public à condition d'en mentionner le nom de l'auteur et de ne pas le modifier, le transformer, l'adapter ni l'utiliser à des fins commerciales.

ÉCOLE DOCTORALE DE DROIT

YANN LE VIAVANT

**PATRIMOINE FISCAL, PERSONNALITÉ FISCALE ET  
RENOUVEAU DE LA NOTION DE CÉDULE**

Soutenue le 17 décembre 2012 à 14h15, salle Caillemer

Sous la direction de Monsieur Jean-Luc ALBERT, Professeur des universités, Université  
d'Auvergne

Monsieur le Doyen Jean-Luc ALBERT, Professeur des universités, Université d'Auvergne  
Monsieur Christophe de la MARDIÈRE, Professeur des universités, Université de Bourgogne,  
rapporteur

Monsieur le Doyen Olivier NÉGRIN, Professeur des universités, Aix-Marseille Université,  
rapporteur

Monsieur Jean-Luc PIERRE, Professeur des universités, Université Jean Moulin LYON 3



---

*à mon père  
à Chantal*



---

## ABRÉVIATIONS UTILISÉES

AJDA.....	Actualité juridique - Droit administratif
BDCF.....	Bulletin des conclusions fiscales
BA.....	Bénéfices agricoles
BIC.....	Bénéfices industriels et commerciaux
BNC.....	Bénéfices non commerciaux
BA.....	Bénéfices agricoles
BF.....	Bulletin fiscal
BODGI.....	Bulletin officiel de la direction générale des impôts
BOI.....	Bulletin officiel des impôts
bull.ANSA.....	Bulletin de l'ANSA (Association nationale des sociétés par actions)
bull. Civ.....	Bulletin des arrêts des chambres civiles de la Cour de cassation
Caa.....	Cour administrative d'appel
Cons. const.....	Conseil constitutionnel
Cass.....	Cour de cassation
CE.....	Conseil d'État
CEDH.....	Cour européenne des droits de l'homme
CET.....	Contribution économique territoriale
CGI.....	Code général des impôts
chron.....	chronique
CJCE.....	Cour de justice des communautés européennes
CJUE.....	Cour de justice de l'Union européenne
comm.....	commentaire
concl.....	conclusions
CRDS.....	Contribution au remboursement de la dette sociale
CSG.....	Contribution sociale généralisée
D.....	Recueil Dalloz-Sirey
DF.....	revue de Droit Fiscal
Doc. adm.....	Documentation administrative de base
DS.....	revue de droit des sociétés éditions
Dupont.....	bulletin Dupont (devenue RJF Revue de jurisprudence fiscale)

---

FR.....feuillet rapide  
GAJF.....Grands arrêts de la jurisprudence fiscale  
IGF.....Impôt sur les grandes fortunes  
IS.....Impôt sur les sociétés  
ISF.....Impôt de solidarité sur la fortune  
JCP.....La semaine juridique, édition générale  
JCP E.....La semaine juridique, édition entreprises et affaires  
JCP N.....La semaine juridique, édition notariale  
JCP Fiscal.....Collection du Jurisclasseur périodique Fiscal  
JurisData.....Base documentaire électronique de jurisprudence  
Lebon.....Recueil Lebon et Panhard, recueil officiel des arrêts du Conseil d'État  
LPA.....Les petites affiches  
LPF.....Livre des procédures fiscales  
PACS.....Pacte civil de solidarité  
RFDA.....Revue française de droit administratif  
RFFP.....Revue française de finances publiques  
RSF.....Revue de science financière  
RSLF.....Revue de science et de législation financière  
RJF.....Revue de Jurisprudence Fiscale  
RTD com.....Revue trimestrielle de droit commercial  
S.....Recueil Sirey  
SCI.....Société civile immobilière  
TP.....Taxe professionnelle

---

## Sommaire

INTRODUCTION.....	9
TITRE I - La cédule : une notion fiscale paradoxale liée à des concepts civilistes.....	27
CHAPITRE 1 - L'utilisation implicite de la notion de cédule-catégorie.....	28
SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques.....	29
SECTION 2 - La multiplication des cédules-catégories dans l'imposition des personnes morales.....	132
Conclusion du chapitre.....	166
CHAPITRE 2 - L'utilisation infructueuse de la notion classique de cédule.....	169
SECTION 1 - Un recours implicite dans le mécanisme de déduction de la TVA....	170
SECTION 2 - Un recours incohérent dans l'étude des relations entre personnes et patrimoines.....	198
Conclusion du chapitre.....	262
Conclusion du Titre Premier : le recours critiquable à la conception privatiste pour la détermination de la matière fiscale.....	263
TITRE II - La cédule : un ensemble fiscal, fondement d'une logique juridique de détermination de la matière imposable.....	271
CHAPITRE 1 - L'interprétation des solutions du droit positif par le recours à la notion de cédule-ensemble.....	276
SECTION 1 - La cédule-ensemble, concept juridique.....	276
SECTION 2 - L'émergence en droit positif de la cédule-ensemble.....	305
Conclusion du chapitre.....	374
CHAPITRE 2 - La nécessaire systématisation des règles générales de fonctionnement des cédules-ensembles.....	375
SECTION 1 - La dimension méthodologique du concept.....	375
SECTION 2 - Un concept influent en droit positif.....	462
Conclusion du chapitre.....	540
Conclusion du Titre second : le recours fructueux à la conception fiscale d'ensembles de détermination de la matière imposable.....	541
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	543
BIBLIOGRAPHIE.....	555



---

Les décisions et textes sont arrêtés à la fin de l'année 2011

## INTRODUCTION

Les notions de « réalisme du droit fiscal » ou de « l'autonomie du droit fiscal » sont une source de controverses sans fin<sup>1</sup>. Il est difficile d'y apporter de conclusion, même si le juriste souhaiterait que le droit fiscal soit d'abord un « droit », ensemble de normes tant législatives, réglementaires, que jurisprudentielles ou doctrinales.

Le réalisme du droit fiscal, selon le Dictionnaire de droit fiscal et douanier<sup>2</sup>, serait un terme « *utilisé pour décrire, dans un sens parfois péjoratif ou critique, l'appréhension par le droit fiscal des faits et qui n'est que la conséquence de l'application de la loi fiscale au travers de la qualification de faits* ». Toujours selon cette source, citant Jean-Claude Martinez et Pierre Di Malta<sup>3</sup>, le réalisme du droit fiscal tient au « *fait qu'il frappe des réalités économiques et non des situations de droit* ». Il serait, à ce titre, habituel de citer un extrait, pour expliciter le terme de « réalisme du droit fiscal », des conclusions du commissaire du gouvernement Corneille sous l'arrêt du Conseil d'État du 21 janvier 1921, Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurances du territoire de Belfort<sup>4</sup> : « *Qu'est-ce en effet qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale, la matière imposable, et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît, en fait, sans se préoccuper de savoir ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit et dans ces états de fait elle fait un départ entre ce qui tombera sous le coup de l'impôt et ce qui pourra lui échapper* ».

Quant à l'autonomie du droit fiscal, dont la « découverte » serait attribuée au Doyen Trotabas, elle consisterait pour le droit fiscal à se doter de sa propre loi, pour frapper des réalités économiques. Cette notion qui reprendrait de la vigueur actuellement<sup>5</sup>, après avoir été réduite à la portion congrue, aurait été « inventée » selon le Doyen Trotabas par lui-même pour

---

1- Voir notamment Georges Cavalier, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, v° autonomie du droit fiscal ; Maurice Cozian, *Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie du droit fiscal*, article célèbre dans *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC toutes éditions ; Lucien Mehl, Pierre Beltrame, « *Sciences et techniques fiscales* » PUF THEMIS 1984, P 644 ; Christophe De La Martinière : *Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, *Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LITEC 2009 ; Laurent Olléon, chronique, *Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien*, *RJF* 5/2002 p. 355 pour ne citer que ces références parmi d'autres, innombrables.

2- Jean-Luc Albert, Jean-Luc Pierre, Daniel Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses 2007, v° réalisme du droit fiscal, v° autonomie du droit fiscal.

3- Jean-Claude Martinez, Pierre Di Malta, *Droit fiscal contemporain*, LITEC 1989 p. 54.

4- *Dalloz*, 1922, 3e partie p. 36-37.

5- *Dictionnaire de droit fiscal et douanier* cité.

résoudre les contentieux qu'il était chargé d'instruire en sa qualité de stagiaire dans une étude d'avocats aux Conseils, intervenant pour l'administration fiscale<sup>6</sup>.

D'aucuns considèrent que ces notions dissimulent une «  *paresse intellectuelle*  »<sup>7</sup>, que, «  *lorsqu'un commentateur ne parvient pas à élucider convenablement les bases juridiques ou la portée d'une décision du Conseil d'État en matière fiscale, il croit en trouver la clé en invoquant l'autonomie du droit fiscal*  »<sup>8</sup>. D'autres au contraire, considèrent que ces notions ne sont pas ce que l'on vient de dire, que leur fin annoncée est loin d'intervenir, que le «  *moribond se porte bien*  »<sup>9</sup>.

Historiquement, le droit fiscal, principalement fondé sur les droits d'enregistrement au XIX<sup>e</sup> siècle, ne pouvait que se soumettre au droit civil pour l'analyse des situations qu'il devait appréhender. Mais l'apparition de l'impôt sur le revenu «  *déplace aussi vers le juge administratif le centre de gravité de la compétence juridictionnelle en matière fiscale, mouvement qui s'amplifie en 1920 lorsque le Conseil d'État se voit confier le contentieux des taxes sur le chiffre d'affaires. Le droit fiscal se retrouve alors à cheval entre droit public et droit privé (...)*  »<sup>10</sup>.

Le coup fatal semble porté par les célèbres conclusions du commissaire du gouvernement Corneille sur l'arrêt Syndicat des agents généraux de Belfort du 21 janvier 1921 précitées. Curieusement, ces propos qui, cités ainsi, peuvent apparaître comme brutaux et provocateurs, vont nous aider à y voir plus clair dans notre recherche. Mais c'est surtout le doyen Trotabas, qui enseignait à Aix en Provence, qui va théoriser cette notion dans son «  *Essai sur le droit fiscal*  »<sup>11</sup>. Le doyen y soutient «  *qu'au regard des autres branches du droit public comme au regard du droit privé, la loi fiscale possède une indépendance qui lui permet d'établir ses propres règles : le droit fiscal, comme charbonnier, est maître chez lui*  »<sup>12</sup>.

---

6- Propos rapportés par le Dictionnaire de droit fiscal et douanier cité, citant la RFFP 1995 p. 259 et Maurice Cozian *Propos désobligeants sur une tarte à la crème : l'autonomie du droit fiscal, Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec Paris 4e éd. 1999 Doc 1, reproduits au DF 1999, n°13, p. 530

7- Maurice Cozian, précité.

8- Claude Lasry, *Etudes et Documents du Conseil d'État*, 1955, p. 58, cité par Laurent Olléon, chronique précitée.

9- Laurent Olléon, id.

10-Laurent Olléon, id.

11-Louis Trotabas, *Essai sur le droit fiscal*, RSLF 1928, p. 201 à 236.

12-La réaction à ces énoncés ne fut pas moins passionnée. Il faut citer celle du doyen Geny, qui enseignait à Nancy (Geny, «  *le particularisme du droit fiscal* , RTDC 1931, p.797, cité par Maurice Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec 1983, p. 4). Celui-ci écrivait : «  *certaines formules séduisantes sont parfois lancées, qui entraînent l'esprit, puisqu'elles expriment des idées suggérées par les manifestations de la vie sociale, et les coulent en un moule susceptible de les féconder, mais qui peuvent, en même temps, si on n'en observe pas les limites, déformer les réalités, qu'elles prétendent traduire, et les éloigner du but, qui seul, les anime et les justifie. De ce genre est la formule de « l'autonomie » du droit*

La doctrine relève traditionnellement trois aspects révélant cette « autonomie » : les faits illicites, les actes fictifs, les fictions juridiques<sup>13</sup>. L'autonomie se révélerait lors de la taxation d'activités illicites, comme l'affaire du proxénète taxé sur ses profits<sup>14</sup>. Elle se révélerait dans l'inopposabilité à l'administration des actes fictifs, tels que précisés par l'article L 64 du Livre des Procédures Fiscales. Elle se révélerait lors de l'analyse des conséquences de fictions juridiques, telle la rétroactivité des opérations juridiques dont nous avons parlé.

Le professeur Cozian dans son étude<sup>15</sup> répondait à ces propos en démontrant qu'à chaque situation le fisc apporte une solution qui peut trouver sa correspondance dans le droit privé, tels la notion juridique de simulation, ou l'application de règles du droit commercial à des situations où la commercialité résulte de données factuelles et non juridiques.

Une synthèse des positions nous paraît clairement exprimée dans l'ouvrage de MM Mehl et Beltrame<sup>16</sup>, que nous citons longuement, car ces propos posent l'interrogation à la source de notre réflexion. Voici leur analyse en ce qui concerne plus particulièrement « l'autonomie des dispositions de la loi fiscale » (les auteurs étudient par ailleurs l'autonomie du droit fiscal au regard de l'interprétation de la loi fiscale, pour constater d'ailleurs qu'aucune autonomie ne peut être relevée à cet endroit) : *« En règle générale, le vocabulaire de la loi fiscale n'est pas fondamentalement différent du vocabulaire juridique usuel, notamment de celui du droit privé. L'acte d'impôt consistant, le plus souvent, en un prélèvement sur des patrimoines privés (ou sur le patrimoine d'entreprises publiques régies par le droit privé), la loi fiscale se réfère très fréquemment aux notions usuelles du droit civil et du droit commercial, ainsi que nous avons pu le constater au cours de l'étude technique des différents impôts.*

*Mais il peut arriver que certaines notions ou certaines règles donnent lieu à des définitions divergentes. Nous avons déjà constaté que la loi fiscale ne tient pas compte des situations juridiques qui sont sans rapport avec son objet propre. Ainsi, celui qui exerce illégalement la médecine paiera cependant la taxe professionnelle. Le mineur non émancipé qui se livre au commerce sera assujéti aux impôts commerciaux. Car l'un et l'autre accomplissent des actes qui tombent sous le coup de la loi fiscale, même s'ils sont illégalement accomplis. Nous avons vu aussi que le domicile fiscal est un domicile de fait, résultant de données matérielles et non*

---

*fiscal dont je voudrais, ici, dans un cadre strictement mesuré, tenter une critique objective, aussi serrée que possible, franchement dominée par les intérêts pratiques, en garde contre le chatoisement des concepts et le cliquetis des mots ».*

13-Philippe Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, thèse, préface Georges Vedel, LGDJ 1972.

14-CE, 7e et 9e ss-s., 5 mai 1976, n°97719, *RJF* 1976 n°7 p.242.

15-Maurice Cozian, *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit.

16-Lucien Mehl, Pierre Beltrame, *Sciences et techniques fiscales*, PUF Thémis 1984 P 644, id.

*de l'intention comme en matière civile, que la loi fiscale déroge au principe de l'unité du patrimoine des personnes physiques, que certains actes, déclaratifs en droit civil, sont regardés en droit fiscal comme translatifs, etc. Notons enfin que le droit fiscal écarte aussi parfois des qualifications du droit administratif.*

*Considérée sous l'angle des dispositions expresses des textes, ce que l'on appelle l'autonomie du droit fiscal apparaît donc comme un principe destiné à assurer l'exacte application de la loi fiscale, dans sa lettre et dans son esprit. L'expression apparaît alors fort contestable. Le droit fiscal n'est pas plus autonome que le droit commercial ou le droit administratif qui, eux aussi, se sont affranchis de la tutelle du droit civil. Il serait plus exact de parler de la spécificité du droit fiscal. La loi fiscale émane du législateur qui n'est pas seulement autonome mais souverain. Il peut définir comme il l'entend les concepts et les relations juridiques dont il fait usage.*

*Quant au réalisme du droit fiscal qui fait qu'il s'attache plus aux faits qu'aux intentions, plus aux résultats qu'aux desseins, plus à des effets qu'à des causes, il ne lui est pas propre et ne se vérifie d'ailleurs pas toujours. Dans un monde dominé par l'économie, il y a peu de règles juridiques qui n'aient des incidences économiques ; en tout cas, le droit civil en tant qu'il régit la propriété et les contrats ou le droit commercial, prend en compte la réalité économique tout autant que le droit fiscal. Il arrive d'ailleurs que le droit fiscal s'en tienne aux qualifications juridiques sans les rapprocher de la réalité. Ainsi en France et en Belgique, les personnes non mariées, même si elles vivent ensemble et ont des enfants, ne constituent pas un foyer fiscal assujéti à l'impôt sur le revenu suivant un régime d'imposition commune ».*

Malgré tout, Laurent Olléon dans une chronique<sup>17</sup>, soulevait le fait que le Conseil d'État, dans une décision du 8 mars 2002<sup>18</sup>, aurait confirmé indirectement la pertinence du principe d'autonomie du droit fiscal par le revirement de jurisprudence opéré sur le rattachement aux exercices des commissions de cautionnement de prêt. Antérieurement, la Haute Juridiction considérait que ces commissions étaient imposables dès la conclusion du contrat de prêt, en se référant à la définition du contrat de cautionnement donnée par l'article 2011 du Code civil interprété par la Cour de Cassation<sup>19</sup>. Selon cette jurisprudence, le contrat lie seulement le créancier et la caution. Il est parfait dès la signature, ce qui rendrait imposables

---

17-Laurent Olléon, *Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien*, RJF 5/02, p. 355.

18-CE, 9e et 10e ss-s., 8 mars 2002, n°199468, *Banque française de crédit coopératif*, RJF 5/02 n°471.

19-Cass. com. 8 novembre 1972, *Epoux Lempereur/Sté Générale*, D 1973 p. 753, note Philippe Malaurie.

immédiatement les commissions.

Par la décision citée, le Conseil d'État inverse sa position et considère que la commission de caution rémunère une prestation continue au sens de l'article 38-2 bis du Code général des impôts, taxable au fur et à mesure des échéances.

Il semble qu'en réalité, la situation soit plus complexe. Elle rejoint la problématique de l'escompte, de sa définition juridique et de son traitement fiscal, tant dans la date de prise en compte des frais et intérêts payés à la banque que de l'exigibilité de la TVA. Par une décision du 1<sup>er</sup> juin 2001<sup>20</sup>, le Conseil d'État juge que l'opération d'escompte correspond à une opération de crédit consentie par le banquier escompteur et non à une opération de cession de créance comme le soutenait une partie de la doctrine. Dans une chronique consacrée à cette décision<sup>21</sup>, Jean Maïa avait montré qu'un raisonnement plus juridique aurait conduit à une solution inverse. Cependant, sa position était plus nuancée. Il relevait en effet une position divergente entre la chambre criminelle et la chambre commerciale de la Cour de Cassation, la première considérant que l'escompte consiste, « *pour l'essentiel* », en une opération de prêt. La doctrine ne serait pas plus claire sur la définition, renvoyant à une catégorie de « *contrat innomé* », notion qui semble être un avatar civiliste de celle d'autonomie en droit fiscal, ou encore d'une délégation imparfaite<sup>22</sup>. Le code monétaire et financier trancherait en faveur de l'opération de crédit, article L 313-1, mais là encore, la définition est hésitante<sup>23</sup>.

L'autonomie du droit fiscal décidément est une théorie qui a la vie dure, et certains pensent qu'il faut « *en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal* »<sup>24</sup>. L'auteur de la chronique au titre si évocateur, relève un certain désordre méthodologique amenant à « *confondre le réalisme avec le souci du juge de l'impôt d'être proche des réalités économiques* », particulièrement lorsqu'il se réfère aux usages professionnels. Il dénonce les risques d'une extension de la théorie de l'autonomie du droit fiscal : celle-ci ne peut en effet aboutir qu'à l'arbitraire fiscal, le seul objectif étant la satisfaction des besoins insatiables des finances publiques, au détriment des droits des citoyens. C'est justement ce qu'a voulu combattre l'évolution du droit, notamment avec les principes systématisés depuis la Révolution française,

---

20-CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-s., 1<sup>er</sup> juin 2001, n°157650, *SA Pinault-Normandie*, RJF 8-9/2001 n°1043.

21-Jean Maïa, *La fiscalité de la mobilisation de créance*, RJF 12/01 p.992.

22-CA Paris 15 octobre 1981, *JurisData* 1981-027960.

23-Nous citerons celle donnée par le rédacteur du JCP commercial, v° ESCOMPTE : « *concrètement, l'escompte est une opération de crédit fondée sur la remise d'un effet en pleine propriété et assortie, le cas échéant, d'une garantie conférée par les signataires du titre (tiré, avaliste, endossataire) et inéluctablement d'une garantie de droit commun contre le remettant par l'effet de la clause « sauf bonne fin ».*

24-Christophe De La Mardière, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, cité précédemment, page 137 et suivantes.

en commandant que les règles fiscales soient strictement définies et relèvent de la compétence exclusive du législateur.

Cependant, l'auteur note avec raison un aspect qui nous semble en général, insuffisamment relevé. C'est le passage d'un système d'impôts analytiques, à celui d'un régime d'impositions synthétiques, avec la création de l'impôt sur le revenu, et de l'impôt général sur la consommation qu'est la TVA, laquelle remplace de multiples droits indirects.

*Ainsi, « la problématique du droit fiscal devient celle du droit administratif : sa première mission est de défendre un intérêt général, celui du Trésor, mais dans le respect d'intérêts particuliers, ceux des contribuables, dont les libertés et la vie privée doivent être ménagées ».*

L'auteur cite à titre d'exemple du caractère dangereux de la notion d'autonomie du droit fiscal, l'exemple de la notion de revenu. *« La théorie de la source, issue de la notion civile de fruit, ne qualifiait de revenus que les gains susceptibles de se renouveler, comme les loyers issus d'une maison donnée à bail. Estimant cette notion trop étroite, l'administration obtint du législateur qu'elle fut étendue par la théorie de l'enrichissement, permettant de taxer tout gain, même exceptionnel. Ainsi, la plus-value réalisée par la vente de la maison, alors même qu'elle n'est pas susceptible de se renouveler, est imposable. Cette extension abusive de la notion de revenu conduisit à des complications fâcheuses. D'abord parce que la définition du revenu tend à se confondre avec celle de bénéfice. Ensuite, car l'imposition d'une plus-value immobilière devrait conduire, en corollaire, à l'imputation sur le revenu global d'une moins-value. Ce que le droit positif, s'agissant des particuliers, continue d'interdire, contre toute logique et équité. »*

L'auteur cite également la notion de dividende, notion qui devient purement fiscale lorsque la distribution ne correspond plus aux normes du droit des sociétés, notion fiscale de distribution irrégulière ou autres distributions.

Ce débat est passionnant. Il n'est cependant pas dans l'objet de notre étude d'entrer dans cette polémique particulièrement riche. Pourtant, nous ne pouvons l'ignorer, tant elle rejoint notre préoccupation présente.

Il ne faut d'ailleurs pas ignorer que ce débat pourrait s'étendre à d'autres branches du droit. Il n'est que de citer le droit du travail et celui de la sécurité sociale, et la notion d'emploi salarié, ayant abouti notamment au texte de l'article L 8221-6 du Code du travail disposant une présomption de travail non salarié pour divers cas précis de travailleurs indépendants régulièrement immatriculés. L'intérêt du régime général de Sécurité sociale poussait en effet à

une extension large de la notion de contrat de travail, empiétant sur le contrat d'entreprise. Le droit fiscal, confronté aux évolutions de la société, doit faire face aux mêmes défis.

Dans les deux cas et sans entrer dans le débat relatif à la réalité, la vigueur et la pertinence de ces notions, force est de constater qu'elles provoquent une insécurité juridique dans l'application du droit fiscal, dès lors que les solutions à mettre en place pour l'application de textes dont les conséquences financières sont toujours très lourdes n'existent pas toujours. Il faut en effet constater que les textes de lois sont souvent imprécis, sujets à interprétation, et que l'interprétation faite par l'administration fiscale pour l'application des textes peut s'éloigner parfois sensiblement du texte<sup>25</sup>. Bien souvent également, la situation de fait dans laquelle se trouve le contribuable n'est pas prévue, et il lui faut bien interpréter le corpus de textes pour tenter de trouver la solution, pas forcément la plus économique, mais au moins celle qui ne risque pas d'être requalifiée par l'administration fiscale.

Le fiscaliste, qu'il soit juge ou praticien, devrait-il être désespéré devant les situations inédites en considérant que l'autonomie et le réalisme du droit fiscal justifieront une solution qui, au moment où elle se présente, serait parfaitement imprévisible ?

A ce titre, l'invocation de notions civilistes, telles notamment celles de personnalité juridique ou de patrimoine civil, par le contribuable, paraît intervenir comme une tentative désespérée pour s'opposer au prélèvement fiscal considéré comme trop présent.

L'échec de l'invocation d'une notion civiliste conforte alors son idée que le droit fiscal est autonome et réaliste, mots compris alors comme synonymes d'arbitraire. Or, toutes les règles mises en place en matière de fiscalité n'ont-elles pas justement pour objet de contenir l'arbitraire ? Ce souhait fut l'une des justifications de la Révolution française, encore que cette idée vaguement générale recouvre une réalité beaucoup plus complexe.

Ainsi dans l'histoire contemporaine de l'impôt peut-on retrouver la trace de ce combat entre l'intérêt privé du citoyen et l'intérêt général. Les finances publiques ayant une propension naturelle à l'augmentation des déficits<sup>26</sup>, la nécessité de remplir les caisses de l'État entraîne la recherche du rendement de l'impôt. Devant cet appétit, le citoyen contribuable tente de dresser

---

25-Il suffit pour s'en convaincre, de revenir aux péripéties de l'exonération des biens professionnels dans l'impôt sur les grandes fortunes de 1982. Au départ, le législateur avait prévu un crédit d'impôt pour investissement, dans le but de favoriser l'investissement des entreprises. Mais au cours de l'année 1982, le débat s'est développé. Il s'est clos par une prise de position de l'exécutif à son plus haut niveau, décidant de la façon la plus arbitraire qui soit, une exonération totale de l'outil de travail. Cette exonération fut mise en forme ensuite par l'administration fiscale avant d'être « légalisée ».

26-A ce titre, la crise de la dette souveraine qui frappe l'Europe à l'heure actuelle (à partir de l'année 2011) montre la difficulté de la question, qui cependant est loin d'être nouvelle.



le rempart de ce qu'il énonce comme de grands principes de la fiscalité. Parmi ces derniers se trouve la limitation de l'imposition aux facultés contributives du contribuable. L'opposition ainsi révélée entre le rendement et la faculté contributive se manifeste notamment dans l'opposition entre une vision « cédulaire » de l'impôt, c'est-à-dire par blocs de matières imposables, et une vision « globalisante ». La seconde semble avoir été invoquée par le contribuable pour sa défense. L'impôt sur le revenu global permettrait une meilleure adaptation à la situation familiale, afin de cerner plus précisément les facultés contributives. Invoquée pour la TVA, la vision globale permet d'ouvrir des droits à déduction pour des frais globalement qualifiés de frais généraux. Au contraire, la vision par blocs de revenus ou « cédules » au sens traditionnel du terme permet d'améliorer le rendement en descendant dans la recherche de la matière imposable d'une façon de plus en plus précise. Pour la TVA, la vision par opération individuelle permet d'exclure des droits à déduction pour des frais pouvant être affectés à une opération non soumise à TVA ou constituant une consommation finale.

L'histoire de l'impôt révèle le perpétuel combat entre les intérêts antagonistes de la collectivité et de l'individu<sup>27</sup>. Aujourd'hui, en France, l'administration fiscale chargée d'établir l'impôt se trouve confrontée à diverses difficultés pour effectuer sa mission, tout en respectant les cadres que nous avons évoqués, respect de la personne et du patrimoine du contribuable citoyen, adaptation de l'impôt aux facultés contributives, tout en devant faire face à la nécessité d'assurer le rendement optimal de l'impôt. Les finances publiques ont en effet des besoins insatiables réclamés par le corps social lui-même, d'autant que prévaut partout dans le monde une conception plus ou moins accentuée, mais toujours présente, d'un « État providence », à qui l'on demande de satisfaire la quasi-totalité des besoins des citoyens.

Pour répondre à ces objectifs, l'impôt est progressivement passé dans l'histoire, d'un système analytique pour parvenir à des impôts synthétiques<sup>28</sup>.

---

27-Il faut citer, parmi de multiples ouvrages, le passionnant travail de recherche historique de Gabriel Ardant, Inspecteur général des finances, *Histoire de l'impôt*, en 2 tomes, publié aux éditions Fayard 1971.

28- La distinction entre impôts analytiques et impôts synthétiques constitue l'une des façons de distinguer les impôts selon certains critères. Il existe la distinction entre impôts réels et impôts personnels, par exemple. Les termes analytiques et synthétiques se réfèrent à une classification des impôts selon qu'ils sont spéciaux ou généraux, c'est-à-dire selon qu'ils ne frappent qu'un élément d'une valeur ou d'une situation économique, ou qu'ils atteignent cette valeur ou situation économique dans son ensemble. L'impôt cédulaire constitue alors un impôt analytique, selon cette classification. Un système d'impôts cédulaires analyse la notion de revenu en plusieurs cédules. Au contraire, l'impôt général sur le revenu porte sur la totalité des revenus mis à la disposition du contribuable au cours d'une période donnée, et fait en quelque sorte la synthèse de toutes les sources de revenus avant d'en atteindre le montant global. Plusieurs auteurs ont caractérisé cette distinction. Il est possible de citer Louis Trotabas et Jean-Marie Cotteret, distinguant les impôts particuliers et les impôts

Il faut rappeler l'existence des anciens impôts, de type indiciaire, tel l'impôt sur les portes et fenêtres supprimé en France en 1917 ou les impôts établis sur une valeur cadastrale, encore pratiqué de nos jours pour certains impôts affectés aux collectivités locales. Quasiment tous les impôts avant la période que l'on nomme « moderne » avaient un aspect analytique<sup>29</sup>.

La nécessité d'augmenter de façon spectaculaire les rendements des impôts, notamment à la suite des grands conflits du XX<sup>e</sup> siècle a conduit à l'instauration d'impôts de type synthétique, frappant le citoyen dans l'ensemble de sa situation patrimoniale, laquelle s'expose ainsi totalement aux yeux de la collectivité, ce qui correspond à une évolution des politiques vers des systèmes de type plus « collectiviste ».

Ces impôts n'ont plus de points communs avec les impôts frappant une matière imposable considérée par éléments. Les impôts synthétiques prennent la forme, notamment, de l'impôt sur les revenus, dont l'objectif est de frapper l'ensemble des revenus d'un contribuable, et son pendant pour les personnes morales, l'impôt sur les sociétés.

Nous avons vu récemment l'instauration d'impôts sur la fortune à caractère global, tel l'impôt sur les grandes fortunes de 1981, devenu l'impôt de solidarité sur la fortune.

La TVA, également, devient progressivement un impôt synthétique à l'aune de la construction européenne où elle a vocation à devenir l'impôt de l'Europe, frappant directement l'activité économique.

Les évolutions ne sont pas toutes achevées. La TVA présente au niveau français un caractère analytique tenace, source de multiples contradictions avec l'harmonisation européenne. Celle-ci vise au contraire, croyons-nous, à l'établissement d'un impôt global sur l'activité économique, se rapprochant ainsi d'un impôt de type synthétique dont la vocation affichée est de devenir l'impôt de l'Union Européenne dans son ensemble, ce qui supposera quelque part, à terme, l'instauration d'une souveraineté fédérale<sup>30</sup>. Du moins, les fondateurs de l'Europe ont-ils semé ces prémises dans les traités fondant l'Europe.

---

universels, *Droit Fiscal*, Paris, Dalloz 1980 4e éd. ; Julien Lafférière et Marcel Waline, *Traité élémentaire de science et législation financières*, Paris LGDJ 1952 ; distinction reprise par M.Lauré, *Traité de Politique fiscale*, Paris, PUF 1957. Voir sur cette distinction (et d'autres), Lucien Mehl et Pierre Beltrame, *Sciences et techniques fiscales*, PUF 1984.

29-Nous n'apprécions pas ce terme de « moderne », sauf à considérer qu'il caractérise une époque spécifique de l'histoire, marquée par une augmentation forte de la population accompagnée - ou conséquence ? - d'un essor très important des techniques et d'une croyance en la toute puissance de la science. En ce sens, l'époque « moderne » aurait déjà une connotation d'ancienneté ...

30-Les débats actuels, suite à la crise générale au niveau européen des finances publiques, met en relief l'idée de fédéralisme, appelé des vœux de nombreux intervenants politiques ou économiques. Mais le moins que l'on puisse dire, est que cette option suscite des débats très animés et passionnés.

Les impôts analytiques ont la vie dure. La taxe professionnelle vient d'être supprimée. Mais la nouvelle contribution économique territoriale conserve une dimension analytique avec la contribution foncière territoriale. Les taxes foncières et la taxe d'habitation, malgré des tentatives de personnalisation, restent éminemment analytiques, car ne frappant qu'une opération, qu'un bien, sans considération de l'ensemble des facultés contributives malgré d'importants efforts de personnalisation.

Les droits d'enregistrement restent également en dehors de ce courant, mais il faut bien reconnaître que la part prépondérante qu'ils représentaient dans l'histoire de l'impôt, est devenue bien réduite. Encore faut-il distinguer dans ces droits, ceux qui s'appliquent à une opération déterminée, tels les droits perçus lors de la vente d'un immeuble, l'enregistrement d'un contrat de bail, et les droits frappant des situations globales tels les droits de succession. Ces derniers présentent indéniablement un caractère synthétique. Du reste, l'impôt sur la fortune est clairement fondé en droit fiscal sur les textes régissant les droits de succession, dont ils sont une extension et une adaptation annuelle. Il faudrait donc intégrer ces droits de succession dans la catégorie de l'impôt sur la fortune, à caractère synthétique, plutôt que dans celle des droits d'enregistrement ou de mutation, qui ne concernent que des opérations individualisées.

D'autres impôts plus discrets, tels les taxes intérieures sur la consommation de produits pétroliers<sup>31</sup>, poursuivent leur vie d'impôt analytique avec un fort rendement et une grande discrétion.

Il reste à s'interroger sur la contribution sociale généralisée créée en 1991<sup>32</sup>. Le produit de cette contribution dépasse aujourd'hui celui de l'impôt sur le revenu. Cette contribution pourrait constituer la base d'un système d'impôt sur le revenu global avec prélèvement à la source. Des projets existent en ce sens<sup>33</sup>. Mais pour l'instant, ce prélèvement reste fondé sur un

---

31-Plus connues sous l'acronyme TIPP, aujourd'hui TICPE (taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques). Ces taxes constituent des accises. Elles sont discrètes, prévues au Code des douanes, notamment son article 265. Leur description est complexe, faisant appel à des nomenclatures et tarifs reprenant des termes techniques. Leur produit est partagé entre l'État et les collectivités territoriales, ce qui dilue les responsabilités : tous ont intérêt à ce que ces taxes, d'un très grand rendement puisqu'elles frappent notamment la circulation automobile, perdurent dans leur discrète complexité. Cependant, l'augmentation du cours du pétrole les met souvent sous les projecteurs de l'actualité politique. Voir notamment Jean-Luc Albert, Jean-Luc Pierre, Daniel Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses 2007, v° Accises.

32-Loi 90-1168 du 29 décembre 1990. Voir sur ce sujet notamment Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, *Finances publiques*, 7e. éd. Dalloz, et notamment n°238 et s., 433 et s., 562 et s.

33-Voir par exemple l'ouvrage récent de Camille Landais, Thomas Piketty, Emmanuel Saez : *Pour une révolution fiscale, un impôt sur le revenu pour le XXI<sup>e</sup> siècle*, SEUIL 2011, qui développe une proposition visant à faire absorber l'impôt sur le revenu par la CSG. Cette proposition est reprise par le courant politique socialiste dans la campagne présidentielle de 2012, non sans hésitations.

caractère ambigu, mi-impôt, mi-cotisation sociale. Il reste cependant d'une redoutable efficacité, et le législateur ne pourra continuer longtemps à entretenir ce paradoxe. Il serait en effet une imposition affectée aux régimes sociaux, ce qui contrevient à la définition donnée par Gaston Jèze de l'impôt, « *prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* »<sup>34</sup>. Le Conseil Constitutionnel dans sa décision du 28 décembre 1990<sup>35</sup> a jugé très clairement que la contribution sociale généralisée, en réalité divisée en trois types de prélèvements, constitue « *des impositions et non des cotisations de sécurité sociale* »<sup>36</sup>. La Cour de Justice des communautés européennes a estimé quant à elle que la CSG et la CRDS entraient dans le champ d'application des dispositions communautaires interdisant, dans le cadre de la libre circulation des travailleurs, les doubles cotisations de sécurité sociale, et ne pouvaient donc être perçues, comme le faisait la France, sur les revenus acquis hors de France par les travailleurs frontaliers<sup>37</sup>.

Nous aurions pu inclure ce prélèvement, appelé à un avenir brillant, dans cette étude. Nous ne l'avons pas fait, par nécessité de limiter le champ d'un travail qui peut rapidement s'étendre à des dimensions qui ne sont plus maîtrisables.

C'est donc principalement sur la base des impôts synthétiques les plus représentatifs au moment de la rédaction de ce travail que nous avons poursuivi nos investigations : il s'agit

---

34-Gaston Jèze, *Cours de science des finances et de législation financière*, édition 1931. Cette définition date, et devient obsolète. Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayraut dans le magistral ouvrage *droit fiscal général*, Lexisnexis 2011, 2e éd., critiquent indirectement cette définition. Ils proposent de définir l'impôt comme « *un prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique, à titre définitif, sans contrepartie déterminée, en vue d'assurer le financement des charges publiques de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics administratifs* ». La discussion sur la définition de l'impôt, à elle seule, occuperait un travail de recherche. Les frontières entre les divers prélèvements sont délicates à préciser, mais lourdes de conséquences juridiques. La définition des bénéficiaires des prélèvements l'est également, ainsi que de nombreuses autres questions. Il n'entre pas dans notre propos de développer davantage cette question, sans doute avec regret. Voir également Olivier Négrin, *Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze*, *Revue du Droit Public*, 2008, n°1, pp. 119 à 131.

35-Cons. const. 28 décembre 1990 n°90-285 DC, *RJF* 2/91 n°213. Le Conseil Constitutionnel confirme son analyse dans la décision n°96-384 DC du 19 décembre 1996, jugeant cependant que les dispositions concernant la CSG peuvent figurer dans une loi de financement de la sécurité sociale.

36-Le Conseil d'État a repris le critère de distinction entre impôt et cotisation sociale dégagé par le Conseil constitutionnel dans sa décision du 7 janvier 1994, *Mme Martin*, *D.*2004 p.1556 note Xavier Prétot ; *RFDA*. 2004, p.434 ; *RJF* 2004 n°375 ; *BDCF* 2004 concl. Emmanuel Glaser. La Cour de Cassation quant à elle retient une solution contraire à celle du Conseil constitutionnel et juge que la CSG revêt, du fait de son affectation exclusive au financement de divers régimes de sécurité sociale, la nature d'une cotisation de sécurité sociale : *Cass. Soc.*, 12 juillet 2001, *Sté Champenoise d'Hypermarchés*, *RJF* 2001, n°1377.

37-CJCE plénière 15 février 2000, aff. 34/98 *RJF* 3/2000 n°436 ; et le même jour aff. 169/98, *Commission/France*. Solution confirmée par l'arrêt du 3 avril 2008, aff. C-103/06 *Derouin* : *DF* 2008 n°22 comm. 349, note Bergerès, l'arrêt considérant que ces contributions sociales peuvent bénéficier des conventions fiscales relatives aux doubles impositions, ce qui contribue à obscurcir le débat.

bien évidemment de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés, mais nous y avons inclus l'impôt sur le capital et surtout, la TVA. Ce choix volontaire et qui peut surprendre de prime abord, vise à montrer que l'idée d'un raisonnement global et non par opération correspond à l'évolution des impôts vers un caractère synthétique, et qu'il peut donc s'appliquer à un impôt qui tend à évoluer en ce sens, comme ce que nous croyons de la TVA.

Les impôts analytiques ont été privilégiés dans l'histoire, et peuvent l'être encore aujourd'hui, parce qu'ils sont relativement simples à mettre en place, dès lors que la matière imposable est facilement déterminée. Cette matière est considérée de façon ponctuelle, limitée : le revenu cadastral d'un bien, le nombre de portes et fenêtres d'un local, etc.

Au contraire, les impôts synthétiques, et c'est justement leur particularité, englobent une matière imposable considérée dans un ensemble.

La détermination de la matière imposable dans ces impôts constitue donc un véritable défi technique. Il faut en effet considérer des notions générales et abstraites, des grandeurs comptables ou, au moins, comptabilisables. Cette matière concerne un revenu, un volume d'affaires, bref, des données économiques définies comme un ensemble dont il faut, pour établir l'impôt, définir un périmètre, et mettre en place les moyens de quantifier cette matière. Le droit fiscal a donc la charge, reçue du législateur, de mettre en place les moyens permettant de déterminer cette matière imposable, tout en respectant les contraintes générales du droit, telles le respect des droits du citoyen dont le droit de propriété, l'égalité des citoyens, la prise en compte de « facultés contributives », mais en ayant le souci constant de l'optimisation du rendement de l'impôt.

Comment doit-il donc s'y prendre ?

Un certain nombre de moyens sont mis en place par le droit fiscal. Techniquement, ces moyens portent sur des obligations déclaratives, accompagnées d'obligations comptables strictes et complexes. Il faut insister sur le rôle de la comptabilité dans la mise en place de ce type d'impôts synthétiques : sans elle, rien ne serait possible<sup>38</sup>.

Le droit comptable a donc mis en place des moyens visant à définir des notions abstraites, permettant de cerner la matière imposable pour l'application de tel ou tel impôt. Il a permis la

---

38- Il est même possible de considérer que l'essor des techniques et obligations comptables est encouragé par l'administration fiscale, même si l'on peut constater des divergences de conception, qui peuvent se manifester notamment dans la problématique de l'autonomie du droit fiscal par rapport au droit comptable. Il semble qu'il s'agit plutôt là d'une « querelle d'amoureux », les deux parties étant en réalité intimement liées dans un pacte collaboratif. Il faut avoir à l'esprit que l'ordre des experts comptables, fondé dans les années de la seconde guerre mondiale (loi du 3 avril 1942, puis ordonnance 45-2138 du 19 septembre 1945), est placé sous la tutelle du ministère des finances, ce qui n'est pas innocent.

création de la notion de « patrimoine professionnel » avec la technique du bilan. On mesure à ce point l'importance des concepts comptables dans la mise en place de ces notions.

Faut-il donc considérer que la fiscalité échappe au droit, et ne soit qu'une technique comptable, ce qui conduirait inéluctablement à confirmer une notion d'autonomie du droit fiscal ? Ce serait oublier que les règles fiscales ont toujours deux objectifs, l'un concernant le rendement du prélèvement, l'autre le respect des droits du citoyen contribuable. Dualité opposée d'intérêts, cela fait penser à la balance de la Justice, et c'est là que le droit intervient.

Il ne faut pas laisser la fiscalité se laisser emporter par des notions techniques privilégiant le rendement : elles sont nécessaires, mais doivent permettre l'exercice du contrôle du citoyen afin d'éviter l'arbitraire qu'ont voulu exclure les textes fondamentaux régissant l'ordre public<sup>39</sup>.

Nous nous trouvons donc devant la nécessité d'harmoniser des moyens de détermination d'une matière imposable envisagée de façon globale, ce qui impose d'utiliser des outils tels la comptabilité, relativement complexes de maniement, tout en mettant en place des moyens de contrôle du respect du citoyen.

Dans ce cadre, il faut considérer que l'éphémère bouclier fiscal fut l'un des plus récents avatars de cette volonté d'apprécier une situation fiscale de façon globale<sup>40</sup>, afin de s'opposer à l'appétit de l'État et maintenant, des collectivités locales<sup>41</sup>.

Mais en même temps, des prélèvements globaux nouveaux sont mis en place, souvent de façon fugace, telle la taxe carbone qui n'aura pas survécu à la censure du Conseil Constitutionnel. Et parmi toutes ces considérations savantes, il ne faut pas oublier que la TVA, impôt global, mais discret, procure plus de la moitié des recettes fiscales.

Comment, dans ces conditions, s'y retrouver ? N'existe-il vraiment pas de notions juridiques générales pour se diriger dans la fiscalité ? Il existe certes des grands principes fiscaux, égalité des citoyens, nécessité de l'impôt, limitation d'un prélèvement consenti aux facultés contributives, etc. Ces grands principes resteraient cependant théoriques s'ils ne pouvaient s'exprimer. Et le lieu de cette expression reste précisément la détermination de la matière imposable.

Or, et à notre grande surprise, force est de constater qu'il n'existe pas de grands principes applicables directement à la détermination de la matière imposable.

---

39-La Révolution française a permis l'expression, brutale souvent, de ces droits. Mais une longue évolution soutenue par d'éminents penseurs avait précédé ces soubresauts.

40-En ce sens, Jean-Luc Albert, Luc Saïdj, *Finances publiques*, Dalloz, 7e éd., 2011, p. 123

41-Le bouclier fiscal intégrait en effet la taxe foncière et la taxe d'habitation, au moins pour l'habitation principale.

L'exposé du droit fiscal dans les ouvrages spécialisés et dans les études de droit suit un plan généralement admis et constant au cours des années.

La présentation du droit fiscal commence généralement « par le haut », par la présentation de grands principes juridiques, constituant une théorie générale de l'impôt<sup>42</sup>, ou l'étude de la notion d'imposition<sup>43</sup>. Ce sont les sources du droit fiscal<sup>44</sup> qui sont étudiées, la définition de l'impôt, les catégories d'impôt<sup>45</sup>, les principes régissant l'impôt<sup>46</sup>. Sont étudiées également les procédures fiscales et le contentieux fiscal<sup>47</sup>, ainsi que certains points s'inscrivant dans la démarche générale de l'établissement de l'impôt<sup>48</sup>, ainsi qu'éventuellement, selon les objectifs poursuivis par les auteurs, des notions de sociologie fiscale<sup>49</sup>.

Mais il ne semble pas possible d'échapper ensuite à un examen technique particulièrement complexe des différentes catégories d'imposition. Cet examen s'effectue de façon analytique, par type d'impôt. Généralement, l'impôt sur le revenu tient la première place, mais celle-ci peut être ravie par l'étude de l'imposition de la dépense. L'imposition des entreprises et des sociétés se trouve souvent isolée de façon particulière. Suivent l'étude de l'imposition du patrimoine, les impositions locales, les droits de mutation, etc.

Chacune des catégories fait l'objet d'un examen plus ou moins détaillé selon la nature de l'ouvrage.

Et c'est à cet endroit que le fiscaliste se perd. En effet, les grands principes qui ont fait l'objet de la présentation initiale ont du mal à être mis en valeur lors de l'examen technique de chacune des catégories d'imposition. Ainsi, que devient le principe d'adéquation du

---

42-Lucien Mehl, Pierre Beltrame, *Science et technique fiscale*, PUF Thémis 1984, id.

43-Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Litec/Lexisnexis 2011 ; également Alexandre Maitrot de la Motte, *Droit fiscal*, PUF 2011 ; également, Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ Lextenso éditions, 10e édition 2010.

44-Jean-Jacques Bienvenu, Thierry Lambert, *Droit fiscal*, PUF 4e édition 2010 ; également Jacques Grosclaude, Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, Dalloz 6e édition, 2007.

45-Réel, personnel, sur le capital, la dépense, directs, indirects, etc.

46-Principe de légalité de l'impôt selon lequel la matière est réservée au législateur, selon l'article 14 de la Déclaration de 1789, le principe de la nécessité de l'impôt, fondé sur le même texte précisant que le citoyen a le droit de constater par lui-même la nécessité de la contribution publique, le principe de l'égalité devant l'impôt, résultant de la jurisprudence constitutionnelle, Lamarque, Négrin, Ayrault *ibid*, mais également principe du consentement à l'impôt, principe de non-rétroactivité de la loi fiscale, principe du respect des droits de la défense, qui n'est pas propre au droit fiscal, principe de liberté de gestion, principe de sécurité fiscale, Alexandre Maitrot de la Motte, *ibid.*, auxquels il peut être ajouté le principe d'imposition à raison des facultés du contribuable, le principe d'annualité de l'impôt, le principe de la progressivité de l'impôt, le principe de la territorialité, le principe de la compétence liée de l'administration, Michel Bouvier *ibid*.

47-Lamarque, Négrin, Ayrault *ibid* ; Martin Collet, *Droit fiscal*, PUF Thémis 3e édition mise à jour, 2012.

48-Mécanismes de l'assiette, liquidation, recouvrement, incitations fiscales, rôle de l'administration fiscale, rescrits, abus de droit, évasion fiscale.

49-Notamment Michel Bouvier *ibid*, Lucien Mehl et Pierre Beltrame, *ibid*.

prélèvement fiscal aux capacités contributives lorsque les déficits catégoriels ne peuvent plus s'imputer sur le revenu global, le principe d'égalité devant l'impôt dans la mise en place d'exonérations ou avantages, etc.

Nous nous situons à l'étage le plus « bas » de la fiscalité, celui où la technique prédomine. Mais cette technique fait partie intégrante de l'acte d'imposer, et comme telle, doit être soumise aux grands principes qui viennent d'être évoqués.

En fait, il apparaît que la notion d'imposition globale, qu'il s'agisse de l'impôt sur les revenus, du patrimoine ou de la dépense, disparaît au niveau de la technique fiscale. A ce niveau, ce sont les catégories fiscales qui font loi. La matière imposable se trouve découpée entre des catégories fiscales disposant de leur propre autonomie. A cet endroit de la technique, se retrouve la « cédule » fiscale, dans son sens primitif, donné avec l'impôt sur les revenus de 1917. Cette cédule n'a pas disparu, au contraire. Elle s'est même étendue, car nous pouvons la retrouver dans des matières où elle n'était pas prévue à l'origine, telle la taxe à la valeur ajoutée ou l'impôt sur le patrimoine.

Le dictionnaire Le Petit Robert donne la définition suivante du mot cédule : nom féminin, origine du bas latin *schedula* signifiant « feuillet », de *scheda* « bande de papyrus » ; vieux : reconnaissance d'un engagement ; droit : ordonnance du juge de paix ; fisc : feuillet de déclaration de revenus, par catégorie (avant 1949), catégorie d'impôt.

C'est bien entendu le sens fiscal qui nous intéresse, encore que celui de « reconnaissance d'un engagement » pourrait séduire dans notre recherche.

Cette notion de cédule remonte à la loi du 31 juillet 1917 qui, dans la suite de la loi du 15 juillet 1914 établissant un impôt général et progressif sur le revenu, crée quatre impôts cédulaires proportionnels, et différenciés selon l'origine des revenus. Il s'agit de la cédule respectivement des bénéfices des professions industrielles et commerciales, des bénéfices de l'exploitation agricole, de l'impôt sur les traitements, salaires et pensions, des bénéfices des professions non commerciales. Ce système d'impôts cédulaires est complété par deux autres impôts qui existaient antérieurement et sont intégrés dans des cédules. Il s'agit de l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières créé par la loi du 29 juin 1872, et la contribution foncière des propriétés bâties et non bâties de la loi des 23 novembre et 1<sup>er</sup> décembre 1790<sup>50</sup>. Pour ces impôts cédulaires, les régimes variaient. La consistance et l'évaluation de la matière imposable pour chacune des catégories de revenus obéissaient à des règles distinctes. Les taux de l'impôt

---

50-Lamarque, Négrin, Ayrault op. cit. p. 275 et s.



différentes selon les cédules. L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt foncier étaient restés purement réels, tandis que les autres catégories étaient personnalisées par le jeu d'abattements à la base et de réductions d'impôt à raison des enfants à charge.

Les cédules ont théoriquement disparu à la suite de l'évolution de l'impôt sur les revenus. L'impôt sur le revenu des personnes physiques, issu du décret du 9 décembre 1948, supprimait les impôts cédulaires, mais laissait subsister une taxe proportionnelle dont l'objectif était de se substituer aux cédules, à laquelle s'ajoutait une surtaxe progressive. La loi du 28 décembre 1959 supprime ces taxations différenciées pour créer un impôt sur le revenu unifié. L'évolution s'achèvera avec la loi de finances pour 1970 qui supprime la taxe complémentaire qui demeurait en vigueur.

Ce terme apparaît donc à partir de la création de l'impôt sur le revenu, au moment de la Grande guerre. L'imposition cédulaire alors créée, consiste à soumettre chaque catégorie de revenu (ou cédule), à un impôt propre dont les règles d'assiette et le taux sont adaptés à la nature du revenu. Ce système cédulaire s'opposait au principe de l'imposition unitaire visant à atteindre l'ensemble des revenus imposables d'un contribuable sans distinguer leur origine et en les soumettant à un taux de taxation uniforme.

Historiquement, c'est sous la forme d'une imposition cédulaire que l'impôt sur le revenu fait son apparition. Ce système s'est retrouvé dans beaucoup de pays, comme l'Angleterre ou l'Italie.

Ce système permet d'adapter le calcul de l'imposition à la nature du revenu, avec des adaptations spécifiques : abattement sur les revenus du travail salarié, calcul au forfait pour les petites entreprises, etc. Cependant, l'imposition cédulaire ne permet pas d'adapter l'imposition à la situation financière globale du contribuable, à sa capacité contributive. Notamment, elle rend difficile la personnalisation de l'imposition avec les charges de famille par exemple. En outre, l'imposition cédulaire ne peut être que proportionnelle. L'application de la progressivité à l'impôt cédulaire serait profondément injuste, puisqu'elle « *conduirait à taxer de façon différente des individus jouissant au total des mêmes revenus, selon qu'ils percevraient des revenus de sources différentes ou de même nature* »<sup>51</sup>.

L'imposition unitaire s'est donc généralisée, au point que l'on a pu se poser la question de « *savoir s'il n'y a pas lieu de considérer l'imposition cédulaire comme une étape aujourd'hui*

---

51-Gabriel Ardant, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, SEVPEN 1965 p.155 cité par Lucien Mehl et Pierre Beltrame, op.cit°.

dépassée de l'histoire de la fiscalité »<sup>52</sup>.

Cependant, force est de constater que même dans un système d'imposition unitaire, la technique oblige à procéder par la mise en place de grandes catégories, afin d'adapter les modalités d'assiette de l'impôt, voire le taux d'imposition ou son recouvrement, en fonction de la situation.

Ainsi, en France aujourd'hui existe-il l'impôt sur le revenu. Celui-ci comprend les plus-values de cession d'immeubles. Mais le taux d'impôt de cette catégorie est devenu proportionnel, fixé aujourd'hui à 19% outre contributions sociales<sup>53</sup>. En outre, le recouvrement de cet impôt est effectué à l'occasion de la publicité foncière, soit lors de la cession, par paiement spontané, et non plus avec la liquidation annuelle de l'impôt global sur le revenu. Reviendrait-on à un système d'imposition cédulaire pour certains revenus ?

En réalité, et d'après de nombreux auteurs, cette unicité n'est qu'apparente<sup>54</sup>. Il apparaît que dans la réalité du droit positif, au niveau de la technique de détermination de la matière imposable, la cédule de 1917 se dessine de façon implicite, mais très vivante, tel un hologramme. Ce raisonnement cédulaire, dans la réalité, dépasse largement le simple impôt sur le revenu, et s'étend à toutes les branches de la fiscalité, comme nous allons tenter de le montrer.

Et c'est à cet endroit que la cédule fiscale semble échapper aux principes généraux du droit, tant son autonomie devient grande, afin d'optimiser le rendement fiscal. Là, les notions civilistes de patrimoine, de personnalité, semblent disparaître au profit de la nécessité du rendement fiscal. S'impose alors la notion d'autonomie du droit fiscal.

Devant cette angoisse du contribuable, nous nous sommes donc mis en recherche d'une notion générale qui permettrait d'apporter une réponse.

Or, il semble qu'au-delà de l'identité propre de chaque cédule, il est possible de retrouver des modalités générales de détermination de la matière imposable. Ces modalités générales permettent au juge d'appliquer les grands principes généraux du droit en général, et du droit fiscal en particulier, contribuant ainsi à retrouver la légalité de la fiscalité afin d'échapper à une autonomie non souhaitable.

Ces modalités générales se retrouvent au sein d'ensembles fiscaux particuliers utilisés pour la

---

52-J.P. Martin, *Imposition cédulaire et imposition unitaire du revenu*, RSF 1956 p. 484, cité par Lucien Mehl et Pierre Beltrame, op.c°, p.279.

53-Article 200 B du CGI, ce taux variant relativement souvent.

54-Id.

détermination de la matière imposable. C'est une autre notion de la cédule qui apparaît alors, non plus une catégorie générale qui tente sans succès de se référer à une catégorie juridique, telle le revenu, ou le patrimoine, mais un ensemble fiscal créé pour l'occasion. Il nous semble que ces ensembles fiscaux sont la clé de la compréhension des règles de détermination de la matière imposable dans le droit positif.

Ces ensembles sont implicitement, mais systématiquement, considérés lorsqu'intervient l'acte fiscal, l'acte d'imposer.

C'est justement l'objet de l'étude que nous proposons.

Nous verrons dans un premier temps, que la notion de cédule fiscale dans son sens originaire, reste utilisée, mais de façon implicite, comme justification primaire de la détermination de la matière imposable ; dépassant le champ de l'impôt sur le revenu, et voulant se justifier sur des notions civilistes, cette notion de cédule n'aboutit qu'à des contresens, des incompréhensions et des paradoxes. La cédule est ainsi une notion fiscale paradoxale liée à des concepts civilistes (Titre 1).

En revanche, nous constaterons que cette notion de cédule, cette fois-ci considérée comme un pur ensemble fiscal abstrait de détermination de la matière imposable, débarrassée de ses liens avec des notions juridiques civilistes, permet au contraire de retrouver une logique juridique, et d'appliquer par ce moyen les grands principes fiscaux, garants des droits du citoyen contribuable. Elle constitue un ensemble fiscal qui est le fondement d'une logique juridique de détermination de la matière imposable (Titre 2).

## **TITRE I - La cédule : une notion fiscale paradoxale liée à des concepts civilistes**

L'étude des méthodes fiscales d'appréhension de la matière imposable confirme l'existence de réflexes fondés sur la considération de cédules au sens classique du terme. Pourtant, l'abandon de ce concept était présenté comme un progrès.

L'obligation d'améliorer le rendement de l'impôt conduit en effet, le droit fiscal positif, à morceler le prélèvement fiscal au sein de petits ensembles, dont l'autonomie grandit. Il s'agit d'une utilisation sournoise, implicite, inavouée. Pourtant, les exemples faisant apparaître l'utilisation de cette notion de cédule-catégorie sont nombreux. On trouve ces exemples dans l'impôt sur le revenu, leur territoire naturel. Mais l'étonnement du fiscaliste est grand, lorsqu'il découvre l'existence implicite de ces cédules-catégories dans d'autres impôts, tels l'impôt sur la fortune, l'impôt des sociétés, les impôts locaux.

La notion de cédule-catégorie fait également son apparition dans des situations fiscales où l'économique semble dominer. La TVA en est l'exemple le plus stupéfiant, tant cet impôt paraît éloigné naturellement de la notion de cédule. Mais c'est dans l'observation du droit fiscal en mouvement que la surprise atteint son comble, lorsque ces ensembles catégoriels sont invoqués implicitement pour justifier ce qui ne peut plus l'être.

En effet, la notion de cédule-catégorie est utilisée pour tenter d'établir un lien entre une solution fiscale et des concepts tirés du droit privé, tels l'unicité du patrimoine ou la personnalité juridique, afin de tenter de donner une explication juridique à un prélèvement fiscal. Or, ces notions sont bouleversées, quand elles ne sont pas proprement et simplement ignorées, lorsqu'il s'agit d'établir l'impôt, à tel point que le contribuable peut justifier l'idée d'un droit fiscal « autonome », entendu dans le sens « d'arbitraire ».

Nous progresserons donc, par le constat de l'utilisation dans le droit fiscal positif d'une notion fiscale de cédule, plus ou moins bien définie, et donc paradoxale, liée à des concepts civilistes (chapitre 1).

L'examen des situations où l'économique prédomine montrera l'utilisation infructueuse de cette notion classique de cédule (Chapitre 2), dans lesquelles l'utilisation de concepts privatistes, invoqués avec les cédules-catégories, est largement critiquable.

## **CHAPITRE 1 - L'utilisation implicite de la notion de cédule-catégorie**

L'impôt sur le revenu des personnes physiques devrait correspondre à la notion civiliste de revenu, et concerner une personne juridique unique. Or, tel n'est pas le cas, la position la plus surprenante étant de s'adresser à un groupe humain, le foyer fiscal. Mais l'aspect le plus paradoxal, tient dans le morcellement de catégories étanches de revenus, se traduisant par l'impossibilité d'imputer les déficits sur les autres catégories, et donc de réduire le revenu global.

L'impôt sur la fortune ne frappe plus uniquement la propriété, et s'éloigne de la notion de patrimoine, avec la surprenante imposition de l'usufruitier, ou celle des concubins notoires.

Nous ne pouvons même plus nous fier aux impôts réels frappant la propriété immobilière que sont les impôts locaux, qui n'ont plus qu'une lointaine relation avec la propriété d'un bien immeuble.

L'impôt sur les personnes morales est parfaitement déroutant et semble ne plus correspondre à rien. L'impôt sur les sociétés, qui devrait être l'impôt naturel de cette catégorie, ne s'y applique que partiellement, sans même que l'on puisse définir une règle générale, tant les situations sont multiples. Et que dire du régime des sociétés de personnes, repoussé définitivement au rang de « sac d'embrouilles » ?

Les cédules-catégories sont utilisées dans l'imposition des personnes physiques. Ce n'est pas pour nous surprendre, dès lors qu'elles ont trouvé leur origine justement dans l'impôt sur le revenu de ces personnes. Mais nous les trouvons également, de façon surprenante et inattendue, pour l'imposition de la fortune, ainsi que dans les impôts locaux (Section 1).

Les cédules-catégories, mutatis-mutandis comme se plaît à dire l'administration fiscale dans ses instructions, se retrouvent de façon symétrique dans l'imposition des personnes morales. Si nous pouvions nous attendre à une certaine unicité, nous nous trompons. L'examen du régime d'imposition des personnes morales nous fera découvrir l'éclatement de cette catégorie en multiples sous-ensembles (Section 2).

## **SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques**

La cédule-catégorie trouve sa place naturelle dans l'impôt sur le revenu. Mais qui peut, simplement, définir aujourd'hui ce qu'est le revenu soumis à l'imposition ? Il existe tant de mécanismes aboutissant au morcellement de cet impôt, tant de produits qui se trouvent inclus dans cette catégorie, qu'il est bien difficile, pour le juriste d'y voir clair. Les mêmes phénomènes se rencontrent dans l'imposition de la fortune, ou dans celle des impôts locaux, pourtant établis a priori sur la simple possession d'un immeuble. C'est donc le morcellement qui prédomine, entre des ensembles catégoriels de matière imposable, des cédules, dont la définition laisse pantois.

### ***§ 1 - La cédule-catégorie et la détermination de l'impôt sur le revenu***

L'impôt sur le revenu global a été conçu comme un instrument de "justice fiscale", mais avec le souci de l'amélioration sensible du rendement de l'impôt. Dans cet objectif, le législateur a voulu supprimer les cédules fiscales. Cependant, ce revenu global ne peut se confondre avec le revenu civil de la personne physique pour la détermination de la matière imposable. L'impôt sur le revenu frappe un foyer et non un individu. La matière imposable est appréhendée par catégories de revenus, qui conduisent malgré tout au morcellement du patrimoine individuel en plusieurs "patrimoines fiscaux".

L'impôt sur le revenu à lui seul mobilise l'essentiel des textes fiscaux, bien qu'il ne concerne qu'environ 22% des recettes fiscales<sup>55</sup>. Il est vrai cependant que sa progressivité très forte le

---

55-Le site « [www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr) » publie depuis 2008, date de la fin de l'édition des « notes bleues de Bercy », des synthèses sur le budget de l'État. Pour 2012, la loi de finances initiales prévoit des recettes provenant de l'impôt sur le revenu pour 59,650 milliard d'euros, pour un total de 274,947 milliards d'euros de recettes fiscales. Cet impôt vient loin après la TVA, dont les recettes prévues s'élèvent à 137,829 milliards d'euros, mais avant un impôt sur les sociétés de 44,878 milliards d'euros. Il est stupéfiant de constater que ces documents ignorent superbement les contributions sociales que sont la CSG et les contributions qui sont prélevées sur le même principe. Il est difficile d'obtenir une information claire sur le montant des contributions sociales ainsi prélevées. Le site internet [www.gecodia.fr](http://www.gecodia.fr) fait état d'un montant de 82 milliards d'euros pour l'année 2010, soit près du double du montant de l'impôt sur le revenu pour la même année, de 46,9 milliards d'euros. Camille Landais, Thomas Piketty, Emmanuel Saez, dans les tableaux communiqués sur le site internet [www.revolution-fiscale.fr](http://www.revolution-fiscale.fr) en annexe à l'ouvrage Pour une révolution fiscale, Seuil 2011, citent le chiffre de 89,1 milliards pour la CSG et la CRDS, ainsi que des produits annexes, pour l'année 2010.

concentre sur les acteurs les plus actifs de l'économie, ce qui le rend particulièrement sensible<sup>56</sup>. C'est la raison qui conduit à considérer l'impôt sur le revenu principalement, lorsque le sens public parle « d'impôt », et notamment lorsqu'il est question de « réforme fiscale ». Nous ne pourrions commencer notre travail de recherche sans donner priorité à cet impôt qui mobilise l'attention principale des citoyens.

### A - Le paradoxe du foyer fiscal

Dès la première approche de l'impôt sur le revenu s'impose la notion de "foyer fiscal". La situation est déjà confuse à la lecture des premiers articles du Code Général des Impôts (CGI). Avec la création du "bouclier fiscal", aujourd'hui condamné, l'article 1e du CGI disposait que « *les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50% de ses revenus* »<sup>57</sup>.

Mais qui est le « contribuable », dont le CGI parle abondamment dans les articles suivants ?

#### 1 - Le foyer entendu comme couple

Apparemment, ce terme n'est pas précisé en lui-même, mais l'article 6 nous donne la solution : *"Chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, tant en raison de ses bénéficiaires et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge au sens des articles 196 et 196 A bis. (...).*

*Sauf application des dispositions des 4 et 5, les personnes mariées sont soumises à une imposition commune pour les revenus perçus par chacune d'elles et ceux de leurs enfants et*

---

56-Mais il ne faudrait pas oublier, dans la fiscalité française, les autres impôts, qu'ils soient annoncés comme tels, comme la TVA, ou qu'ils apparaissent « en tenue camouflée » comme les contributions sociales. L'étude de la fiscalité française, pour vaste qu'elle soit, oblige à utiliser une méthode pratique pour l'aborder. Comme toute approche d'une matière vaste, il convient de procéder par découpages, afin d'appréhender chaque partie. Plusieurs approches sont possibles, et la doctrine a proposé plusieurs méthodes de classification de l'impôt. On peut relever les classifications entre impôts réels et impôts personnels, entre impôts synthétiques et impôts analytiques, impôts uniques et impôts multiples, ou encore selon un mode ternaire, impôts sur le revenu, impôts sur la fortune et impôts sur la dépense. Nous retiendrons quant à nous la classification traditionnelle de type ternaire entre impôts directs, impôts indirects et droits d'enregistrement. Bien que cette classification ait montré ses limites, qu'elle soit artificielle dans de nombreux cas, et difficile à justifier, elle reste très utilisée en pratique et rencontre un écho dans la rédaction du Code Général des Impôts ainsi que dans les lois de finances. Voir Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *cours de droit fiscal général*, 6e édition, Dalloz, 10 et s. D'après certains auteurs, la progressivité de l'impôt n'est pas établie, et il serait même possible de constater une dégressivité sur les hauts revenus : Camille Landais, Thomas Piketty, Emmanuel Saez, *Pour une révolution fiscale*, op. cit.

57-Article 1er du CGI, créé par l'article 74 de la loi 2005-1719 du 30 décembre 2005, texte en sursis jusqu'en 2013, date où le bouclier fiscal disparaît. Ainsi, le code des impôts commençait-il par un texte limitant le prélèvement ...

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

*des personnes à charge mentionnées au premier alinéa ; cette imposition est établie au nom de l'époux, précédée de la mention « Monsieur ou Madame ».*

*Les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil font l'objet, pour les revenus visés au premier alinéa, d'une imposition commune. L'imposition est établie à leurs deux noms, séparés par le mot : « ou » ».*

Le « foyer fiscal » se distingue du simple « foyer », notion utilisée pour définir la territorialité de l'impôt. Selon les auteurs du Dictionnaire de droit fiscal et douanier<sup>58</sup>, la notion de « foyer fiscal » exprime l'idée "selon laquelle chaque contribuable est imposable à l'impôt sur le revenu, sur l'ensemble des revenus des membres du foyer fiscal, c'est-à-dire, tant en raison de ses bénéfices et revenus personnels que de ceux de ses enfants et des personnes considérées comme étant à sa charge (article 6 du CGI). Au contraire, le "foyer" est l'un des critères permettant de déterminer le domicile fiscal d'un contribuable (CGI article 4 B ou 750) ».

L'intervention du "foyer fiscal" est la première manifestation de la difficulté d'appréhender la matière fiscale imposable par la personne physique. En effet, cette notion de foyer entraîne l'apparition d'une collectivité. Cette notion est devenue si évidente pour le praticien fiscal français, qu'elle peut presque être ignorée. Or cette évidence est relativement peu partagée dans le monde<sup>59</sup>. Fin 1999, La France, l'Irlande, le Portugal, le Luxembourg étaient les seuls pays d'Europe à pratiquer une imposition globale du foyer, la France étant la seule à pratiquer le quotient familial<sup>60</sup>.

Il faut voir dans cette notion de foyer fiscal la trace historique des notions de « famille », « chef de famille », qui existaient dans la société française ancienne. Mais cela ne correspond plus à la réalité sociale contemporaine. Les situations dérogatoires à cette « famille classique » sont telles que le droit fiscal français actuel peine à suivre et à s'adapter, en conservant toujours l'imposition par foyer. Pourtant, le droit fiscal a été le premier à reconnaître la notion de concubinage dans un texte de loi, celui qui établissait l'impôt sur les grandes fortunes dans

---

58-Jean-Luc Albert, Jean-Luc Pierre, Daniel Richer, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, Ellipses 2007, v° foyer fiscal, p.259.

59-« Contrairement à la majorité des pays européens qui ignorent la cellule familiale en imposant séparément les contribuables mariés (Royaume-Uni, Suède, Autriche, Pays-Bas), l'impôt sur le revenu est établi en France dans le cadre familial. A l'image de l'ancien droit, où recensement et dénombrement s'effectuaient sur la base du nombre de "feux," ou foyers, le droit fiscal français frappe globalement la capacité contributive de la famille considérée, sur le plan économique, comme une unité. L'impôt étant progressif, cette imposition globale est censée le rendre plus juste », Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, op. cit. N°72.

60-Voir Sénat, rapport d'information 483 (98-99) Commission des finances « la concurrence fiscale en Europe, contribution au débat », chapitre IV D : « la prise en compte des charges de familles dans le calcul de l'impôt ».



les années 1982<sup>61</sup>.

Cette notion de concubinage est elle-même multiforme. Un auteur en analyse les formes et croit pouvoir montrer des nuances entre le concubinage décrit par le code civil et le concubinage notoire du droit fiscal<sup>62</sup>. Il est vrai par contre, que le droit fiscal ne connaît que la notion de "concubinage notoire", laquelle n'est précisée que pour l'impôt de solidarité sur la fortune, ou celle de "contribuable vivant seul" qui définit "en creux" la notion de concubinage fiscal, pour l'application des règles de l'impôt sur le revenu, déductions fiscales, plus-values, taxe d'habitation, etc. Comme le souligne l'auteur de la note précitée, la notion de concubinage en droit fiscal a pour objet l'imposition, soit pour déterminer l'assiette de l'impôt sur la fortune, soit pour limiter les avantages résultant des règles de l'impôt sur le revenu par foyer.

L'administration fiscale admet, depuis l'instruction du 3 septembre 2001<sup>63</sup> que le concubinage puisse être homosexuel, appliquant ainsi les nouvelles règles du code civil de l'article 515-8. Cette extension concernait l'impôt sur la fortune. Elle est reprise pour l'impôt sur le revenu dans l'instruction du 1<sup>er</sup> février 2005<sup>64</sup>.

Le concubinage doit être "notoire" pour imposer la déclaration commune en matière d'ISF. Il lui suffit d'être établi pour les effets de l'impôt sur le revenu, où cette notion vient limiter les avantages consentis aux personnes seules, et permettre par ailleurs de rétablir une égalité de traitement entre les couples mariés et les couples concubins ou liés par un PACS. Telles sont les raisons des règles complexes en matière d'impôt sur le revenu d'attribution de demi-parts supplémentaires pour la charge d'un enfant, les différents avantages fiscaux octroyés, encore que toutes les différences ne soient pas encore effacées. L'auteur de la note précitée<sup>65</sup> relève justement l'application des seuils de taxation des plus-values de cessions de valeurs mobilières fixé uniformément à 25000 euros par foyer fiscal pour 2008<sup>66</sup>, ou la prise en compte des frais d'emploi d'un salarié à domicile<sup>67</sup>.

---

61-Le droit fiscal reconnaissait le « concubinage notoire », dans l'article 885 E créé par l'article 3 de la loi 81-1160 du 30 décembre 1981 instituant l'impôt sur les grandes fortunes, article repris dans la même forme pour l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) après la courte suppression de cet impôt pendant les années 1986 – 1988.

62-*Ces couples déclarés unis par le lien ... de l'impôt : le concubinage en droit fiscal*, Jacky Héraud, *DF* n°41 9/10/2008. La définition du droit civil est précisée par l'article 515-8 du code civil qui dispose que « *le concubinage est une union de fait, caractérisée par une vie commune présentant un caractère de stabilité et de continuité, entre deux personnes, de sexe différent ou de même sexe, qui vivent en couple* ».

63-BOI 7 S-3-01.

64-BOI 5 B-7-05.

65-*Ces couples déclarés unis par le lien ... de l'impôt : le concubinage en droit fiscal*, Jacky Héraud, *ibid*.

66- Article 150-0 A alinéa 1.

67- Article 199 sexdecies.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

Cette notion de "foyer fiscal" conduit à l'observation de situations parfois surprenantes. Ainsi, un couple anglo-américain résident monégasque et disposant d'habitations en France a dû supporter l'imposition forfaitaire de l'article 164 C du CGI, fixée au triple de la valeur locative des habitations dont ils disposent en France<sup>68</sup>. Cette taxation a été contestée par les intéressés qui invoquaient les conventions fiscales internationales signées par la France. Le mari, britannique, invoquait la convention franco-britannique qui interdit aux nationaux des deux pays d'être soumis à des impositions différentes ou plus lourdes dans l'autre pays qu'ils soient ou non résidents. A ce titre, la position du mari est pertinente. Mais son épouse américaine, ne peut revendiquer quant à elle, le bénéfice de la convention franco-américaine qui limite son champ d'application aux résidents, puisque par hypothèse elle ne réside ni aux États-Unis d'Amérique, ni en France, mais à Monaco.

Le Tribunal Administratif de Nice dans une décision Laidlaw du 15 juin 2005<sup>69</sup>, juge que la règle française de l'imposition par foyer permet l'application de l'article 164 C au foyer, même si les immeubles appartiennent au mari qui pourrait revendiquer l'exclusion de l'imposition forfaitaire. Ce jugement s'inscrit dans une jurisprudence constante d'où il ressort l'attractivité de la notion de foyer fiscal, au-delà d'autres notions, pour définir l'imposition.

Cette question est par ailleurs complexe. Les commentaires et les conclusions du Commissaire du Gouvernement dans l'affaire Biso jugée par le Conseil d'État le 11 juin 2003 montrent cette complexité<sup>70</sup>. L'affaire Biso posait principalement la question des clauses de non-discrimination dans les conventions fiscales françaises, et c'est à ce titre principalement qu'il fut commenté. Mais la situation paradoxale à juger, comme dans l'affaire Laidlaw précitée, portait justement sur le fait que le couple binational, non résident français, pouvait invoquer deux conventions fiscales. Dans l'une, la clause de non-discrimination faisait échec à la taxation forfaitaire de l'article 164 C, comme la convention fiscale britannique invoquée par Mme Biso de nationalité britannique<sup>71</sup>. Dans l'autre, la clause n'était pas applicable. Ainsi la

---

68-Article 164 C : « Les personnes qui n'ont pas leur domicile fiscal en France mais qui y disposent d'une ou plusieurs habitations, à quelque titre que ce soit, directement ou sous le couvert d'un tiers, sont assujetties à l'impôt sur le revenu sur une base égale à trois fois la valeur locative réelle de cette ou de ces habitations à moins que les revenus de source française des intéressés ne soient supérieurs à cette base, auquel cas le montant de ces revenus sert de base à l'impôt. ».

69-TA Nice, 6e chambre 15 juin 2005 n° 01-2350, n° 01-2390, n° 01-3702, n° 04-660, 04-1417, *Laidlaw*, *DF* 14/2006, note Frédéric Dieu.

70-CE 9e et 10e ss-s., 11 juin 2003, n° 221075, *M et Mme Biso*, *DF* 12/2004, concl. Laurent Vallée, étude Christian Laroche : " *L'application de l'article 164 C du CGI à certains résidents de Monaco neutralisée par les clauses de non-discrimination : il ne faut jurer de rien*".

71-Du moins la convention en vigueur à l'époque, la rédaction de cette clause ayant changé depuis.

convention avec l'Italie du 29 octobre 1958 prévoyait bien une clause de non-discrimination, mais applicable seulement aux nationaux résidents d'un état contractant. Or Monsieur Biso, s'il était bien de nationalité italienne, résidait justement à Monaco. Par contre, il a pu utilement pour l'année 1992, invoquer la nouvelle convention signée avec l'Italie en date du 5 octobre 1989 qui ne prévoyait plus de condition de résidence.

La situation était donc la suivante pour l'année 1991 : Mme Biso, de nationalité britannique, pouvait invoquer la clause de non-discrimination qui écartait donc la taxation forfaitaire de l'article 164 C. Monsieur Biso ne pouvait invoquer une clause semblable que pour l'année 1992. Comment fallait-il résoudre le dilemme pour l'année 1991 : fallait-il donner prééminence à la situation de Mme Biso, ou celle de M. Biso, ou encore partager la taxation forfaitaire ? Les conclusions du commissaire du gouvernement Laurent Vallée sont remarquables à ce titre<sup>72</sup>. Pour le commissaire du gouvernement, et le Conseil d'État qui a suivi ses conclusions, il n'existe aucune hésitation sur la prééminence du foyer fiscal par rapport à la situation des individus qui le compose.

Cette solution n'est évidente qu'en considérant la notion de foyer fiscal, bien ancrée dans l'esprit du droit fiscal français. La notion de foyer fiscal a entraîné la suppression de l'avantage conventionnel dont l'un des membres du foyer pouvait se prévaloir. Le foyer fiscal est donc une donnée incontournable du système fiscal français. Cette notion n'a pas semble-t-il, d'équivalence en droit civil, les notions de régimes matrimoniaux n'ayant que très peu de points communs avec celle-ci. En outre, en l'état des mœurs actuelles, il est possible de s'interroger sur la pérennité de cette notion de foyer fiscal<sup>73</sup>. Cependant, pour l'instant, cet ensemble fiscal paradoxal existe bien.

## 2 - Le foyer entendu comme famille

Au-delà du couple, le foyer fiscal comprend les enfants et les personnes considérées comme étant à la charge du contribuable, selon les dispositions de l'article 6-1 du CGI. En réalité, la

---

72-II énonce : « Il en résulte la curieuse situation suivante : M Biso peut se plaindre d'une discrimination injustifiée, mais pas son mari. Mme Biso ne peut être taxée sur le fondement de l'article 164 C, tandis que son mari doit l'être, à raison d'habitations qu'ils détiennent en commun. Vous pourriez songer à lancer une pièce en l'air pour déterminer si le texte fiscal doit ou non s'appliquer. Mais ce n'est pas la méthode habituelle du juge de l'impôt. En réalité, les termes généraux de l'article 164 C et l'imposition par foyer fiscal impliquent de taxer M Biso à raison des habitations dont il avait la disposition dès lors qu'il ne peut échapper à l'imposition. ».

73-C'est d'ailleurs une question posée par de grands courants politiques durant la campagne pour l'élection présidentielle de 2012.

situation n'est pas aussi simple qu'elle prétend l'être. Car le contribuable-couple peut en fait n'être constitué que d'une personne. Quant aux enfants ou personnes à charge, elles peuvent n'avoir aucun rapport biologique avec le contribuable.

La "famille" fiscale présente ainsi une géométrie bien particulière. Cette situation résulte du mode de calcul de l'impôt sur le revenu, et de la création du quotient familial en 1945<sup>74</sup>. Si ces principes restent actuels, ils souffrent dans leur application de l'évolution des mœurs et de la notion même de famille.

Le quotient familial tient compte tout d'abord des enfants mineurs. Plus exactement, selon les termes de l'article 196 auquel renvoie l'article 6-1, sont considérés à charge du contribuable "ses" enfants de moins de 18 ans n'ayant pas de revenus distincts.

Une première difficulté surgit dans l'emploi du possessif "ses" pour déterminer les enfants. En effet, aujourd'hui, la décomposition-recomposition des familles, l'intervention du pacte civil de solidarité (PACS) considéré avec les mêmes effets que le mariage, éloignent la "possession" d'enfants du seul critère biologique.

Peuvent être considérés à charge les enfants biologiques du contribuable, mais également ceux recueillis par le contribuable. A priori, la notion d'enfant recueilli ne fait pas l'objet de débats juridiques.

La situation se complique lorsque les parents biologiques ne sont pas mariés, ni unis par un PACS, ce qui tend à devenir fréquent. La prise en compte des enfants naturels est effective sur le plan fiscal depuis fort longtemps. A ce titre, le droit fiscal a devancé le droit civil qui vient de supprimer la distinction entre filiation légitime et naturelle<sup>75</sup>. L'enfant « naturel » est à la charge du parent qui justifie supporter la charge principale de son entretien. Cependant, la situation des couples vivant en union libre impose à ces derniers de choisir lequel des deux prend à charge fiscalement tel ou tel enfant, surtout s'ils disposent chacun de revenus propres. En effet, un enfant ne peut être rattaché qu'à un parent, selon un vertueux principe d'exclusivité<sup>76</sup>, ou plus récemment selon l'application de l'article 193 ter du CGI : « (...) les

---

74-En 1945, au sortir de la seconde guerre mondiale et dans le cadre d'une politique nataliste, a été introduit le quotient familial permettant une réduction proportionnelle au nombre de personnes composant le foyer fiscal. Le quotient familial consiste, selon l'article 193 du CGI, à diviser le revenu imposable en un certain nombre de parts, fixé conformément à l'article 194, d'après la situation et les charges de famille du contribuable. Le revenu correspondant à une part entière est taxé par application du tarif prévu à l'article 197. L'impôt brut est ensuite obtenu par le produit de la cotisation calculée sur une part, par le nombre de parts.

75-Ordonnance 2005-759 du 4 juillet 2005, portant réforme de la filiation (JO 6 juillet 2005 ; JCP G n°31-2005 act. 444).

76-JCP fiscal impôts directs, traité, fascicule 1020-10, Jacques Duhem §47 : « En vertu du principe d'exclusivité, un enfant ne peut être compté à charge que par un seul contribuable à la fois ».

enfants ou les personnes à charge s'entendent de ceux dont le contribuable assume la charge d'entretien à titre exclusif ou principal, nonobstant le versement ou la perception d'une pension alimentaire pour l'entretien desdits enfants »<sup>77</sup>. A défaut de choix, l'administration « affecte » l'enfant au plus riche des deux parents<sup>78</sup>. Ce critère supprime l'ancienne notion de lieu de résidence de l'enfant. Elle permet la prise en compte du quotient familial en faveur du parent qui assume la charge économique principale de l'enfant, l'autre parent pouvant toujours déduire une pension alimentaire s'il subvient à la charge de l'enfant.

Cependant, la situation se complique encore dans le cas où les parents, antérieurement unis par le mariage, ou un PACS, se séparent. Dans ce cas et fort logiquement, l'imposition par foyer se rompt<sup>79</sup>. Dans ces conditions, la situation des enfants devient différente. Ce n'est plus la charge économique qui détermine le quotient familial, mais la résidence de l'enfant<sup>80</sup>. Le mouvement de séparation crée alors un changement dans la prise en compte de l'enfant, qui « passe » à celui chez qui il réside, bien qu'il ne s'agisse pas forcément de celui qui en assume la charge économique principale, encore que la loi permet justement d'apporter la « preuve contraire ».

La possibilité d'exercer l'autorité parentale par les deux parents depuis la loi du 22 juillet 1987, la suppression de la notion de garde juridique de l'enfant par la loi du 4 mars 2002, ont permis l'apparition de la garde alternée, ou plus exactement résidence alternée, possibilité donnée aux parents de partager entre eux l'entretien de l'enfant.

Cette situation civile emporta des conséquences inédites en droit fiscal. La Cour Administrative d'Appel de Lyon, saisie d'un litige où les parents, en instance de divorce, puis divorcés, avaient mis en place un tel système de résidence alternée pour leur deux enfants, a saisi le Conseil d'État d'une demande d'avis<sup>81</sup>. Celui-ci a rendu l'avis Mouthe du 14 juin 2002<sup>82</sup> qui fut un bouleversement parmi les praticiens, la Haute Juridiction créant ex-nihilo

---

77-Loi 2002-1576 du 30 décembre 2002 de finances rectificatives pour 2002, article 30.

78-Caa Paris 8 avril 1993, n°92-1005, 4e ch., *Bocqueho*, RJF 8-9/93 n°1090.

79- L'article 6-4 du CGI dispose en effet que « *Les époux font l'objet d'impositions distinctes : a - Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; b - Lorsque étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; c - Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts.* ».

80-C'est du moins le texte clair de l'article 194 alinéa 3 du CGI qui dispose que : « *Lorsque les époux font l'objet d'une imposition séparée en application du 4 de l'article 6, chacun d'eux est considéré comme un célibataire ayant à sa charge les enfants dont il assume à titre principal l'entretien. Dans cette situation, ainsi qu'en cas de divorce, de rupture du pacte civil de solidarité ou de toute séparation de fait de parents non mariés, l'enfant est considéré, jusqu'à preuve du contraire, comme étant à la charge du parent chez lequel il réside à titre principal* ».

81-Caa Lyon 29/11/2001, n°97-1924, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°13 comm. 263, concl. Bonnet. RJF 4/02 360.

82-CE section, avis 14 juin 2002, n°241-036, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°38, comm. 702, concl. Gilles Bachelier.

une véritable règle de droit et créant des quarts de parts de quotient familial<sup>83</sup>.

Le commissaire du gouvernement Bachelier dans ses conclusions examinait longuement l'évolution du droit de la famille, pour constater que celui-ci semble privilégier la notion de charge de l'enfant plutôt que celle de garde juridique, surtout depuis la mise en avant de la « coparentalité ». Il examine les difficultés du droit fiscal à appréhender cette évolution, dans le respect de ses principes, telle l'égalité devant l'impôt, et la prise en compte de l'impact financier de l'éducation des enfants, qui fut l'une des raisons de l'adoption du quotient familial en 1945. D'où la solution apparemment extraordinaire aboutissant à créer des quarts de parts de quotient familial là où le Code ne parlait que de demi parts. En réalité, et le Commissaire du gouvernement Bachelier s'est efforcé de le démontrer, cette solution, dans le vide des textes applicables à la nouvelle situation créée par la résidence alternée des enfants, permettait de donner tout son effet à la loi fiscale relative à la prise en compte de la charge des enfants.

Il n'en reste pas moins vrai que l'on constate que le droit fiscal s'attache à l'imposition par foyer fiscal, dont l'origine ne peut être recherchée que dans l'existence du système familial ancien. Il est impossible d'éviter de s'interroger sur l'avenir de l'imposition par foyer fiscal, tant cette façon de procéder pose de difficultés aujourd'hui. Mais une chose est sûre : le droit civil entraîne le droit fiscal dans des situations qu'il lui est difficile de maîtriser.

### **B - L'impossibilité de justifier en droit la notion de revenu imposable**

Ainsi, « le contribuable », tel que nous venons de le constater, n'est pas une personne physique, mais une entité qui n'a pas de correspondance directement en droit civil général,

---

83-L'avis mérite d'être cité longuement, si l'on veut y comprendre quelque chose : « *Eu égard à l'évolution des dispositions du Code Civil, relatives au divorce et à l'autorité parentale et notamment aux circonstances que, depuis la loi du 22 juillet 1987, l'autorité parentale peut être exercée en commun par les deux parents et que depuis la loi du 4 mars 2002, ces dispositions ne font plus référence à la notion de garde juridique des enfants nés de parents séparés, divorcés ou en instance de séparation ou de divorce, il y a lieu, pour l'application des dispositions précitées [articles 6-4, 193, 194 §1,2, 196, 197 du CGI] du Code général des impôts, de retenir que le seul critère d'attribution de la majoration du quotient familial prévue au premier alinéa de l'article 194 de ce code est celui de la répartition, entre deux parents distinctement imposés, de la charge effective d'entretien et d'éducation des enfants mineurs nés de leur union, que ces parents soient séparés, divorcés, ou en instance de séparation ou de divorce.*

(...).

Lorsqu'il est établi que la charge effective d'entretien et d'éducation d'un enfant mineur est répartie de façon égale entre ses parents séparés, divorcés ou en instance de séparation ou de divorce et distinctement imposés, il y a lieu, en l'absence de dispositions de la loi fiscale adaptant celle-ci à l'évolution du Code civil, et pour assurer aux contribuables le bénéfice de l'avantage fiscal voulu par le législateur dans les limites que celui-ci a fixées, de procéder de la manière suivante :

*(...) l'enfant est réputé à la charge de chacun de ses parents, au sens et pour l'application de l'article 196 du CGI, mais n'ouvre droit qu'à un avantage égal à la moitié de celui prévu au premier alinéa de l'article 194 et à l'article 197 pour un enfant de même rang. »*

sauf une similitude vers une notion de « famille » elle-même bien malmenée sur le plan civil. Le « revenu » imposable présente également cet aspect kaléidoscopique, malgré la volonté du législateur d'en faire un impôt unique. En effet, dès l'article 1A du CGI<sup>84</sup> qui donne la définition du revenu imposable réapparaît la cédule que l'on pensait disparue<sup>85</sup>. Cet article définit huit catégories, ou huit « cédules », lesquelles ne sont autres que les cédules de l'impôt de 1917.

Comme le note Gérard Tournié<sup>86</sup>, « *ce n'est pas le moindre des paradoxes pour des impôts qui frappent un revenu net global, l'assiette est déterminée selon des règles spécifiques à chaque catégorie. Sauf rares exceptions, le profit imposable n'est pas un revenu en soi, c'est d'abord un revenu qui peut être rattaché à l'une des catégories définies par le législateur. Cette méthode qui nous vient des impôts cédules de 1917 explique l'énumération de l'article 1e [aujourd'hui article 1A] du Code général des impôts : le revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes (...)* »

L'étude de la situation juridique actuelle montre que la notion de « revenu » reste très vague, pour ne pas dire impossible à définir. Il n'existe pas de définition conceptuelle du revenu fiscal. En tous cas, le revenu fiscal s'éloigne considérablement de la définition civiliste du revenu, fruit civil lequel « *revient périodiquement et ne diminue pas la substance du capital* »<sup>87</sup>. Il n'existe pas non plus de définition reliée à une approche économique par flux, retenant tout accroissement du capital du contribuable, périodique ou exceptionnel. Encore faut-il moduler cette affirmation : cette approche semble exister en matière de revenus professionnels. En matière privée, l'évolution du droit positif tend à conduire le fisc à saisir

---

84-L'ancien article premier, avant l'instauration du « bouclier fiscal », qui est devenu l'article 1, le code général des impôts commençant curieusement par un texte visant à limiter le poids de l'impôt !

85- : L'article 1A précise : « Il est établi un impôt annuel unique sur le revenu des personnes physiques désigné sous le nom d'impôt sur le revenu. Cet impôt frappe le revenu net global du contribuable déterminé conformément aux dispositions des articles 156 à 168.

Ce revenu net global est constitué par le total des revenus nets des catégories suivantes : - Revenus fonciers ; - Bénéfices industriels et commerciaux ; - Rémunérations, d'une part, des gérants majoritaires des sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 modifié et des gérants des sociétés en commandite par actions et, d'autre part, des associés en nom des sociétés de personnes et des membres des sociétés en participation lorsque ces sociétés ont opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux ; - Bénéfices de l'exploitation agricole ; - Traitements, salaires, indemnités, émoluments, pensions et rentes viagères ; - Bénéfices des professions non commerciales et revenus y assimilés ; - Revenus de capitaux mobiliers ; - Plus-values de cession à titre onéreux de biens ou de droits de toute nature, déterminés conformément aux dispositions des articles 14 à 155, total dont sont retranchées les charges énumérées à l'article 156. »

86-Gérard Tournié, *La politique fiscale sous la 5e république*, Privat 1985 p. 85.

87-Carbonnier, *Droit civil Les biens*, T II p.92, Thémis 1980.

tout mouvement financier patrimonial quel qu'il soit.

Le revenu fiscal est ainsi définissable uniquement par l'énumération donnée par le code général des impôts, la jurisprudence et la doctrine de l'administration fiscale. Ainsi, les plus-values sont mêlées aux revenus, alors que le sens commun les différencierait. Elles ont été soumises au barème progressif de l'impôt selon des modalités particulières (règle du quotient), pour finalement depuis peu revenir à une taxation proportionnelle. Mais des revenus mobiliers, soumis au prélèvement libératoire, retrouvent une taxation proportionnelle alors qu'ils constituent bien un revenu au sens commun du terme. Des dispositions particulières permettent au fisc de taxer un revenu présumé à partir d'éléments du train de vie (article 168 du CGI), d'une résidence (article 164 C pour les non résidents dont nous venons de parler), d'un enrichissement injustifié (articles L 16 et L 69 du LPF), ce qui permettrait de revenir à une définition fondée sur l'approche économique selon les flux. Il faut donc en convenir : la notion fiscale de revenu est propre à la matière fiscale<sup>88</sup>.

### **C - Le paradoxe de la « tunnelisation » des déficits**

La manifestation la plus sensible de l'écart entre la définition civiliste du revenu et la notion fiscale de revenu imposable apparaît dans la gestion des déficits catégoriels. En effet, le principe de l'impôt sur le revenu global consiste à calculer une matière imposable globale, certes au niveau de catégories distinctes, mais dont les résultats seront cumulés de façon algébrique. En d'autres termes, les résultats positifs d'une catégorie sont réduits par l'imputation des résultats négatifs constatés dans d'autres catégories. Tel est le principe formulé par les articles 13 et 156 du code général des impôts.

#### ***1 - Les règles prévues par les articles 13 et 156 du CGI***

L'impôt sur le revenu, vise en principe, à frapper le revenu net global d'un contribuable, ou d'un foyer fiscal. Historiquement, il s'est construit en deux temps, celui des cédules historiques d'abord, frappant des revenus déterminés individuellement et taxés selon un taux particulier, puis celui de l'impôt global avec la surtaxe progressive frappant le cumul des revenus particuliers, fusionnés dans l'impôt général sur le revenu des personnes physiques. Mais

88- Les études sur la notion de revenu en droit fiscal ne manquent pas, pour parvenir à cette conclusion paradoxale, qu'il n'est pas possible de se référer aux notions civilistes pour parvenir à rendre compte de la notion de revenu fiscal. Il convient de se reporter à l'ensemble des ouvrages généraux traitant du droit fiscal, où cette problématique se doit d'être mentionnée, notamment cités dans la bibliographie.



comment calculer ce revenu net global ? L'histoire de l'impôt refait surface en la matière : pour parvenir au résultat global, il faut nécessairement revenir à des catégories de revenus particuliers, lesquelles sont cumulées algébriquement, revenus positifs compensant les revenus négatifs. L'article 13 se poursuit en exposant que « *le revenu global net annuel servant de base à l'impôt sur le revenu est déterminé en totalisant les bénéfiques ou revenus nets visés aux I à VII bis de la 1<sup>e</sup> sous-section de la présente section, compte-tenu, le cas échéant, du montant des déficits visés aux I et I bis de l'article 156, des charges énumérées au II dudit article et de l'abattement prévu à l'article 157 bis.* ». Ce texte pose donc le principe du cumul arithmétique des revenus catégoriels.

Cependant, lorsque l'on se reporte à l'article 156 auquel renvoie le texte de l'article 13, on constate rapidement que le cumul algébrique devient finalement ... l'exception. L'article 156 du CGI a pris de l'ampleur au fil du temps, au point de devenir conséquent<sup>89</sup>. L'article 156 paraît d'abord confirmer la possibilité de compenser déficits catégoriels et revenus catégoriels d'une façon algébrique, sans limitation. Or, immédiatement après ces assertions de principe, le texte se poursuit par une énumération d'exceptions à la possibilité d'imputation algébrique des déficits, qui finissent par annuler celle-ci.

La première, historiquement, concerne l'imputation des déficits agricoles sur le revenu global, depuis que certains titulaires de hauts revenus s'étaient découvert des vocations tardives d'agriculteur dans leurs résidences secondaires, activités au demeurant fortement déficitaires<sup>90</sup>. Le même problème étant constaté avec les activités commerciales accessoires, le même type de restriction est mis en place<sup>91</sup>. Suivent ensuite, diverses mesures prises au fil du temps, sans

---

89-L'article 156 commence en rappelant le principe de l'article 13 : « *l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal. Ce revenu net est déterminé eu égard aux propriétés et aux capitaux que possèdent les membres du foyer fiscal (...), aux professions qu'ils exercent, aux traitements, salaires, pensions et rentes viagères dont ils jouissent ainsi qu'aux bénéfiques de toutes opérations lucratives auxquelles ils se livrent, sous déduction : I du déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus ; si le revenu global n'est pas suffisant pour que l'imputation puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement* ». Le II de l'article 156 définit quant à lui un certain nombre de charges limitativement énumérées déductibles spécifiquement du revenu global : il n'existe pas en effet un principe général de déduction de charges du revenu global, ces charges étant limitées à l'énumération énoncée ; nous en avons déjà parlé.

90-Le 1<sup>o</sup> de l'article 156 I, issu de l'article 12 de la loi 64-1279 du 23 décembre 1964 portant loi de finances pour 1965, vient mettre à terme à cette évasion fiscale en limitant l'imputation des déficits provenant d'exploitations agricoles constituant des activités secondaires par rapport aux autres revenus, sur les revenus de même nature pendant six ans.

91-Le 1<sup>o</sup> bis de l'article 156 vient limiter l'imputation des déficits provenant d'activités relevant des bénéfiques industriels ou commerciaux lorsque ces activités ne comportent pas la participation personnelle à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité, le 1<sup>o</sup> ter visant spécifiquement les déficits de l'activité de loueur en meublé non professionnelle. Les déficits ne sont pas perdus : ils ne peuvent être imputés que sur des

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

vraiment de vision d'ensemble, et dont l'objet est de limiter l'imputation des déficits catégoriels sur le revenu global<sup>92</sup>. De cette énumération qui se complexifie au fur et à mesure du temps, il faut constater que, finalement, ne restent imputables sur le revenu global que les déficits constatés dans une activité professionnelle, exercée à titre principale. L'application pratique en reste finalement l'imputation entre les activités professionnelles exercées par les membres du foyer fiscal.

Le principe est donc revenu à l'individualisation des sources de revenus et leur fonctionnement autonome, dans le cadre d'une imposition prétendument globalisée. Lorsque l'on prend acte de la séparation de fait de la catégorie des plus-values, imposées à un taux spécifique et recouvrées en dehors de l'impôt sur le revenu, de l'instauration d'un système d'imposition particulier des dividendes avec un prélèvement libératoire, nous ne pouvons que constater l'évolution de l'impôt sur le revenu vers un retour à un morcellement par catégories et certainement pas une vers une confusion globale de l'ensemble des sources de matières imposables dans une seule catégorie. Cette évolution est qualifiée en pratique de « tunnelisation des déficits ». La pratique emploie ainsi un mot issu de l'activité de génie civil et travaux publics, à moins qu'il ne s'agisse d'une mauvaise francisation d'un terme anglo-saxon.

Cependant, les justifications de ces limitations à l'imputation des déficits sont difficiles à admettre sur un plan juridique. La jurisprudence présente des situations apparemment inacceptables. Pour l'illustrer, nous pouvons présenter des situations où l'imputation des déficits est refusée. Nous pourrions classer ces situations par la complexité du raisonnement juridique qui les justifie.

---

bénéfices ultérieurs, pendant des durées variant selon la disposition, 10 ans pour les loueurs en meublés, 6 ans pour les BIC sans participation à l'activité.

92-Le 2° de l'article 156 I vient quant à lui bloquer l'imputation des déficits rencontrés dans l'activité non professionnelle autre que celle résultant d'une profession libérale ou d'une charge ou office, ces déficits ne pouvant être imputés que sur les bénéfices des 6 années ultérieures.

Le 3° limite l'imputation des déficits fonciers, reportables pendant 10 ans, sauf régimes particuliers et possibilité d'une petite imputation de 10.700 euros aujourd'hui sur le revenu global, à condition que le déficit ne résulte pas des frais financiers d'emprunts.

Enfin, d'autres dispositions tendent à limiter l'imputation de déficits divers tels les pertes sur opérations réalisées à l'étranger sur un marché à terme d'instruments financiers.

Il faut signaler le 8° qui vient limiter l'imputation des déficits constatés dans la catégorie des revenus mobiliers, les déficits ne pouvant être qu'imputés sur les revenus des six années suivantes. Or, nous verrons que la jurisprudence et la doctrine administrative n'acceptent qu'avec parcimonie la déduction de charges des revenus mobiliers.

## 2 - Une diversité de situations de refus d'imputation d'un déficit fiscal

### a ) Un cas simple : l'artiste sans activité

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 7 mars 2005, Leroy-Chevalier, devenu définitif<sup>93</sup>, présente un premier cas de refus d'imputation d'un déficit catégoriel. Une artiste était en mal d'activité. N'ayant conclu aucun contrat au cours des années 1996 à 1998, elle constatait un déficit dans la catégorie de revenus la concernant, soit celle de l'article 92 et des BNC. L'administration fiscale a contesté l'imputation de ces déficits sur le revenu global, sur le fondement de la limitation prévue par l'article 156-I 2° relative aux revenus non commerciaux ne relevant pas d'une activité professionnelle. Pour l'administration fiscale, l'imputation du déficit ne serait possible que dans le cadre d'une activité exercée à titre habituel et constant, et dans un but lucratif<sup>94</sup>. Le juge de l'impôt a une position plus souple. Selon lui, le déficit provenant d'une activité non commerciale peut être imputé sur le revenu global du contribuable à condition que ce dernier puisse établir que, quelle que soit l'importance de ses recettes, il a réalisé des efforts et diligences en vue d'obtenir un revenu<sup>95</sup>. Quelle peut être la justification juridique à l'exigence de l'obtention de recettes ? Où s'inscrit l'obligation de réaliser des recettes dans une activité professionnelle, au niveau du droit privé ?

### b ) Un cas plus compliqué, la Snc sous-louant un immeuble

Tout aussi significative est cette décision de la même Cour administrative de Lyon en date du 24 février 2005, Tribel<sup>96</sup>. Il s'agit encore d'un cas d'application de la limitation de l'imputation des déficits dans le cadre des revenus non commerciaux de l'article 92, mais dans des circonstances particulières. Monsieur Tribel était associé de deux sociétés en nom collectif qui, aux termes de contrats de crédits-baux d'immeubles, ont pris en location des locaux à

---

93-Caa Paris 7 mars 2005 5e ch., N°01-1293, *Leroy-Chevalier*, DS août 2005 comm. 166 et note Jean-Luc Pierre.

94-Instruction 27 août 1993 BOI 5 G-13-93.

95-C'est la démonstration que la Cour de Lyon a recherché, sans la trouver : « *considérant qu'il résulte de l'instruction que si la contribuable a poursuivi une activité artistique, cette activité ne lui a pas procuré de revenus durant les années dont il s'agit ; qu'il ne ressort pas davantage des divers documents produits par l'intéressée que durant ces mêmes années, elle aurait effectivement recherché une clientèle ou pris des contacts pour trouver des débouchés pour ses œuvres, dans des conditions de nature à révéler l'exercice d'une activité poursuivie de manière professionnelle ; que dès lors, en l'absence d'exercice d'une profession libérale, elle n'était pas en droit de déduire du chef de cette activité des charges de son revenu imposable* ». Voir également CE 8e et 7e ss-s., 15 février 1989, n°78992, *Galibert*, DF 1989 n°27 comm. 1372 et RJJF 4/1989 n°394, ou encore CE 8e et 9e ss-s., 20 janvier 1992, n°76785, *Baladi*, DF 1992 n°17 comm. 887 concl. Jacques Arrighi de Casanova, et RJJF 3/1993 n°281.

96-Caa Lyon, 2e ch., 24 février 2005, n°99-3023, *Tribel*, DF 25/2005 comm. 483, concl. Gérard Gimenez.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

usage de bureaux, qu'elles ont sous-loués à des sociétés commercialisant des matériels téléphoniques et informatiques. L'activité tirée de la sous-location présentant des déficits, l'intéressé, imposé sur sa quote-part des résultats des sociétés en application des dispositions de l'article 8 du CGI, avait déclaré les déficits dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et imputés ces déficits sur son revenu global. L'administration fiscale remet en cause l'imputation de ces déficits, considérant que l'activité exercée ne relevait pas de celle des bénéfices commerciaux, mais des résultats d'une activité non commerciale au sens de l'article 92 du CGI. La Cour confirme ce rappel<sup>97</sup>.

La question posée concernait en fait, comme le développe le commissaire du gouvernement, celle de la catégorie de taxation des revenus concernés. Certes, la société en nom collectif est commerciale par nature. Mais cette commercialité est une notion de droit privé, plus précisément prévue par le code de commerce. Le droit fiscal doit-il encore une fois, dépendre de qualifications de droit privé pour taxer la matière imposable que lui commande d'imposer le législateur ? Or, la loi fiscale détermine précisément les activités relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Cette loi ne fait pas référence au code de commerce. Deux textes sont concernés par le dossier présent : l'article 35 5° et l'article 34.

L'article 35-5° du CGI dispose que présentent le caractère de bénéfices industriels et commerciaux pour l'application de l'impôt sur le revenu, les bénéfices réalisés par les personnes physiques désignées ci-après : (...) « 5° Personnes qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation, que la location comprenne, ou non, tout ou partie des éléments incorporels du fonds de commerce ou d'industrie » . Or, la Cour relève que les équipements fournis avec le local ne correspondaient pas à l'activité exercée par le sous-locataire, et que la Snc ne participait pas à la gestion ou aux résultats de celui-ci. Dans ces conditions, l'activité ne relevait pas de l'article 35-5°.

Elle ne relevait pas davantage des dispositions de l'article 34. Ce texte définit la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux comme étant réalisés dans le cadre d'une profession

---

97-« Qu'il s'ensuit que les résultats dégagés par les Snc au titre des années 1991 à 1993 en litige, ne relevaient pas de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux au sens des articles 34 ou 35 du code, nonobstant la forme commerciale de la société et la qualité de commerçants de ses associés, mais de celle des bénéfices non commerciaux au sens de son article 92 ». Il faut préciser que les produits de la sous-location sont qualifiés de BNC non-commerciaux et taxés comme tels, selon un dogme fiscal ancien, toujours confirmé en jurisprudence, par exemple CE 21 décembre 1990, n°67057, *DF* 9/1992, *comm.* 403, concl. Mme Marie-Dominique Hagelsteen, au motif que l'article 14 du CGI définissant les revenus fonciers ne vise que les revenus des propriétés immobilières bâties et non bâties.

industrielle, commerciale ou artisanale. A ce titre, la forme commerciale donnée à la société en nom collectif par le code de commerce n'a aucune incidence sur la qualification de l'activité exercée par la société. Or, comme la Cour vient de le relever, le contrat de sous-location ne prévoit aucune participation du bailleur à l'activité commerciale et industrielle du preneur. Ce n'est que dans le cas d'une telle participation qu'une location d'immeubles nus peut être qualifiée d'activité commerciale<sup>98</sup>. La suite n'est que l'application des conséquences logiques de cette qualification. La Cour constate que le législateur<sup>99</sup> ne permet l'imputation des déficits en totalité sur le revenu global qu'en ce qui concerne les revenus tirés d'une profession libérale ou d'une charge ou office, mais que le législateur entend limiter cette imputation et n'autoriser que le report en avant des déficits en ce qui concerne les autres activités taxables dans cette catégorie, telle l'activité de sous-location d'immeubles nus. L'intéressé n'était donc pas en droit d'imputer sur son revenu global le déficit constaté dans cette activité de sous-location d'immeubles nus, fut-elle exercée dans le cadre de sociétés commerciales par définition de la loi.

Cette solution surprend : sur le plan du droit privé, l'activité d'une société en nom collectif est bien commerciale par détermination de la loi. Comment la jurisprudence fiscale peut-elle ainsi s'affranchir d'une définition claire de la loi ?

*c) Un niveau de plus dans la complexité : le cas d'une SARL de famille détenant des participations dans des sociétés agricoles*

Un troisième exemple va nous montrer les limites du droit positif actuel fonctionnant sans visibilité. Celui-ci nous est donné par l'arrêt récent du Conseil d'État en date du 7 août 2008 Laffort<sup>100</sup>. Les époux Laffort exercent une activité de marchand de biens dans une SARL Promotion J2L, laquelle société opte pour le régime des sociétés de personnes ainsi que le permet l'article 239 bis AA du CGI. L'activité est étendue au négoce de vins. Dans ces conditions, la société est amenée à détenir des participation dans deux sociétés civiles d'exploitation agricole (SCA) exploitant des domaines viticoles. Le montage était habile, car les sociétés civiles agricoles enregistraient des résultats lourdement déficitaires. Dans ces

---

98-Par exemple, CE 12 juillet 1969, *Dupont* 1974 n°249, ou encore CE 13 février 1980, n°12712 *DF* 42/1980 comm. 2056, concl. Bruno Martin-Laprade.

99-Se référant aux travaux préparatoires de l'article 9 de la loi n°73-11 du 27 décembre 1973 dont sont issues les dispositions de l'article 156 I 2° limitant l'imputation des déficits constatés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux de l'article 92.

100-CE 7 août 2008 n°290465 et 290555 Laffort, *RJF* 11/08 n°1209, concl. Glaser p.991 ; *DF* 46/2008 comm. 567.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

conditions, les résultats de la SARL Promotion J2L se sont trouvés également déficitaires. Ces déficits ont été imputés par les époux Laffort sur leur revenu global. L'administration a remis en cause cette imputation, sur le fondement de l'article 156-I 1° qui, nous l'avons vu, limitait l'imputation des déficits provenant d'une activité agricole accessoire sur le revenu global.

Le législateur fiscal dans cette situation, peut être considéré comme s'étant « pris les pieds dans le tapis ». La situation est devenue complexe. Il faudra revenir sur le régime d'imposition des sociétés de personnes, dont nous reparlerons de façon plus détaillée. L'article 8 du CGI soumet les associés de ces sociétés à l'impôt sur le revenu pour la quote-part des résultats dégagés par la société et correspondant à leurs droits dans la société. Mais quelle est la catégorie d'imposition ? Le législateur a accumulé les dispositions visant à contrer certains montages. Mais la complexité des règles ainsi établies entraîne des confusions à partir du moment où aucun fil conducteur ne peut être perçu, le législateur se limitant à contrer des montages à but d'évasion fiscale, alors que d'autres moyens existent, tels ceux concernant les situations abusives visées à l'article 64 du Livre des procédures fiscales.

En effet, la situation mise en place par les époux Laffort concerne un empilement de sociétés de personnes ayant des activités soumises à des régimes fiscaux différents. En l'occurrence, des sociétés exerçant une activité agricole, soumise à un régime réel d'imposition, sont détenues par une société de personnes dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, selon un mode réel. L'article 238 bis K, avait-il vocation à s'appliquer ici<sup>101</sup> ?

L'administration fiscale répondait par la négative, et considérait que les revenus agricoles provenant des sociétés civiles agricoles conservaient cette qualification après être passés dans le prisme constitué par la société de personnes BIC.

Or, et les conclusions du commissaire du gouvernement dans l'arrêt Laffort, permettent d'apprécier la difficulté, rien ne permet d'exclure l'application de l'article 238 bis K. Celui-ci montre que la Cour d'appel commettait une erreur de droit. Elle confirmait en effet la position de l'administration, et refusait que les déficits provenant de l'activité agricole dégagés au niveau des sociétés civiles, pussent, une fois intégrés aux revenus commerciaux de la société détenant ses participations, prendre la qualification de revenus commerciaux, et se trouver

---

101-Ce texte, contre-feu aux montages, prévoit que lorsque les droits dans une société de personnes sont inscrits à l'actif d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés ou à celui d'une entreprise imposée selon un régime réel (BIC, BA ou BNC), les résultats de la société de personnes relatifs à la quote-part détenue par cet associé sont calculés selon la catégorie d'imposition de l'associé. Le raisonnement est complexe, et laisse perplexe le lecteur non averti, selon la formule du professeur Cozian.

dans ces conditions imputables sur le revenu global des associés personnes physiques. « *Il nous semble que la cour a, ainsi, voulu se fonder sur la nature de l'activité, indépendamment de la qualification fiscale des bénéficiaires en cause* ». Lorsque prime ainsi une qualification juridique abstraite sur l'analyse d'une situation réelle claire, les résultats finissent par devenir paradoxaux. Et c'est ce qui intervient ici.

Mais comment faire autrement ? En effet, interdire l'imputation des déficits ayant leur source dans l'activité agricole revient à « tunneliser » les revenus agricoles au sein des revenus commerciaux de la société de personnes. Dans ces conditions, cela revient à exclure l'application de l'article 238 bis K. Cette solution a pu intervenir dans d'autres circonstances rappelées par le Commissaire du gouvernement, et notamment un arrêt *Bec* du 17 novembre 2006<sup>102</sup>. Mais dans cette affaire, il s'agissait d'une Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée Eurl, en droit une société à responsabilité limitée à un seul associé, n'ayant pas opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés. Or, cette entité n'avait d'autre activité que la gestion de ses participations, sans participer à l'activité commerciale de celles-ci, ce qui permettait de lui ôter la qualification commerciale au sens fiscal, comme on l'a vu dans l'arrêt *Tribel*. Or, dans l'affaire *Laffort*, la société de personnes détenue directement par les associés, personnes physiques, exerçait réellement une activité commerciale.

Si donc l'activité commerciale prime dans la société de personnes, les revenus provenant des participations, quelle que soit la nature de l'activité de ses participations, deviennent commerciales, par le mécanisme de l'article 38 du CGI et la théorie de la liberté d'affectation au bilan. En effet, nous verrons qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux, est établi la règle de la liberté d'affectation des biens au bilan de l'exploitation. Les revenus provenant des biens ainsi affectés au bilan prennent la qualification de revenus commerciaux, simplement par le mécanisme de l'article 38 qui repose sur l'idée que le bénéfice net est déterminé en faisant masse de l'ensemble des produits et des charges qui trouvent leur origine dans les opérations de toute nature effectuées par l'entreprise, que ces opérations concernent l'objet même de l'entreprise, ou n'aient aucun lien direct avec son activité, qu'elles soient exercées à titre principal ou à titre accessoire.

La logique est implacable. Et le Conseil d'État ne peut que juger que, « *dès lors que des parts détenues dans des sociétés sont inscrites au bilan d'une société ayant une activité*

---

102-CE 17 novembre 2006 n°254597, *Bec*, *RJF* 2/07 n°173 concl. Marie-Hélène Mitjavile *DF* 17-18/2007 comm. 468.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

*commerciale, imposable dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, les revenus liés à la détention de ces parts relèvent de la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et sont déterminés selon les règles applicables au bénéfice réalisé par l'entreprise qui détient ces droits ».*

La conséquence est inéluctable. Les déficits agricoles deviennent commerciaux<sup>103</sup>. Les époux Laffort peuvent donc imputer les déficits des sociétés civiles agricoles qu'ils détiennent par l'intermédiaire d'une SARL ayant opté pour le régime des sociétés de famille, sur leur revenu global. La solution permet manifestement de détourner le sens des dispositions de l'article 156-I 1°. Mais où se trouve l'erreur<sup>104</sup> ?

### **3 - L'étonnant rejet de la compensation entre plus et moins values**

L'affaire Soulas présente, à l'inverse, une situation où la compensation entre plus-values et moins-values professionnelles est refusée. Pourtant, tout concourrait à cette compensation.

Monsieur Soulas est associé de deux sociétés soumises au régime des sociétés dites de l'article 8 du CGI. L'une exerce une activité industrielle et commerciale, l'autre une activité agricole. En 1996, Monsieur Soulas réalise une plus-value à long terme agricole. Dans le même temps, il dégage une moins-value à long terme de nature commerciale, qui vient s'ajouter à une moins-value à long terme commerciale réalisée en 1994 et reportable. Au cours de l'année 1996, Monsieur Soulas opère dans sa déclaration de revenu, la compensation entre la plus-value à long terme agricole et les moins-values à long terme commerciales. L'administration remet en cause cette imputation. Le Tribunal Administratif de Bordeaux rejette la contestation de Monsieur Soulas contre la position de l'administration. La Cour administrative d'appel de Bordeaux confirme le rejet de la compensation dans son arrêt du 24 mai 2006<sup>105</sup>. Cet arrêt

---

103-« *Qu'ainsi, les déficits provenant de la variation d'actif net d'une société qui a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, mais qui a une activité commerciale, présentent, même s'ils trouvent leur origine dans l'activité d'une société de personnes agricole dont cette société est l'associée, un caractère industriel et commercial ; que, par suite, les dispositions de l'article 156 du CGI qui prévoient que ne peuvent être imputés sur le revenu global les déficits provenant d'exploitations agricoles lorsque le total des revenus nets d'autres sources excède un seuil déterminé, ne sont pas applicables pour la détermination du revenu global des associés de cette société ».*

104-On ne peut s'empêcher de penser que la solution aboutissant à tirer toutes les conséquences de l'article 238 bis K constitue de la part de la Haute Juridiction un pied de nez au législateur qui avait ainsi contré sa jurisprudence.

Par ailleurs, les dispositions relatives à la liberté d'inscription au bilan viennent d'être modifiées, comme nous le verrons plus loin.

105-Caa Bordeaux 24 mai 2006 n°02BX02182, *Soulas*, *DF* 2006 n°52 comm. 819 concl. Doré ; *RJF* 2006 n°1319.



remarqué a donné lieu à une étude critique<sup>106</sup>. Par décision en date du 23 novembre 2007, le Conseil d'État confirme la décision de la Cour de Bordeaux<sup>107</sup>. Le Conseil d'État juge donc qu'il n'est pas possible de compenser une plus-value à long terme, dégagée dans la catégorie des bénéfices agricoles, avec une moins-value à long terme, donc de même « nature », constatée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux<sup>108</sup>.

Des auteurs se sont émus de cette décision. Leurs arguments ne manquent pas de pertinence<sup>109</sup>. En étudiant la genèse du régime fiscal des plus et moins-values, ils constatent que le législateur aurait entendu créer une « cédula » particulière des plus-values nettes à long terme. Ils s'inspirent pour cela d'arguments tirés de l'instruction administrative du 19 mars 1992<sup>110</sup>, à l'occasion de l'unification du taux fixé à 16% pour l'ensemble des plus-values y compris immobilières, exposant que l'ensemble des plus-values nettes à long terme seraient regroupés dans « une catégorie unique ». Ou encore, de déclarations du gouvernement lors des débats sur l'instauration du régime des plus-values en 1965 parlant de « cédula particulière comprenant les plus et les moins-values ». Les auteurs citent également la possibilité de compenser des plus et moins-values réalisées entre activités commerciales professionnelles et accessoires, dont les déficits suivent un régime différent selon l'article 156 I 1° bis. Les auteurs invoquent également le caractère global de l'impôt sur le revenu tel qu'il a été conçu lors de la réforme de 1959<sup>111</sup>. L'argument de l'impôt unique a été développé par le commissaire du gouvernement,

---

106- Jacqueline Sollier, Clémentine De La Rue Du Can, *BF* 10/2006 p.889, *Compensation des moins-values commerciales et des plus-values agricoles à long terme : le silence de la loi l'interdit-elle nécessairement ?*

107-CE 23 novembre 2007 9e et 10e ss-s., n°295601, Soulas, concl. L. Vallée, note Jean-Luc Pierre, *DF* 10/2008 comm. 196.

108-« *Considérant, d'une part, qu'il résulte de la combinaison des dispositions précitées [le Conseil vise les articles 13, 156 que nous avons déjà rencontré, 39 quindecies relatif aux plus-values à long terme BIC et 72 étendant les règles BIC aux BA], que le législateur a entendu distinguer le régime d'imposition des plus-values et moins-values selon leur nature de court ou de long terme ; que, d'autre part, les dispositions du I du 1 de l'article 39 quindecies du Code général des impôts ont pour seul objet de soumettre à une imposition séparée au taux de 16% l'excédent des plus-values à long terme réalisées par le contribuable sur les moins-values de même nature constatées au cours du même exercice et de ne pas soumettre à imposition cet excédent dans le seul cas où il est utilisé à compenser le déficit de l'exploitation à raison de laquelle des plus-values ou des moins-values ont été constatées ; qu'elles ne prévoient pas que le montant imposable des plus-values à long terme réalisées dans cadre d'une activité industrielle ou commerciale et relevant par suite de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux soit déterminé après compensation avec des moins-values de même nature constatées au titre d'une activité agricole et relevant de la catégorie des revenus agricoles alors même que le montant des plus-values réalisées au titre d'une telle activité est arrêté, en vertu de l'article 72 du même code, selon les principes applicables aux plus-values constatées au titre d'une activité industrielle ou commerciale ; que les mêmes règles s'appliquent en cas de moins-values à long terme réalisées dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale et de plus-values de même nature constatées au titre d'une activité agricole* » .

109-Jacqueline Sollier et Clémentine De La Rue Du Can, id.  
110-BOI 4 B-1-92.

111-Loi 59-1472 du 28 décembre 1959, dont les motifs exposaient que « *la réforme de l'impôt sur le revenu a pour objet de placer les rapports entre l'administration et les contribuables sur des bases plus sincères. En*

devant la Cour administrative d'appel de Bordeaux<sup>112</sup>, sans succès cependant.

Comment donc le droit fiscal peut-il justifier le rejet de la compensation des plus et moins-values au mépris de ses propres règles ?

### **D - La cédule utilisée pour définir le patrimoine professionnel entraîne une extrême confusion**

Dans l'énumération des sources formant le revenu, donnée par l'article 1A qui vient d'être cité, deux grandes catégories apparaissent : les revenus provenant d'une activité professionnelle, et les autres. Cette distinction n'est pas prévue par la loi<sup>113</sup>, mais résulte du droit positif. La notion de revenu professionnel présente donc une singularité dans la détermination du revenu imposable, puisque la doctrine croit pouvoir distinguer entre ces deux catégories de type de revenus<sup>114</sup>. Gabriel Tournié partage cette approche : « *Ces huit catégories peuvent cependant*

---

*abandonnant le cadre désuet des « cédules », elle tend à établir l'imposition des personnes physiques selon une méthode globale, seule susceptible d'en faire un instrument moderne de taxation ».* Mais il était d'usage à cette époque, au nom de « la modernité », de la « rationalisation », de jeter par-dessus bord des notions en les qualifiant de « désuètes », ou « archaïques », incompatibles avec la modernité à la mode de l'époque.

112-II s'exprimait ainsi : « *L'impôt sur le revenu est un impôt unique, même s'il est l'aboutissement d'un double calcul, l'un selon un barème progressif par tranches et l'autre selon un taux proportionnel. Et les catégories de revenus tombent dans le revenu global avant de converger vers cet impôt unique. Si un BIC cohabite avec un bénéficiaire agricole, c'est le total des deux qui sera soumis au barème. De même, si une plus-value à long terme commerciale cohabite avec une plus-value à long terme agricole, c'est le total des deux qui débouchera sur un taux de 16%. Car il n'y a pas un impôt par catégorie depuis le remplacement des impôts cédulaires par l'impôt sur le revenu. Puisque l'on additionne des plus-values à long terme de natures différentes, pourquoi ne pas raisonner algébriquement en cas de moins-values à long terme ? D'ailleurs, un déficit BIC professionnel s'impute sur un bénéficiaire agricole et inversement, un déficit agricole professionnel s'impute sur un BIC, tout cela dans le grand creuset du revenu global. Pourquoi en irait-il différemment si le déficit est une moins-value à long terme ? »*

D'autres arguments militaient en faveur de la compensation. Notamment, l'administration admet que les plus-values à long terme puissent s'imputer sur un déficit catégoriel ou même global, ce qui propose ainsi une compensation générale, permettant notamment de ne pas perdre par prescription un déficit global (Doc adm. 5 G244 n°20, 5 B223 n°13). Une même possibilité de compensation est autorisée par l'administration en cas de cessation d'activité.

113-Emmanuel Kornprobst *Jurisclasseur fiscal*, impôts directs traité fasc. 65 n°30 : « *On retrouve au niveau de la notion de revenu la distinction fondamentale, déjà évoquée s'agissant des plus-values, entre patrimoine privé et patrimoine professionnel, certaines activités étant considérées comme ayant un caractère professionnel dans la mesure où elles s'accomplissent dans le cadre d'une entreprise économique (BIC, BNC et BA) tandis que les autres peuvent être qualifiées de non professionnelles dès lors qu'elles consistent à gérer un patrimoine privé (revenus fonciers, RCM) ou à retirer des ressources de son travail (traitements et salaires, pensions...), avec cette complication supplémentaire que certains bénéficiaires, a priori considérés en principe comme professionnels sont, dans certains cas, qualifiés de non professionnels (exemple BIC non professionnels, loueurs en meublés non professionnels...). Comme le résumait très clairement le commissaire du Gouvernement D. Fabre : CE, 14 mai 1975, n° 93255 : DF. 1975, n° 25, comm. 866, il est de fait que la loi fiscale, qui ne donne aucune définition générale du "revenu passible de l'impôt", frappe en réalité deux catégories de ressources : celles que procure l'activité professionnelle, ou quasiment professionnelle, et celles que fait naître l'exercice d'un droit acquis, tel que le droit de propriété ou le droit à pension résultant d'une cause autre que le travail passé. »*

114-Le regretté professeur Cozian y consacre même un ouvrage essentiel, le fameux *Précis de fiscalité des*

être réunies en deux groupes de revenus soulevant des problèmes similaires : les profits personnels (...) et les profits d'entreprise »<sup>115</sup>. C'est en effet l'entreprise, ou plus exactement ses résultats, qui sont taxés dans ces catégories, que le code général des impôts énumère en revenus industriels et commerciaux (BIC), revenus non commerciaux (BNC), revenus agricoles (BA).

Pour déterminer les résultats de l'entreprise, commerciale, non commerciale ou agricole, il conviendrait de déterminer ce qu'est l'entreprise. Or, l'entreprise au plan civil n'existe pas en tant que patrimoine affecté, du moins jusqu'à une date récente. En effet, le législateur vient de créer « l'entrepreneur à responsabilité limitée », ou EIRL, créant un patrimoine affecté<sup>116</sup>. Un rapide détour vers le droit civil montre que la situation dans ce domaine n'est pas simple, avec les notions d'attribution préférentielle des articles 831 et suivants du Code civil et plus récemment la déclaration d'insaisissabilité<sup>117</sup>, concernant la résidence principale.

Il en est de même en droit fiscal où, malgré certaines idées tirées du sens commun, celui-ci ne fait pas de l'entreprise individuelle un sujet de droit. En effet, ce n'est pas l'entreprise qui est le débiteur de l'impôt, mais c'est l'entrepreneur en tant que personne physique, qui devra payer l'impôt sur le revenu. Qui plus est, il ne le paiera pas sur l'ensemble des résultats de l'entreprise, mais sur son revenu global et familial à l'intérieur duquel les BIC, BA ou BNC ne sont qu'une catégorie de revenus parmi les autres. Le commissaire du gouvernement Poussière s'exprimait ainsi sur ce sujet : « l'impôt de droit commun est établi au nom d'une personne juridique qui est l'exploitant, le sujet de l'impôt n'est pas l'entité économique que constitue l'entreprise »<sup>118</sup>, propos confirmés par ceux du professeur Maurice Cozian<sup>119</sup>.

Pour calculer l'assiette de l'impôt, et donc le revenu professionnel à taxer, il est alors nécessaire d'individualiser d'une façon ou d'une autre l'entreprise. Le droit fiscal utilise alors la notion de patrimoine professionnel, qui est indépendant au plan fiscal du patrimoine privé du

---

*entreprises* (dernière édition n°32 Litec 2008).

115-Gérard Tournié, *La politique fiscale sous la 5e république*, Privat 1985, page 86.

116-EIRL, loi n°2010-658 du 15 juin 2010 DF 2010 n°27 comm. 396.

117-Article 8 de la loi n° 2003-721 du 1er août 2003 pour l'initiative économique.

118- CE 1er juillet 1964 50.236 DF 1968 17 bis 136 cité dans *Droit Fiscal des Affaires*, Patrick Serlooten Précis Dalloz 4e édition 2005, n°51.

119-Le professeur Maurice Cozian est encore plus catégorique : « L'entreprise individuelle n'a pas la personnalité juridique et n'a pas de patrimoine qui lui soit propre. Seul l'exploitant a la personnalité juridique ; lui seul est titulaire d'un patrimoine dont l'entreprise n'est que l'un des éléments. Telle est la conséquence de la théorie de l'unité et de l'indivisibilité du patrimoine en droit civil. L'entreprise individuelle n'a pas davantage la personnalité fiscale en ce sens qu'elle n'a pas la qualité de contribuable ; cette qualité est reconnue au seul exploitant à qui le fisc réclamera le paiement des impôts. » Cozian « précis de fiscalité des entreprises », op. cit, n°25 et 26.

contribuable.

La reconnaissance du patrimoine fiscal professionnel est une œuvre de longue haleine, toujours en marche, dans laquelle jurisprudence, doctrine et législateur tantôt s'opposent, tantôt collaborent.

### ***1 - L'imposition des revenus professionnels s'appuie sur la détermination d'un « patrimoine professionnel »***

La théorie civiliste de l'unicité du patrimoine - qui dans le droit positif est elle-même sujette à controverse aujourd'hui<sup>120</sup>- semble difficilement compatible avec l'imposition des revenus professionnels. En effet, il est nécessaire d'isoler « l'entreprise » pour en déterminer les résultats. Or, civilement, l'entreprise n'ayant pas la personnalité juridique comme il vient d'être dit, les biens de celles-ci se confondent avec les biens de l'exploitant. Le droit fiscal a donc élaboré la notion de « patrimoine professionnel ».

La notion elle-même de « patrimoine » en droit fiscal a des implications très diverses. Elle peut concerner l'imposition de la détention d'un patrimoine ou l'imposition des revenus que celui-ci procure. Elle peut également concerner, ce qui est visé ici, la distinction entre patrimoine privé et patrimoine professionnel<sup>121</sup>.

La notion de patrimoine professionnel pour déterminer les résultats des revenus professionnels remonte donc à la création des impôts cédulaires en 1917. Elle est donc intimement liée à la notion de cédule, même si cette notion est censée avoir disparu dans le droit fiscal. L'article 38 du CGI, et ses nombreuses modifications, crée l'idée que le patrimoine civil de l'entrepreneur puisse être composé de sous-ensembles, dont l'un constitue le patrimoine professionnel. Celui-ci est alors aisément identifiable par l'existence du bilan, qui justement décrit à son actif la composition précise de ce patrimoine.

### ***2 - La théorie du bilan pour les entreprises soumises à la production d'un tel document***

En matière d'impôt commerciaux, les BIC, le résultat de l'entreprise est déterminé par la « théorie du bilan », qui résulte de l'article 38 du CGI, du moins dans ses deux premiers

---

120-Voir par exemple David Hiez, *Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, thèse LGDJ 2003.

121-Dictionnaire de droit fiscal et douanier, v° Patrimoine, op. cité.

alinéas, cet article ayant connu une progression rédactionnelle démesurée<sup>122</sup>.

L'historique de ces dispositions mérite d'être soulignée. Il montre l'extension du raisonnement suivi, partant d'une notion civiliste, pour parvenir à une définition fiscale. La loi du 31 juillet 1917 qui instituait l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, prévoyait l'imposition d'un bénéfice, sans en préciser la définition. L'administration dans son instruction, précisait que ce résultat devait s'entendre de toutes opérations lucratives se rattachant à l'exercice de la profession. Sont en cause notamment, l'imposition des profits sur les cessions d'actif. Les juridictions administratives s'étant fermement opposées à la taxation de ces éléments pour ne retenir qu'une stricte notion de revenu et de compte d'exploitation, la réforme de la loi du 28 février 1933, complétée par l'article 7 du décret-loi du 20 juillet 1934, modifia la rédaction de ce texte, pour prévoir l'imposition des résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, formant aujourd'hui l'alinéa 1er de l'article 38.

Les juridictions administratives s'opposant encore à la taxation d'éléments extraordinaires, telles les plus-values, nonobstant la rédaction de l'alinéa 1er, la loi du 13 janvier 1941 complétait de l'alinéa 2, fondant ce qu'il est coutumier d'appeler la « théorie du bilan ».

Selon l'article 38-2 CGI, le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats inscrits au bilan de l'entreprise, c'est-à-dire d'après la différence des valeurs d'actif à deux bilans successifs. Il faut donc tenir compte des apports et prélèvements par l'exploitant dans son entreprise. Ainsi, le bénéfice est-il fonction de la consistance des biens inscrits au bilan, c'est-à-dire affectés à l'entreprise.

Les divergences de vues se sont cependant poursuivies, et se poursuivent encore notamment avec la théorie de l'intangibilité du bilan d'ouverture et de ses péripéties récentes<sup>123</sup>.

---

122- Voici le début du texte de l'article 38 du CGI, dans ses deux alinéas fondamentaux : « 1. Sous réserve des dispositions des articles 33 ter, 40 à 43 bis et 151 sexies, le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation.

2. Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt, diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. L'actif net s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées. »

123- Cette théorie jurisprudentielle est issue des arrêts Conseil d'État 31 octobre 1973 n°88207 plénière, *Dupont* 1974 p. 20, et Conseil d'État 13 mars 1981, assemblée, n°12508, *RJF* 1981 n°367, avec les conclusions contraires Christian Schricke, p. 161. Elle consiste à opposer au contribuable l'impossibilité de modifier le bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit, dans le cas d'apparition d'erreurs se produisant chaque exercice. La solution aboutit à ignorer la prescription fiscale, l'erreur ne pouvant plus être corrigée. Le Conseil d'État a modifié sa jurisprudence dans son arrêt d'assemblée, 7 juillet 2004, n°230169, *SARL Ghesquière équipement*, *DF* n°12 2005 comm. 302, concl. Philippe Collin, avec la note Jean-Luc Pierre. Ce revirement jurisprudentiel a cependant été annulé par la Loi de finances rectificative pour 2004, n°2004-1485, du 30 décembre 2004, article 43, *DF* 7 2005 comm 201, qui revient, peu ou prou, à la règle de l'intangibilité

**a ) Les entreprises produisant un bilan**

La jurisprudence a donc tiré de ces dispositions une construction prétorienne. Le « fait générateur de l'impôt résultant uniquement de la comparaison de deux bilans successifs, il s'ensuit que le contribuable est tenu de retracer, et par suite d'isoler, dans ses bilans tout ce qui fait la permanence et l'unité économique de l'entreprise, c'est-à-dire non seulement les opérations faisant l'objet de comptes d'exploitation proprement dits, mais encore tous les biens corporels affectés, par la force des choses ou par la volonté de l'exploitant, à l'exploitation de l'entreprise. En un mot, la théorie du bilan a pour corollaire immédiat et nécessaire une théorie générale de l'entreprise, unité économique exprimée par le bilan, et distincte, de ce fait, du reste du patrimoine de l'exploitant »<sup>124</sup>. Ou plus précisément : « Du point de vue fiscal, la dualité du patrimoine du contribuable résulte de ce que le bénéfice imposable est déterminé d'après les résultats accusés au bilan de l'entreprise, c'est-à-dire d'après la différence des valeurs d'actif à deux bilans successifs. Pour l'application de ce système, il faut tenir compte des apports, et, inversement, des prélèvements opérés par l'exploitant dans son entreprise. Le montant des bénéfices imposables est directement influencé par les mouvements de biens que l'intéressé effectue d'une masse de biens à l'autre, et par suite, il est nécessaire de distinguer le patrimoine civil et le patrimoine commercial »<sup>125</sup>.

L'application pratique des règles se complique cependant. L'article 38 prévoit l'affectation au bilan. Mais l'entrepreneur est-il libre de l'inscription à son bilan ? Et que doit-il faire s'il n'est pas assujéti à la production du bilan, comme le permet certains régimes d'imposition ? La composition du bilan n'est prévue ni en droit comptable, ni en droit fiscal<sup>126</sup>.

Ainsi, les critères d'inscription à l'actif de l'entreprise commerciale, dont les résultats sont

du bilan d'ouverture de la période non prescrite.

124-Conclusions Claude Lasry sous CE 21 février 1952, n°14878, *Lebon* p. 125. Il n'a jamais été dans l'esprit du commissaire du gouvernement de soutenir que les droits de propriété sur les biens aient été de quelque façon que cela soit, modifiés au regard de l'individu contribuable propriétaire. C'est seulement l'affectation de ce bien au regard des règles du droit fiscal qui est considérée.

125-Conclusion Poussière sous CE 13 juillet 1955 n°17908, *DF* 1955 n°21, *Dupont* 1955 p. 621. L'obligation d'établir un bilan résulte, non d'un texte fiscal au départ, mais bien d'une obligation édictée par le code de commerce, et plus précisément son article 123-12 : « Toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant doit procéder à l'enregistrement comptable des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise. Ces mouvements sont enregistrés chronologiquement. »

126-« Quels sont les éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise individuelle qui doivent être repris dans le bilan ? Le Code de commerce et le Plan comptable général sont muets sur ce point. Ce n'est pas en revanche le vide fiscal. Certes, on ne trouve aucune réponse dans le Code général des impôts. C'est la doctrine administrative et surtout la jurisprudence qui ont dû combler le vide législatif. Ceci explique que les solutions n'ont été acquises que par étapes, et que l'évolution n'est sans doute pas achevée. » . Cozian Précis de fiscalité des entreprises op. précité, n° 1458.

taxés dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, ont varié et évolué.

L'administration fiscale a d'abord estimé que faisaient partie de l'actif professionnel d'une part les biens inscrits à l'actif du bilan et d'autre part les biens utilisés pour l'exploitation alors même qu'ils ne figurent pas au bilan<sup>127</sup>.

Le Conseil d'état dans l'important arrêt du 13 juillet 1955 où le commissaire du gouvernement Poussière avançait la notion de patrimoine professionnel<sup>128</sup>, adoptait un critère plus restrictif que l'administration en décidant que le bien devait être affecté par nature à l'exploitation, c'est-à-dire présenter un lien nécessaire avec celle-ci, lien qui résulterait pour un immeuble par l'existence d'aménagements spéciaux, pour faire partie de l'actif. Pour les autres immeubles - car la décision portait principalement sur les immeubles - l'exploitant pouvaient valablement s'abstenir de les inscrire au bilan en vue de les gérer à titre purement civil.

Cette jurisprudence fut abandonnée en 1967<sup>129</sup>. Comme le montrait le commissaire du gouvernement dans ses conclusions, la Haute Assemblée avait le choix entre deux possibilités : la première qui avait eu jusque-là les faveurs du juge, consistait à respecter la règle de liberté de choix du contribuable quand il s'agit d'immeubles étrangers à l'activité professionnelle de l'intéressé, mais à contraindre celui-ci à faire figurer dans ses écritures comptables la valeur des biens ayant reçu une affectation professionnelle, par nature ou occasionnellement par l'usage qui en est fait. La seconde, se caractérisait par une totale liberté accordée au contribuable : seule témoignait de la présence d'un immeuble dans l'actif d'une entreprise l'inscription de sa valeur dans la comptabilité. C'est cette dernière solution qui a été admise par le Conseil d'État<sup>130</sup>.

Cette solution fut étendue à d'autres biens<sup>131</sup>. Ne font donc désormais partie de l'actif professionnel que les seuls biens inscrits à l'actif du bilan, cette inscription étant au surplus librement décidée par le contribuable. Celui-ci prend sur ce point une décision de gestion qu'il

---

127-Réponse Christiaens, JO 28 février 1953 débats AN p. 1503 à propos d'immeubles.

128-CE 13 juillet 1955 n°17908, 7e et 8e ss-s., DF 1955 n°21 précité.

129-CE 24 mai 1967 n°65436 plénière, Dupont 9/67 p. 366, note MP, concl. Guy Schmeltz, DF 27/67, GAJF, chap. 13 p. 249, affaire dite du marchand de grains.

130-« Considérant qu'il est constant que l'immeuble dans lequel le sieur L... exploitait son entreprise de marchand de grains a toujours fait partie de son patrimoine personnel civil et n'a jamais figuré dans sa comptabilité commerciale ; qu'en ne comprenant pas cet immeuble dans les éléments d'actif de son entreprise, le sieur L... a pris, dans le cadre de sa gestion, une décision que l'Administration ne peut pas remettre en cause dès lors qu'elle n'est contraire à aucune disposition législative ou réglementaire ; » ; CE 24 mai 1967, précité.

131-Ainsi, un terrain exploité en carrière reste dans le « patrimoine personnel » de l'exploitant, dès lors qu'il ne figure pas à l'actif de son entreprise commerciale, CE 21 novembre 1975, n°91268, section, Dupont 1976, p.13.

pourra opposer à l'Administration fiscale.

En fait, la question de la liberté d'inscription est double.

En premier lieu, l'exploitant est-il en droit d'inscrire n'importe quel bien corporel ou incorporel au bilan de son entreprise ? La réponse est affirmative<sup>132</sup>. Comme le précise le professeur Maurice Cozian<sup>133</sup>, « *La jurisprudence a consacré dans toute son ampleur le principe de liberté d'affectation comptable. En vertu de ce principe, et sous réserve de quelques exceptions, le commerçant est libre d'inscrire à l'actif du bilan de son entreprise des éléments qui ne sont pas affectés à l'exploitation, comme il est libre de ne pas y faire figurer les éléments qui y sont affectés. C'est le libéralisme poussé jusqu'à ses extrêmes au point d'autoriser des choix cocasses, contraires à la nature des choses ; on pourrait à la limite le qualifier de principe de 'pagaille' »*. La Haute Assemblée est allée très loin dans l'application de ce principe<sup>134</sup>.

Dans une décision Freulon, un commerçant n'ayant tenu, à tort, aucune comptabilité ni déclaré aucun revenu professionnel, a été taxé par l'administration sur la base d'une reconstitution des résultats. L'intéressé a demandé alors que soient déduits de ces résultats reconstitués, les intérêts du prêt qu'il avait contracté pour l'acquisition de son fonds. Ceci lui fut refusé, au motif que le prêt n'avait pas été inscrit, et pour cause, à son bilan (au passif en l'occurrence), ce qui constituait une décision de gestion qui lui était opposable<sup>135</sup>.

---

132-Le commissaire du gouvernement Pierre Lobry l'a explicité en ces termes : « *Tout exploitant individuel a la possibilité d'apporter à son entreprise tout bien mobilier ou immobilier de son choix, fût-il sans aucun rapport avec l'activité de celle-ci, dès lors qu'il estime que cet apport - qu'il fait figurer à l'actif du bilan de son entreprise - est de nature à renforcer le crédit de celle-ci auprès des tiers »* ; CE 17 mars 1976 n°91621, RJF 5/76 p. 167, concl. Pierre Lobry, DF 29/76 P 722.

133-Précis de fiscalité des entreprises, précité, n°1459.

134-Notamment CE 8 septembre 1999 n°179832 8e et 9e ss-s., *Le Forestier De Quillien* RJF 11/99 n°1323 ; DF 6/2000 comm. 73 concl. Jacques Arrighi De Casanova : « *Considérant que, lorsqu'une entreprise est exploitée par une personne physique, celle-ci a la faculté de comprendre dans les valeurs d'actif au bilan de l'entreprise, tout bien provenant de son patrimoine privé alors même que ce bien ne concourrait pas à l'exploitation ; que, dès lors, en jugeant que l'administration était en droit de s'assurer que l'inscription à compter du 31 décembre 1981, à l'actif du bilan de l'entreprise individuelle exploitée par M Le Forestier De Quillien, du navire « Le Roche Douvres » que celui-ci avait acquis à titre personnel en 1978, avait été faite dans l'intérêt de cette exploitation, et en apportant la preuve que cette condition n'était pas remplie, en l'espèce, faute, par M Le Forestier De Quillier de justifier d'aucun projet d'exploitation directe ou indirecte du navire, elle avait à juste titre, réintégré dans les résultats imposables de l'entreprise de ce dernier, au titre des exercices clos en 1981, 1982 et 1983, les amortissements qu'il avait pratiqués que la valeur du « Roche Douvres », ainsi que les frais qu'il avait exposés pour la rénovation de bâtiment, la Caa de Nantes a commis une erreur de droit ; »*

135-CE 10 décembre 1999 n°164982 8e et 9e ss-s., *Freulon* RJF 2/00 n°168 :« *Considérant que lorsqu'une personne physique qui exploite une entreprise industrielle ou commerciale contracte une dette à l'égard d'un tiers, elle peut décider soit de regarder l'opération comme étrangère à l'exploitation de l'entreprise et ne point la retracer dans les écritures de celle-ci, soit au contraire de regarder l'opération comme effectuée par l'entreprise et retracer dans les écritures de celle-ci tant l'encaissement de la somme prêtée que le montant de la dette contractée ; que dans l'un et l'autre cas, l'intéressé prend à ce sujet une décision de gestion qui*



En second lieu, le même exploitant peut-il ne pas inscrire à son bilan un bien corporel ou incorporel nécessaire au fonctionnement de son entreprise ?

On a pu croire que le Conseil d'état avait définitivement admis la liberté totale dans la définition de l'actif professionnel individuel. Le professeur Picard<sup>136</sup> pouvait écrire en 1981 : « *On peut donc en tirer la conséquence qu'à l'heure actuelle, l'exploitant individuel dispose de la plus totale liberté pour inscrire ou ne pas inscrire au bilan un bien nécessaire au fonctionnement de l'entreprise ; on ne peut pas se trouver en face d'une décision de gestion irrégulière ou, suivant la nouvelle terminologie, d'une incorrection comptable délibérée*<sup>137</sup> et la notion de bonne foi<sup>138</sup> comme l'interprétation de la décision du 8 février 1974 rendue en matière agricole sont inopérantes<sup>139</sup>. Simplement, la jurisprudence réclame une manifestation de volonté d'autant plus explicite que le bien est en principe lié à l'exploitation<sup>140</sup>. Finalement l'exploitant individuel détermine librement la composition de l'actif de son entreprise et ce, d'autant plus qu'il peut comprendre dans les valeurs d'actif un bien dont il n'est que le nu-propriétaire »<sup>141</sup>.

La jurisprudence a limité la liberté, selon « la nature des choses », comme l'indique de façon lapidaire le professeur Maurice Cozian<sup>142</sup> : « *Certains éléments sont en effet affectés par nature à l'exploitation :- la clientèle et le droit au bail : mais non les autres éléments du fonds de commerce tels que les brevets ou les marques ; on peut dire que la clientèle est le cadre de l'activité de l'entreprise et qu'il est inconcevable qu'elle ne figure pas au bilan ;- les stocks, les créances et les dettes commerciales : il s'agit cette fois de l'objet de l'activité de l'entreprise. La non-comptabilisation au bilan de l'un de ces éléments constituerait une erreur comptable, rectifiable à la demande tant de l'exploitant que de l'administration* ». Cette affirmation semble cependant en contradiction directe avec l'exemple de l'affaire Freulon<sup>143</sup>.

---

*lui est opposable ; que, par suite, la cour a commis une erreur de droit en jugeant que, nonobstant la circonstance qu'en l'absence de toute comptabilité tenue par M Freulon, l'emprunt qu'il a contracté n'aurait pu de ce fait être inscrit au passif du bilan de son entreprise, les intérêts afférents au dit emprunt devaient, dès lors qu'il était établi qu'ils avaient été supportés dans l'intérêt de l'entreprise, être admis en charges déductibles pour le calcul des bénéfices imposables de cette entreprise. »*

136-Jean-François Picard, *Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel*, étude, *RJF* 10/81.

137-CE 4 juillet 1979 n°5511, plénière, *RJF* 10/9 p.340, concl. Fabre ; *DF* 16/80 p.507.

138-Contra : Kornprobst, *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*, Paris LGDJ 1980 p.243

139-CE 8 février 1974, *FNSEA*, n°85789, *Dupont* 11/74 p. 388 ; *DF* 49/74 p.20.

140-CE 25 juillet 1975, n°89522 *RJF* 10/75 p.317, concl. Marie-Aimée Latournerie, *DF* 45/75 p.998. Aussi CE 25 Juillet 1975 n°91203 *RJF* 10/75 p.320.

141-CE 8 et 9 ss-s., 5 octobre 1977, n°4718, *DF* 1979 n°16 comm. 786, concl. Pierre Lobry (affaire des « wagons-citernes »).

142-*Précis de fiscalité des entreprises* précité n°1462.

143-CE 10 décembre 1999 n°164982 8e et 9e ss-s., Freulon *RJF* 2/00 n°168 précité.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

La logique du Conseil d'état en la matière semble déroutante. Ainsi, a-t-il jugé dans un arrêt du 17 octobre 1990, Ahner<sup>144</sup>, que le droit au bail constitue nécessairement un actif professionnel. Pourtant, la jurisprudence judiciaire ne considère pas le droit au bail comme un élément essentiel du fonds<sup>145</sup>. S'il faut retenir la notion, en droit fiscal, de biens affectés par nature à l'exploitation, pourquoi alors les dettes de M Freulon n'ont-elles pas été considérées comme affectées par nature à l'activité commerciale ?

Sans doute la réponse peut-elle être cherchée dans le cas des entreprises imposées dans la catégorie des BIC mais qui ne sont pas astreintes à la production d'un bilan auprès de l'administration fiscale (ceci indépendamment des obligations comptables et commerciales)<sup>146</sup>.

La doctrine en tire argument que la jurisprudence considère que certains biens doivent figurer nécessairement au bilan de l'entreprise commerciale, tels le fonds de commerce ou le droit au bail<sup>147</sup>. Il est alors possible de dissocier les deux situations, selon que le fonds ait été acquis ou

---

144-Conseil d'état 17 octobre 1990 Ahner n°56991 7e et 8e ss-s., *RJF* 12/90 ; *DF* 1991 n°48 comm. 2282 concl.

Olivier Fouquet : « *Considérant que le droit au bail, qui est l'un des éléments constitutifs du fonds de commerce, doit être regardé, même s'il ne figure pas au bilan de l'exploitation, comme un des éléments de l'actif immobilisé, dès lors qu'il ne peut être utilisé qu'en vue de l'exercice d'une profession ; que par suite, sa cession donne lieu au paiement de la plus-value en résultant comme celle de tout autre élément de l'actif immobilisé ; que la circonstance que le fonds de commerce susmentionné était entré dans le capital du requérant par voie de succession ne fait pas obstacle à l'estimation de cette valeur vénale* ». En réalité, lorsque l'on prend connaissance des circonstances de l'affaire, il faut considérer que cette absence d'inscription est anormale et résulte de circonstances diverses. En l'occurrence, le fonds avait été reçu par succession, et il s'agissait d'une petite entreprise (un salon de coiffure) probablement à l'époque soumise au régime du forfait, puis soumise au régime du réel simplifié sans production fiscale d'un bilan. En fait, rien dans l'arrêt précité ou les conclusions du commissaire du gouvernement ne permet d'expliquer cette absence d'inscription. Il n'est d'ailleurs pas précisé dans l'arrêt si l'entreprise était soumise à la production d'un bilan. Ce n'est qu'à l'occasion de la vente du droit au bail, l'intéressé n'ayant pas trouvé preneur pour son fonds de coiffure, que s'est posée une question de plus-value, au titre de laquelle l'intéressé a soulevé l'argument que le fonds et donc le droit au bail ne faisait pas partie de l'actif professionnel, la plus-value se trouvant alors exonérée d'impôt en application des règles fiscales en vigueur.

145-Note à la *RJF* sous CE 17 octobre 1990, Ahner, précité. Le rédacteur de la note sous l'arrêt cité fait indirectement apparaître le paradoxe de cette décision : « *La jurisprudence judiciaire qui estime que la clientèle est l'élément le plus essentiel sans lequel le fonds ne pourrait exister, ne regarde pas, en revanche, le droit au bail comme un élément essentiel du fonds (...). Une cession limitée au droit au bail ne porte pas sur un fonds de commerce (...). Toutefois, la circonstance que le droit au bail soit dissociable du fonds de commerce qui peut exister sans lui (par exemple, si l'exploitant du fonds est propriétaire des murs), n'implique pas pour autant que le droit au bail commercial puisse avoir une affectation autre que professionnelle. Selon le commissaire du Gouvernement, M Fouquet : « Des biens sont affectés par nature à l'exploitation lorsqu'ils ne peuvent être utilisés à d'autres fins que l'exercice d'une profession ». Or, tel est bien le cas du droit au bail commercial qui ne peut juridiquement être utilisé que pour l'exercice de la profession conventionnellement stipulée et qui est résiliable sans indemnité en cas de cessation de l'exploitation dans les locaux loués (...). Le droit au bail commercial, qu'il soit inscrit ou non à l'actif, fait toujours partie de l'actif immobilisé de l'entreprise. ».*

146-Pour un exemple concernant l'omission d'un fonds de commerce à l'actif, Caa Lyon 19 décembre 2003, 2e ch., n°00-1566, 01-2016, Barremaecker, *DF* 26/2005, comm. 500.

147-Plagnet Bernard, *Le patrimoine fiscal des entreprises individuelles*, étude, *BF* 6/96 p.319. Le professeur Plagnet est plus nuancé. Il précise notamment que « *ce débat peut s'éclairer quelque peu à condition de distinguer selon que le fonds a été créé ou acquis. En cas de création d'un fonds de commerce, il n'y a aucune inscription à l'actif au début de l'exploitation (le fonds de commerce ne pouvant, dans ce cas, être*

créé. Si l'on tient compte par ailleurs du cas des entreprises non tenues de produire un bilan, telles celles soumises aujourd'hui au régime du micro-BIC, ou à celui du régime simplifié d'imposition, la situation est la suivante :

- si le fonds est créé, aucune inscription à l'actif ne justifie l'intégration de ce bien dans l'actif professionnel, puisque la valeur initiale du bien est nulle, et qu'il ne peut résulter d'inscription en cours de route, sauf réévaluation libre ou son équivalent indirect résultant d'une inscription a posteriori ;

- si le fonds est acquis, l'absence d'inscription à l'actif n'est pas révélée, lorsque aucun bilan n'est produit, l'entreprise en étant dispensée. Mais si l'entreprise est tenue de produire un tel bilan, à l'appui de sa comptabilité, l'absence d'inscription du fonds se traduit alors selon l'administration fiscale, comme une erreur de gestion pouvant être corrigée par ses soins. Cette position, souligne le professeur Plagnet, se trouve en contradiction avec la jurisprudence du Conseil d'État considérant que le défaut d'inscription est une décision de gestion, laquelle serait alors opposable à l'administration fiscale. L'arrêt cité du 4 décembre 1981<sup>148</sup> comporte un considérant net selon le professeur : « *Considérant, d'autre part, qu'en inscrivant son fonds de commerce à l'actif du bilan, la société a pris une décision de gestion qui lui était opposable et dont l'administration était en droit de tirer les conséquences fiscales* ».

Comment est-il donc possible, dans ces conditions, de dégager une règle claire ?

***b ) Les entreprises commerciales, non soumises à la production d'un bilan***

Si le régime du forfait en matière de BIC a aujourd'hui disparu, il existe des cas nombreux où la production à l'administration fiscale d'un bilan n'est pas requise. En outre, la disparition du « forfait » ne semble pas définitive, tant ce régime était intéressant pour le développement de la petite entreprise. Il permettait en effet à l'entrepreneur, sans avoir à engager des frais de gestion dispendieux, de bénéficier d'une relative sécurité fiscale puisqu'il connaissait ses résultats pour une période de deux années, le forfait ne pouvant être remis en cause que si des éléments déterminants montraient l'existence d'une situation dissimulée. Ce régime semble

---

*valorisé). En cas de cession, le profit réalisé est égal au montant du prix de cession et ce profit est normalement soumis au régime des plus-values professionnelles. Si l'exploitant décide par la suite, d'inscrire le fonds de commerce à l'actif du bilan, il réalise, en quelque sorte, une réévaluation de l'actif et il fait donc apparaître un profit imposable, en application des dispositions de l'article 38-2 du CGI. Cette conséquence est d'ailleurs normale : à défaut, l'exploitant pourrait limiter le montant de la plus-value de cession du fonds de commerce. En cas d'acquisition du fonds de commerce : au moment de l'acquisition, l'exploitant doit comptabiliser le fonds de commerce et normalement aucun profit n'apparaît et une imposition ne serait donc pas justifiée ».*

148- CE 4 décembre 1981 n°22013, *RJF* 1/82 n°22.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

vouloir réapparaître avec la création du régime dit de la « micro-entreprise », et plus récemment, de « l'auto-entrepreneur ». Comment, en l'absence de bilan, déterminer le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel imposé dans la catégorie des BIC ?

Il ne semble pas exister de réponse claire. Pour le professeur Maurice Cozian<sup>149</sup>, « *Le principe de liberté d'affectation comptable ne joue à plein qu'à l'égard des entreprises soumises à un régime d'évaluation réelle. Pour celles qui sont dispensées de présenter un bilan, l'inscription des biens sur le registre des immobilisations et des amortissements vaut inscription au bilan. En revanche, le principe de liberté d'affectation comptable n'a pas cours en cas d'application du régime des micro-entreprises. Le seul critère retenu est celui de l'affectation économique à l'exploitation ; le contribuable ne bénéficie donc d'aucune option* ». Mais il faut préciser<sup>150</sup>. Pour les entreprises non astreintes à la production d'un bilan, trois solutions seraient envisageables :

- la première serait de ne retenir que les éléments affectés « par nature » à l'exploitation. Le fonds de commerce en serait un. Le droit au bail commercial en serait un autre, si l'on suit l'analyse qui vient d'être faite. Il conviendrait également de rajouter les éléments qui ne peuvent servir à aucun autre usage qu'à celui de l'exploitation, comme justement le droit au bail commercial. Il en serait ainsi d'un immeuble affecté à usage de bureaux, mais non pour une pension de famille installée dans un immeuble. Mais en pratique, « *cette jurisprudence de l'affectation par nature, à l'origine très stricte, paraît s'être, au moins dans certaines espèces, beaucoup assouplie* »<sup>151</sup>. C'est le cas de terrains non aménagés utilisés pour exploiter un camping et reconnus affectés à l'exploitation du camping, ou des actions d'une clinique par un chirurgien, nécessaires pour l'exercice de son activité. Mais, selon la conclusion d'une chronique de Marie-Dominique Hagelsteen, de ce fait, « *cette jurisprudence n'assure pas aux contribuables la sécurité juridique dont disposent les contribuables imposés selon leurs résultats réels* »<sup>152</sup> ;

- la seconde solution serait de retenir le critère de l'inscription par le contribuable sur la déclaration minimum qu'il doit produire<sup>153</sup>. Mais comment résoudre la situation de l'auto-

149-Précis de fiscalité des entreprises précité, n°1464.

150-Cyrille David, *Les GAJF* Dalloz 4e édition, 2003 thème n°13.

151- id.

152-Marie-Dominique Hagelsteen, chronique, RJF 9/77 p.278, citée par Cyrille David, *GAJF* thème 13 précité.

153-Comme c'était le cas pour la déclaration n°951 à souscrire par les contribuables soumis au forfait Doc. adm. B 122 n°21 juin 1999. Mais Cyrille David relève lui-même les limites de cette solution : « *Mais la portée de cette solution paraît restreinte aux immeubles, elle est susceptible de preuve contraire par l'Administration et il est enfin douteux que l'Administration puisse établir qu'un bien fait partie de l'actif professionnel lorsqu'il est affecté (même par nature ?) à l'exploitation et qu'il ne figure pas sur la déclaration n°951.* »

entrepreneur seulement tenu de déclarer un chiffre d'affaires ?

- la troisième solution envisagée, plus radicale, serait d'exiger de tous les contribuables exploitants dont les résultats sont taxables dans la catégorie des BIC de produire le bilan que les dispositions comptables et commerciales les astreint à tenir, nonobstant la dispense fiscale. Mais les choses sont loin d'être figées<sup>154</sup>.

### *c) L'entreprise agricole*

Le cas des entreprises agricoles imposées dans la catégorie des Bénéfices Agricoles (BA), selon un régime réel, doit être cité parmi les entreprises tenues de produire un bilan. En effet, le régime agricole est par principe, et selon l'alinéa de l'article 64 du CGI, déterminé selon la méthode forfaitaire<sup>155</sup>. Au-delà d'un certain montant de recettes, le résultat est déterminé par une comptabilité. Ce sont alors les règles des BIC qui s'appliquent, sauf adaptations spécifiques, ainsi qu'en dispose l'article 72 du CGI<sup>156</sup>. Les règles relatives à la détermination du patrimoine professionnel que l'on a évoqué précédemment concernant les BIC devraient alors trouver à s'appliquer dans les BA.

En réalité, il n'en est rien. La détermination du patrimoine professionnel de l'exploitant agricole est complexe. Certains éléments de cette complexité méritent d'être signalés.

La liberté d'affectation des biens à l'actif du bilan agricole est beaucoup moins large qu'en matière de BIC. Doit-on y voir-là le fait que la comptabilité commerciale telle que prévue par le code de commerce ne s'applique pas à l'exploitation agricole, en ce qui concerne le droit commun ? Probablement pas. L'explication paraît plus empirique : le calcul au réel des résultats fiscaux agricoles est beaucoup plus tardif que celui des entreprises. Il a pu ainsi être

---

154-Toute cette théorie du bilan est encore susceptible d'une forte évolution. L'article 13 de la loi 2010-1658 du 29 décembre 2010 restreint en effet la portée de la théorie du bilan, en excluant des charges et profits de l'entreprise, les opérations qui ne proviennent pas de l'activité exercée à titre professionnel. En pratique, la mesure vise à exclure les opérations patrimoniales mêlées à l'activité professionnelle, souvent pour en optimiser la fiscalisation.

155- Article 64 « 1. Sous réserve des dispositions des articles 69 à 74 B, le bénéfice imposable des exploitations situées en France est déterminé forfaitairement conformément aux prescriptions des 2 à 5. »

156- Article 72« 1. Sous réserve de l'application des articles 71 et 72 A à 73 D, le bénéfice réel de l'exploitation agricole est déterminé et imposé selon les principes généraux applicables aux entreprises industrielles et commerciales, conformément à toutes les dispositions législatives et à leurs textes d'application, sans restriction ni réserve notamment de vocabulaire, applicables aux industriels ou commerçants ayant opté pour le régime réel mais avec des règles et modalités adaptées aux contraintes et caractéristiques particulières de la production agricole, et de leur incidence sur la gestion, qui sont notamment :

- le faible niveau du chiffre d'affaires par rapport au capital investi, ce qui se traduit par une lente rotation des capitaux ;
- la proportion exagérément importante des éléments non amortissables dans le bilan : foncier non bâti, amélioration foncière permanente, parts de coopératives et de SICA ;
- L'irrégularité importante des revenus. »

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

créé de toutes pièces par le législateur fiscal. A cet endroit, les règles de la comptabilité commerciale ont donc été portées vers l'entreprise agricole qui doit s'y soumettre dans le cadre de ses obligations fiscales. Il n'existe pas, à notre connaissance, d'obligations comptables spécifiques équivalentes à celles prévues par l'article L 123-12 du code de commerce : toutes les obligations comptables des agriculteurs au régime du réel fiscal sont contenues dans les dispositions du code général des impôts<sup>157</sup>.

L'article 38 sexdecies D de l'annexe III du CGI précise la composition du patrimoine professionnel agricole<sup>158</sup>. L'omission de l'inscription d'éléments devant figurer obligatoirement au bilan constitue une erreur comptable dont le contribuable peut demander la rectification<sup>159</sup>, y compris devant le juge de l'impôt. L'exploitant agricole peut, par contre, conserver les terres dans son patrimoine privé. Et justement, ce qui est significatif dans le régime des BA, est la possibilité d'opter pour le maintien des terres dans le patrimoine privé.

L'administration précise dans un inventaire détaillé ces dispositions<sup>160</sup>. Elle indique notamment comprendre à titre obligatoire dans ce patrimoine professionnel des biens dont la présence n'est pas évidente, comme les améliorations foncières temporaires, « *celles-ci s'entendent des travaux qui n'apportent qu'une amélioration provisoire du fonds : travaux de drainage, création de voies de dessertes sommaires...* », les améliorations foncières permanentes quant à elles, suivant le sort des terres. Les plantations<sup>161</sup>, les améliorations foncières temporaires, les bâtiments d'exploitation et des locaux d'habitation affectés au logement du personnel salarié font obligatoirement partie de l'actif.

Cette option relative à l'inscription des terres, présente bien évidemment des avantages, mais aussi des inconvénients. A chaque fois, les praticiens se livrent à des calculs compliqués pour déterminer la meilleure option possible, ce qui est une gageure tant il est difficile de faire des

---

157-Voici encore un exemple de la collaboration active entre la fiscalité et la comptabilité pour l'amélioration de la connaissance de la base imposable, les obligations comptables étant étendues au monde agricole grâce à la complicité active de la fiscalité, sans qu'il existe d'obligations légales spécifiques. Le droit comptable serait-il lui aussi « autonome » ?

158- CGI article 38 sexdecies D-I annexe III issu d'un décret du 7 décembre 1971 : *I. Les immeubles bâtis ou non bâtis appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif du bilan. Toutefois, l'exploitant peut demander de conserver les terres dans son patrimoine privé. Cette option s'applique à la totalité des terres dont l'exploitant est propriétaire ou qu'il acquiert pendant la durée de l'exercice. (...). La maison d'habitation dont l'exploitant est propriétaire peut être inscrite à l'actif sous réserve qu'elle fasse partie de l'exploitation et qu'elle ne présente pas le caractère d'une maison de maître.*

159-CE 8e et 9e ss-s., 1er décembre 1999, n°188611, *Pruneau*, DF 13/2000 comm. 256, concl. Gilles Bachelier. 160-Doc de base 5 E 3213 du 15 mai 2000.

161-Le conseil d'État a jugé que cette faculté de ne pas inscrire au bilan, ne s'étendait pas aux plantations, contrairement à la position de l'administration (CE 25 juillet. 1980, section, n° 15122 à 15124 : *DF* 1980, n° 45, comm. 2232), qui s'est alignée ensuite sur cette jurisprudence.

plans à long terme sur un plan fiscal. Des ouvrages tentent d'aider la prise de décision<sup>162</sup>. Des montages utilisant les sociétés civiles agricoles tentent d'améliorer la situation.

C'est une différence spectaculaire par rapport aux BIC, car les terres agricoles sont de la même essence que le fonds de commerce du commerçant, sur ce plan.

#### *d) Les entreprises non commerciales*

D'autres entreprises ne produisent pas de bilan au sens comptable, indépendamment des entreprises dont les résultats sont soumises à un régime simplifié ou forfaitaire. Telles sont les entreprises non commerciales, dont les résultats sont imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux BNC. La comptabilité commerciale ne s'y applique pas. En effet, il n'existe pas de dispositions légales telles le code de commerce pour les contraindre à la tenue d'une telle comptabilité. En outre, les règles fiscales s'écartent sensiblement des méthodes de la comptabilité commerciale, comptabilité d'engagements, alors que la détermination des résultats de l'entreprise non commerciale s'effectue sur la base d'une comptabilité de caisse<sup>163</sup>.

Il faut immédiatement constater la même difficulté que celle évoquée à l'occasion de l'étude historique de l'article 38, celle concernant la taxation des résultats des cessions d'éléments d'actif. C'est d'ailleurs il faut bien le reconnaître, la principale raison des difficultés relatives à la détermination du patrimoine professionnel, celle relative à la taxation des plus-values réalisées à l'occasion de la cession de tels éléments.

Sauf application du régime de la micro entreprise, il n'existe plus le régime forfaitaire dit de l'évaluation administrative. Le régime de droit commun est celui de la « déclaration contrôlée » prévue à l'article 95 du CGI<sup>164</sup>. En deçà d'un montant de recettes, relativement faible, s'applique le régime déclaratif spécial, dont le résultat est forfaitairement calculé par application d'un pourcentage aux recettes (micro BNC), non sans que la taxation des biens affectés à l'exploitation ne soit prévue (article 102 ter du CGI). Là encore, la taxation des plus-

---

162-Par exemple, Michel-Pierre Madignier, *Fiscalité agricole et viticole approfondie*, préface Cozian, Litec 2005 p.251 et s.

163-L'article 93 du CGI précise en effet, concernant la détermination des bénéfices imposables des professions non commerciales : « 1. Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Sous réserve des dispositions de l'article 151 sexies, il tient compte des gains ou des pertes provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, soit des cessions de charges ou d'offices, ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert d'une clientèle. »

164- On peut s'étonner de cette terminologie, toute déclaration étant par nature susceptible d'être contrôlée, ce qui est justement la base du système déclaratif !

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

values conduit à la nécessité de déterminer un patrimoine professionnel. Dans le régime de la déclaration contrôlée, le patrimoine professionnel, ou l'actif professionnel, est déterminé par l'inscription sur un registre spécial des biens affectés à ce patrimoine<sup>165</sup>.

La définition du patrimoine professionnel des titulaires de BNC a varié dans le temps, comme le rappelle l'administration dans sa documentation<sup>166</sup>. Antérieurement à 1985, le patrimoine professionnel était constitué de l'ensemble des biens affectés à l'exercice de la profession, qu'ils soient ou non inscrits sur le registre des immobilisations et amortissements de l'article 99 §3<sup>167</sup>. Un important arrêt de 1985 a modifié cette situation<sup>168</sup>. Cette jurisprudence a été admise expressément par l'administration dans sa documentation de base précitée. Jurisprudence et administration distinguent alors trois catégories de biens :

1) - les éléments affectés par nature à l'exercice de la profession, tel par exemple le droit de présentation de la clientèle, le droit au bail, les matériels et outillages spécifiques, les véhicules spécifiquement agencés, les parts de sociétés civiles de moyens, les actions de sociétés de capitaux mais seulement dans la mesure où leur possession est nécessaire à l'exercice de l'activité non commerciale<sup>169</sup>. Le droit de présentation de la clientèle, à l'instar du fonds de commerce des professions commerciales, est donc considéré comme affecté par nature à l'exploitation. De même, les parts d'une société de personnes dans le cadre de laquelle le contribuable exerce sa profession, et notamment les parts de sociétés civiles de moyens<sup>170</sup>, sont affectées par nature à l'exercice de la profession.

2) - les éléments non affectés par nature à l'exercice de la profession, mais utilisés dans le cadre de la profession, tels les immeubles non spécialement aménagés, les voitures, les parts d'une clinique, non nécessaires à l'exercice de sa profession par un médecin. L'affectation à la profession est une simple faculté qui doit être exercée pour que le bien devienne

---

165- L'article 99 du CGI, alinéa 3, précise : « Ils [les contribuables soumis à la déclaration contrôlée] doivent en outre tenir un document appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de leur profession, le montant des amortissements effectués sur ces éléments, ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments. »

166-Documentation de base, 5 G 2112 15 septembre 2000.

167-L'article 99 du CGI dispose en effet que les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée « doivent en outre tenir un document appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de leur profession, le montant des amortissements effectués sur ces éléments, ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments ».

168-CE 7e et 9e ss-s., 29 avril 1985, n°43.759, DF 40/1985 comm. 1617, concl Philippe Bissara, *RJF* 6/85 n°462.

169-5 G 2112 n°11.

170-Article 93 §5 du CGI, article 151 nonies du CGI.



professionnel. L'inscription au bilan est en principe nécessaire pour qu'une dette puisse être déduite en tant que dette professionnelle. Parmi ces biens se trouve notamment l'immeuble utilisé pour l'activité professionnelle libérale. Ce bien est utilisé pour l'activité, mais il n'y est pas affecté « par nature ».

L'inscription ou non de ce bien à l'actif relève donc, à l'instar de l'inscription des terres à l'actif de l'exploitation agricole, d'une stratégie fiscale. De nombreuses études sur le sujet montrent l'importance du choix et les possibilités offertes<sup>171</sup>. En effet, si l'immeuble n'est pas inscrit à l'actif, les charges de la propriété ne sont pas déductibles des revenus professionnels qui ne peuvent prendre en compte aucune charge d'amortissement ou d'intérêt. La déduction des travaux effectués sur l'immeuble pose en outre d'autres problèmes spécifiques, telle l'augmentation de la valeur du bien profitant à son propriétaire. Par contre, les règles en matière d'imposition des plus-values divergent selon la situation de l'immeuble. Enfin, il faut citer la possibilité offerte à l'exploitant dans certains cas de se donner l'immeuble en location à soi-même, dont nous parlerons plus loin.

De façon remarquable, le Conseil d'État a jugé en 1988<sup>172</sup> que les parts sociales d'une clinique, fonctionnant sous le régime des sociétés de capitaux, font parties de la cédula des bénéficiaires non commerciaux<sup>173</sup>. Nous découvrons ainsi, dans cette catégorie, qu'il serait tout à fait possible d'inscrire à son « patrimoine professionnel » des parts de sociétés de capitaux, et donc de bénéficier ou supporter l'ensemble des conséquences attachées à cette inscription : déduction des intérêts des emprunts souscrits pour l'acquisition des parts du revenu professionnel, par exemple, alors que sur ce point existe un dogme relatif à l'impossibilité de déduire ces intérêts, au motif qu'il s'agirait toujours de la constitution d'un « patrimoine privé », selon une jurisprudence ancienne du Conseil d'État. Lorsque l'on considère aujourd'hui, que les dividendes perçus d'une société d'exercice libéral sont qualifiés de revenus, pour le calcul des cotisations sociales, il semble qu'il n'existe plus d'obstacle dogmatique à cette interdiction. Nous en reparlerons. A tout considérer, la cédula des BNC est déjà en avance sur son temps, sur ce point particulier.

---

171-Par exemple : *Stratégie fiscale applicable à l'immeuble professionnel*, étude BF 7/02 p. 525 ; Pierre Fernoux *Entreprise individuelle : stratégie de location de l'immobilier*, étude BF 3/01 p.117.

172-CE 22 juin 1988, n°60228, RJF 8-9/88 n°979 avec concl. Philippe Martin.

173-Jean Maïa, *BNC la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble*, RJF 8-9/01 p.703 : « c'est le lien nécessaire entre la détention des actions et l'exercice de l'activité non commerciale qui doit servir de critère pour l'application de l'article 93-1. Il l'emporte même sur le fait que la détention d'actions est, en principe, productrice de revenus de capitaux mobiliers ».

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

3) - les éléments non utilisés pour l'exercice de la profession ne peuvent quant à eux jamais faire partie du patrimoine professionnel des intéressés. Il en est ainsi par exemple d'un immeuble donné en location à la société en participation formée avec un confrère pour l'exercice de la profession de vétérinaire<sup>174</sup>. Cette solution surprenante s'oppose donc directement à celle retenue pour l'application des BIC<sup>175</sup>. Ces biens ne peuvent jamais être rattachés au « patrimoine professionnel », à la cédula, alors même qu'ils seraient inscrits au registre des immobilisations de l'article 99 du CGI. Le cas cité souvent en doctrine concerne celui de l'immeuble anciennement utilisé par le professionnel libéral, inscrit comme tel dans son registre d'immobilisations, et dont l'utilisation professionnelle cesse par suite de modifications dans le fonctionnement professionnel de l'intéressé<sup>176</sup>. Cette solution est clairement exprimée dans l'arrêt Prince du Conseil d'État en 2001<sup>177</sup>.

Cette décision mérite un développement. L'affaire était pourtant particulière : un médecin généraliste, le docteur Prince, constitue une société civile de moyens avec l'un de ses confrères. Il fait construire des locaux, qu'il donne ensuite en location à la société civile de moyens qui abrite son cabinet médical et celui d'un autre confrère. Il n'est pas précisé si cet

---

174-Caa Paris, 18 avril 1997, n°96-221, 2e ch., *Le Goff*, R/JF 12/97 n°1130.

175-5 G 2112 précité n°2. Cette opposition se réduit par l'intervention de l'article 13 de la loi du 29 décembre 2010 citée.

176-Ainsi que le rappelle Jean Maïa dans sa chronique précitée, « il est jugé de manière constante qu'un immeuble utilisé pour l'exercice d'une profession et inscrit au registre des immobilisations perd son caractère professionnel lorsqu'il cesse d'être directement utilisé à cette fin pour faire l'objet d'une location et ce, même s'il demeure inscrit au registre des immobilisations. Le Conseil d'État considère ainsi qu'un contribuable doit être regardé comme ayant fait entrer dans son patrimoine privé les anciens locaux de son étude qu'il a donné en location après les avoir quittés pour poursuivre son activité ailleurs (CE 17 décembre 1984, n°43024 R/JF 2/85 n°230). Il voit également une « réalisation d'actifs » par retrait du bien immobilier du patrimoine professionnel dans la location par un notaire de l'immeuble qui était affecté à sa profession au moment de la cessation de son activité (CE 12 février 1986 n°44091 R/JF 4/86 n°364 ; Dans le même sens, CE 6 juillet 1990 n°70927 P/Y R/JF 10/90 n°1187). Par la décision précitée du 11 juillet 1991, Carment [CE 11 Juillet 1991 n°110268 Carment R/JF 10/91 n°1232], relative au cas où le professionnel divise son bien en plusieurs lots pour ne poursuivre son activité que dans l'un d'entre eux et louer les autres à des particuliers, le Conseil d'État n'avait admis la déduction des bénéfices professionnels des dépenses d'amortissements et des frais financiers relatifs à l'immeuble que pour la seule part n'ayant pas fait l'objet d'une location, dans laquelle le contribuable poursuivait son activité ».

Toujours selon Jean Maïa, « une raison déterminante explique cette jurisprudence, aussi sévère puisse-t-elle s'avérer. Elle tien à ce que, par détermination de la loi fiscale elle-même, les produits d'une location ne peuvent jamais avoir le caractère de revenus professionnels non commerciaux : la transposition aux BNC de la solution qui consiste en matière de BIC à admettre la commercialité de la location aurait donc été dépourvue de tout fondement légal. En d'autres termes, rien n'aurait permis au juge de passer outre, au nom de l'exercice d'une activité non commerciale, [à] la qualification de revenus fonciers donnée par la loi aux produits de la location. »

177-« Considérant que le fait pour un contribuable se livrant à une profession non commerciale de donner en location les locaux dont il est propriétaire, à son entreprise personnelle ou à une société par l'intermédiaire de laquelle ou au moyen de laquelle il exerce sa profession, fait obstacle à ce que les locaux en cause puissent être regardés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession non commerciale au sens de l'article 93 du CGI ». CE 9e et 10e ss-s., 6 avril 2001, n°208672, *Prince*, R/JF 7/01 n°939

autre confrère est celui avec lequel il est associé dans la société de moyens ou un tiers. Le docteur Prince déduit dans sa déclaration BNC pour son activité médicale, les loyers (versés à la société de moyens par ses soins), et les charges d'intérêts et l'amortissement des locaux en cause. L'administration exclut l'immeuble du « patrimoine professionnel » de l'intéressé et le replace dans son « patrimoine privé », en dégageant les conséquences fiscales. Le Conseil d'État valide cette appréciation<sup>178</sup>.

Cette décision est intéressante à plusieurs titres. L'un de ceux-ci concerne la reconnaissance de la qualification de revenu foncier pour la part des loyers payée par le cabinet à M.Prince : nous verrons que cette décision va connaître un développement dans un arrêt Roche. L'autre, c'est que le Conseil d'État tire toutes les conséquences de ce déplacement de cédula : les charges de la propriété sont déduites des produits taxés dans la cédula des revenus fonciers. Certes, l'amortissement disparaît ainsi, mais les intérêts de l'acquisition sont imputés sur les loyers.

A ce niveau d'analyse, on peut déjà s'arrêter sur le caractère très incertain de la détermination du patrimoine professionnel, pourtant simple à qualifier à première vue. Trois observations peuvent être faites à ce niveau de l'analyse<sup>179</sup> :

- première observation : *« le droit positif est souvent fâcheusement incertain [sic !] non seulement sur l'appartenance d'un bien ou d'une dette, déterminés au patrimoine professionnel ou au patrimoine privé, mais même sur le critère de distinction à employer. »*

- seconde observation : *« le critère de distinction tiré de l'inscription au bilan est bien préférable à l'ancien critère de l'affectation par nature pour les entreprises qui tiennent un bilan ou un document assimilé. »* La production d'un état des biens affectés, qu'il soit nommé bilan ou liste des immobilisations, emporte manifestement l'agrément des auteurs. Ces derniers y voit la possibilité de ménager à la fois *« les intérêts du Trésor, la sécurité du contribuable et sa liberté de gestion, ce qui est tout à fait satisfaisant »*. On s'interroge alors sur l'absence de mise en application concrète de ce système tant il paraît vertueux. La mise en place de systèmes de micro-entreprise, que l'on peut également nommer aujourd'hui d'auto-entrepreneurs, où justement les obligations formalistes de production de déclarations, états ou

---

<sup>178</sup>« Considérant en premier lieu, qu'il résulte de ce qui précède que, contrairement à ce que soutient à titre principal M.Prince, c'est à bon droit que l'administration a, d'une part, réintégré dans les bénéfices non commerciaux déclarés par M PRINCE, les charges d'amortissement et d'intérêts afférentes aux locaux donnés en location à la société civile de moyens, d'autre part, requalifié en revenus fonciers les loyers perçus au moins au titre de l'année 1984 par le contribuable en tant que propriétaire bailleur ; que la requalification en revenus fonciers desdits loyers entraîne l'admission en déduction de ces revenus des charges de la propriété constituées par les intérêts des emprunts contractés pour la construction des locaux et qui sont déductibles en application du d) du 1° de l'article 31 du CGI ». CE Prince précité

<sup>179</sup>Cyrille DAVID GAJF thème 13 précité.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

autres bilans sont limitées, ne viennent-elles pas apporter un démenti clair à ces propositions apparaissant par trop théoriques : c'est justement au niveau des obligations formalistes que le bât blesse pour les très petites entreprises. Si le politique souhaite développer la très petite entreprise dans un but de politique économique, il se heurte nécessairement à cette problématique. Le juriste qui n'a pas à interférer dans les choix de politique, doit pouvoir s'adapter aux situations qui sont ainsi créées. Manifestement, la solution de la production d'un état semble difficile à concilier avec le développement des très petites entreprises.

- troisième observation : *« le critère de distinction employé pour les entreprises qui ne tiennent pas de bilan n'est pas satisfaisant. Ce critère, tiré de l'affectation par nature des biens à l'exploitation, ne peut d'abord guère jouer que pour les dettes et il entraîne de multiples incertitudes fâcheuses à la fois pour le contribuable et pour l'administration »*.

L'illustration de ces difficultés est permanente et alimente toujours la jurisprudence. L'arrêt récent du Conseil d'État du 10 février 2006, Sirisier, vient préciser la jurisprudence en matière de droits sociaux<sup>180</sup>. Dans cette affaire, un chirurgien avait inscrit sur le registre des immobilisations des BNC, les droits sociaux qu'il détenait dans la clinique dans laquelle il exerçait son activité. Nous savons que les droits sociaux de la clinique dans lequel exerce un chirurgien peuvent être inscrits au registre des immobilisations professionnelles, lorsqu'ils sont nécessaires à l'exercice de la profession. Ainsi, est permise la déduction des intérêts du prêt pour leur acquisition, ainsi que la perte résultant de la dépréciation des titres suite au redressement judiciaire de la clinique. La jurisprudence permet d'inscrire à l'actif d'un BNC des biens *« utiles à l'exercice professionnel »*<sup>181</sup>. Cette possibilité concerne les parts de sociétés dès lors que leur détention présente un intérêt professionnel<sup>182</sup>. Il fallait maintenant préciser la notion d'utilité professionnelle. L'arrêt Sirisier précise la possibilité d'inscrire les parts de la société exploitant la clinique, alors que la participation détenue ne permettait que d'assurer un droit de vote dans les assemblées et un droit aux dividendes, ce qui avait permis à la Cour d'Appel de Nantes d'exclure de l'actif professionnel ces actions. L'arrêt étend ainsi cette notion d'utilité professionnelle, en y intégrant les parts de la société exploitant la clinique, bien que la détention de ces parts ne soit pas obligatoire, dès lors qu'elle permettait une information et la possibilité d'influer sur l'organisation de la clinique<sup>183</sup>.

180- CE 8e et 3e ss-s., 10 février 2006, n°265122, *Sirisier*, DS n°5/2006 comm. 82

181- CE 7e et 8e ss-s., 21 avril 1989 n°60502, *Patrice*, DF 1989 n°39 comm. 1670, concl. Bruno Martin Laprade.

182-CE section, 8 avril 1991, n°57963, 57964, 57965, *RJF* 5/1991, p.332 concl. Marie-Dominique Hagelsteen

183-Voir également sur l'ensemble de ces points Yohann Bénard, *Patrimoine professionnel et dépenses*

*e ) Biens dont l'exploitant ne détient pas la propriété*

Une question est commune à l'ensemble des cédulas que nous venons d'étudier. L'exploitant individuel peut-il inscrire à son actif un bien dont il n'est pas propriétaire ? La réponse semble être négative. Il paraît évident qu'on ne puisse inscrire qu'un bien dont on détient la propriété, car autrement, à quel titre serait-il inscrit ?

Cette évidence fait dire à l'administration, que l'immeuble possédé en propre par le conjoint d'un exploitant marié sous le régime de la séparation de biens, ne peut faire partie de son actif professionnel. En effet, selon l'administration, aux termes de l'article 1536 du Code civil, lorsque les époux ont stipulé dans leur contrat de mariage qu'ils seraient séparés de biens, chacun d'eux conserve l'administration, la jouissance et la libre disposition de ses biens personnels<sup>184</sup>.

Pourtant, un bien en indivision ferait partie de l'actif professionnel de l'indivisaire, même si celui-ci n'est pas exploitant<sup>185</sup>. C'est ce que juge le Conseil d'État dans une affaire Trépier. La fille de ce dernier, après son décès, avait été imposée sur la quote-part des plus-values résultant de la vente, par sa mère, usufruitière et exploitante, du fonds et des murs. La Haute Juridiction confirme le bien fondé de l'imposition<sup>186</sup>.

Cet arrêt confirme une jurisprudence antérieure du Conseil d'État du 11 février 1998, Robert<sup>187</sup>. L'héritier du conjoint d'un pharmacien décédé, qui a conservé la propriété de la pharmacie, mais ne l'a pas exploitée personnellement, n'ayant pas les diplômes requis, est taxé sur la plus-value résultant de la cession de la pharmacie. Il existe donc ici deux étages dans l'absence d'exploitation. La Haute Juridiction jugeait que le bien restait affecté à un patrimoine professionnel<sup>188</sup>.

---

*déductibles : utilité fait loi, étude R/JF 7/06 p.607.*

184-Réponse ministre du budget à M. Herment, n°7057, *JO Sénat Q*, 24 novembre 1994, p. 2778, *DF* 1995 n°6 comm. 213.

185-CE 9e et 8e ss-s., 27 octobre 1999, n°182500, *Trépier*, *R/JF* 12/99 n°1505.

186-« *Considérant que les droits indivis que détient un héritier sur la valeur d'actifs affectés à l'activité professionnelle exercée par un autre co-héritier ont toujours du point de vue fiscal le caractère d'un élément de patrimoine professionnel même dans le cas où cet héritier ne participe pas lui-même à cette activité professionnelle ; que la circonstance que cet héritier soit seulement nu-propriétaire est sans incidence sur la nature professionnelle des biens* ». CE *Trépier*, précité. Le commentaire de la *R/JF* indique que la qualification d'actif professionnel et l'application du régime des plus-values professionnelles ne dépendent pas de la qualité de co-exploitant mais de la nature professionnelle des biens. En fait, il faut être plus précis : un bien indivis affecté à une entreprise conserverait ce caractère au-delà de la personne de l'exploitant, pour tous les autres titulaires de droits sur ce bien.

187-CE 8e et 9e ss-s., 11 février 1998, n°16165, *Robert*, *R/JF* 4/98 n°372.

188-« *Considérant que les droits indivis que détient l'héritier d'un époux sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice de la profession de l'autre époux, tel qu'un fonds de commerce de pharmacie, ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas où cet héritier,*

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

Il se crée en quelque sorte une « bulle » autour du bien affecté à l'usage professionnel qui contient ce bien et lui attache le caractère de bien d'exploitation, même si par hypothèse la personne qui en détient un droit ne peut exercer l'exploitation. Mais pourquoi cette « bulle » ne s'étend pas au bien possédé par le conjoint non commun ?

En matière agricole, la situation doit être nuancée. L'administration fiscale a créé la notion d'exploitation familiale dans sa documentation de base<sup>189</sup>. La solution retenue par l'administration est cependant contraire à la jurisprudence. Le Conseil d'état a ainsi jugé dans sa décision Bonnin du 23 novembre 1998<sup>190</sup>, qu'il ne peut être retenu d'exploitation commune sans rechercher l'existence d'une société de fait. Une fois encore, la jurisprudence cherche à se rattacher à une notion civiliste<sup>191</sup>. Certains auteurs ont pu justifier la divergence d'appréciation entre l'administration et la jurisprudence, par la pression des professionnels, et les contraintes spécifiques de la réglementation agricole<sup>192</sup>.

---

*non titulaire des titres ou diplômes requis par la législation en vigueur, ne pouvait lui-même participer à cette activité professionnelle ; que, par suite, en jugeant que, du fait que Mme Max Robert [l'héritière] ne possédait pas l'un des diplômes exigés pour l'exercice de la profession de pharmacien, la part du fonds de commerce qu'elle avait héritée de sa mère ne constituait pas un élément d'actif professionnel susceptible en cas de cession de faire l'objet d'une imposition selon le régime applicable aux plus-values professionnelles, la cour administrative d'appel de Bordeaux a commis une erreur de droit. »* CE Robert, précité

189-L'administration s'exprime ainsi, Doc Administrative 5 E 223 15 mai 2000 : « 1. Exploitations familiales.

*3 Très souvent, la famille de l'exploitant participe aux travaux de la ferme. La question peut donc se poser de savoir si cette activité est exercée dans le cadre d'une exploitation unique ou, au contraire, d'exploitations séparées. Ce problème doit être résolu comme suit.*

*a. Situation du conjoint de l'exploitant et des enfants mineurs.*

*4 Compte-tenu de l'étroite communauté d'intérêt qui unit l'exploitant et les membres de sa famille, on se trouve d'une manière générale en présence d'une exploitation unique pour l'appréciation des limites d'application des différents régimes d'imposition.*

*Les conjoints ont alors la qualité commune de co-exploitants. A cet égard, il est précisé que le conjoint co-exploitant, s'entend de celui qui est propriétaire indivis de tout ou partie des biens affectés à l'exploitation ou encore de celui qui, participe à la mise en valeur de l'exploitation appartenant en propre à son époux.*

*Ainsi, quel que soit le régime matrimonial des époux, il y a lieu de considérer que l'exploitation gérée par le conjoint de l'exploitant n'est pas réellement distincte de celle de l'exploitant et qu'il convient, par suite, de totaliser les recettes pour l'appréciation des limites. L'existence d'un régime communautaire renforce, bien entendu, cette présomption.*

*Ce n'est que dans le cas exceptionnel où le conjoint de l'exploitant gère de manière autonome (cf. ci-dessous n° 5), un domaine dont tous les éléments de l'actif lui appartiennent en propre qu'il peut être admis que cette propriété constitue une exploitation distincte de celle de l'exploitant.*

190-CE 9e et 8e ss-s., 23 novembre 1998, n°162176, Bonnin, RJF 1/99 n°28.

191-« Considérant que la Caa de Bordeaux a relevé que M et Mme Bonnin, qui étaient mariés sous le régime de la séparation de biens, pratiquaient des cultures identiques sur les domaines agricoles dont chacun d'eux était propriétaire ou locataire et qu'ils avaient regroupés, par restructurations successives, autour du siège d'exploitation de Mme Bonnin, et qu'ils utilisaient des installations et des matériels d'exploitation complémentaires appartenant à l'un ou à l'autre ; qu'en déduisant de ces seuls éléments que l'administration démontrait l'existence d'une exploitation agricole unique, sans rechercher si les conditions d'une société de fait entre M et Mme Bonnin étaient réunies, la Caa a commis une erreur de droit ; » CE Bonnin, précité.

192-Michel-Pierre Madignier, *Fiscalité agricole et viticole approfondie*, précité, p.239 : L'explication de la divergence doit être recherchée dans le souci de conciliation de l'administration fiscale devant les demandes d'une profession : « En vérité, on aurait tort de rechercher un fondement conceptuel à la doctrine administrative sus-rappelée, car il n'y en a pas. En l'espèce, la direction de la législation fiscale du ministère

### 3 - Patrimoine professionnel sans exploitation

Jusqu'à présent, il allait de soi qu'un patrimoine professionnel soit liée à l'exercice d'une activité professionnelle. Or, une récente jurisprudence relative aux cessions de marques montre qu'un patrimoine professionnel peut exister sans exploitation, ce qui semble paradoxal. Le régime d'imposition des produits de cession des marques ou concession de marque par une personne physique est particulièrement délicat à cerner. La doctrine de l'administration fiscale est, à ce titre, confuse, un auteur la qualifiant même de « *doctrine caméléonesque* »<sup>193</sup>. Ce régime vient d'être récemment précisé par la jurisprudence.

L'article 92-2 3° précise que les bénéfices taxables dans la catégorie des BNC comprennent notamment : « *Les produits perçus par les inventeurs au titre soit de la concession de licences d'exploitation de leurs brevets, soit de la cession ou concession de marque de fabrique, procédés ou formules de fabrication* ».

Dans l'arrêt du 27 juillet 2005, Manoukian<sup>194</sup>, le Conseil d'état juge qu'« *il résulte de la combinaison des dispositions (...) des articles 92 et 93 quater du CGI que les produits perçus par les inventeurs au titre de la cession ou de la concession de leurs marques de fabrique sont regardés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale et bénéficient du taux d'imposition (...) des plus-values à long terme, quelle que soit l'activité professionnelle à laquelle ils se livrent par ailleurs et l'importance de leurs autres revenus* ».

Il précise ensuite, que, en présence d'un contrat de cession de marque qui « *ne concerne aucun procédé de fabrication, aucun modèle particulier (...) ni aucun produit intermédiaire lié à un procédé de fabrication spécifique* » et ne prévoit pas d'intervention du cédant dans la fabrication, le droit qui est aliéné doit être regardé comme une marque commerciale et non

---

*en charge du budget a simplement voulu satisfaire les deux demandes suivantes de la profession agricole :*

- *admettre en déduction les charge (frais généraux, financiers, amortissements), relatives aux immeubles affectés à l'exploitation, que le propriétaire soit un conjoint ou l'autre, tout en abandonnant la solution antérieure, lourde comptablement et surtout totalement irréaliste, qui faisait de l'époux non exploitant, propriétaire d'un domaine, le mandant de son conjoint exploitant, et à ce titre tenu d'établir un bilan agricole ;*
- *éviter la taxation des plus-values sur l'actif en cas de cessation d'activité d'un époux, obligatoire depuis 1986 pour bénéficier d'une pension de retraite et de poursuite de l'exploitation par son conjoint.*

*En définitive, tout se passe comme si on avait retenu certains aspects fiscaux positifs de la société de fait, mais sans le dire ; sans doute pour éviter que des bailleurs n'invoquent les comptes d'une telle société, afin d'essayer d'obtenir la résiliation judiciaire des baux consentis à un seul conjoint pour cession ou sous-location prohibée au profit d'une société constituée entre époux. »*

193-Jean-Luc Pierre, *La cession des marques commerciales ne peut bénéficier du régime des plus-values à long terme*, commentaire sous l'arrêt CE 10e et 9e ss-s., 27 juillet 2005, Manoukian, DF 38/2005 comm. 614 concl. Marie-Hélène Mitjavile.

194-Ce 27 juillet 2005, *id.*

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

comme une marque de fabrique. Le gain réalisé par le cédant relève du régime des plus-values dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Plus précisément, l'administration avait taxé M Manoukian, qui avait omis de déclarer le produit perçu de la cession des marques qu'il possédait, à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BIC, au taux des plus-values à long terme, qui était de 16%. M Manoukian, qui ne contestait pas le principe de l'imposition, mais n'avait malgré tout pas déclaré les produits, demandait qu'il lui soit appliqué le taux de 11% en vigueur à l'époque, pour le calcul des plus-values à long terme des BNC, en application de l'article 92 du CGI.

Le Conseil d'état écarte les prétentions du contribuable, contrairement aux conclusions de son commissaire du gouvernement, qui proposait de retenir le taux de 11%, en jugeant que les marques sont commerciales<sup>195</sup>. Le Conseil d'état écarte ainsi l'application des dispositions de l'article 92-2 3°, qui concerne la taxation dans la catégorie des BNC des plus-values professionnelles résultant des produits de la propriété industrielle, pour les marques commerciales et de services.

La distinction entre marques de fabrique et marques commerciale ou de service opérée par le juge fiscal est critiquée par la doctrine<sup>196</sup>. Il est vrai que les arguments avancés au regard du droit de la propriété industrielle paraissent convaincants, et que cette division ne semble pas étayée par les textes fiscaux.

Mais en retenant cette distinction, pourquoi appliquer aux cessions de marques commerciales le régime des plus-values à long terme des BIC ? Car notamment, la loi prévoit la nécessité de justifier d'une exploitation antérieure de deux ans, pour l'application du régime des plus-values à long terme, à défaut de quoi les plus-values sont taxées comme des bénéfices ordinaires. Dans l'affaire Manoukian, il était admis par l'administration et le contribuable que le régime applicable soit celui des plus-values à long terme. La question n'a donc pas été posée à la Haute Juridiction, qui prend bien soin cependant de d'éviter de prendre position sur le bien fondé de l'application du régime du long terme.

Cette question du régime des plus-values a été posée ultérieurement au Conseil d'état, dans l'affaire Béfort jugée le 3 septembre 2008<sup>197</sup>. L'affaire à juger était somme toute classique, et

---

195-Considérant « *qu'ainsi, les marques cédées par le requérant doivent être regardées, pour l'application des dispositions précitées du Code général des impôts, comme des marques commerciales et non comme des marques de fabrique ; que dès lors il ne peut bénéficier, pour la plus-value qu'il a réalisée en 1985, du taux d'imposition de 11% prévu par l'article 93 quater du CGI ;* ». CE Manoukian, précité.

196-Note Jean-Luc Pierre sous l'arrêt Manoukian, précité.

197-CE, 9 et 10 ss-s., 3 septembre 2008, n°300420, 300421, 300422, Béfort, DF 42/2008, comm. 542, note Jean-Luc Pierre, concl. Laurent Vallée.



l'on peut d'ailleurs s'étonner qu'elle ne vienne devant la Haute Juridiction que si tard. Il s'agit d'un constructeur de bateaux, affréteur et organisateur de voyages, qui a mis à disposition gratuite des sociétés qu'il exploitait, les marques commerciales et de services sous lesquelles les dites sociétés ont prospéré.

La situation du créateur d'entreprise qui conserve sous son nom propre les marques qu'il va exploiter au travers de ses sociétés est courante. Elle relève d'une stratégie de protection patrimoniale plus ou moins efficace, l'intéressé pensant pouvoir sauver éventuellement le nom du produit créé en cas de défaillance de l'entreprise. A un moment de l'histoire de ces sociétés, lorsque les affaires ont été suffisamment prospères, ou que la cession des entreprises a été envisagée (l'arrêt ne précise pas les circonstances qui sont sans importance), ou que le temps de récupérer les bénéfices de l'affaire est arrivé, l'intéressé cède ses marques aux sociétés.

C'est la situation des époux Béfort : ces derniers ont cédé les marques concédées à titre gratuit aux sociétés qu'ils dirigeaient. Les produits perçus n'ont apparemment pas été payés, mais inscrits aux comptes-courants des conjoints Béfort. Ces derniers n'ont pas mentionné les dits produits dans leur déclaration de revenus. A l'occasion d'un contrôle, l'administration taxe ces sommes. Elle choisit d'imposer ces revenus dans la catégorie des BIC, et les soumettre à l'impôt sur le revenu au taux de droit commun, en leur refusant la qualification de plus-value. Les sommes ont été également soumises à TVA, mais nous ne nous occuperons pas de cet aspect de la question ici.

Les contribuables, au contentieux, ont demandé que les produits perçus soient taxés dans la catégorie des BIC, ce qui était déjà le cas, mais en tant que plus-values de cession d'élément d'actif relevant du régime de l'article 39 duodecies, et l'application du régime d'exonération prévu par l'article 151 septies du CGI. Ce régime d'exonération est applicable aux cessions soumises au régime des articles 39 duodecies, dès lors que l'activité concernée par le bien cédé ait été exercée pendant au moins 5 ans, et sous réserve d'un seuil de recettes qui était rempli en l'occurrence.

La Cour d'appel confirmait les impositions au taux progressif de l'impôt sur le revenu.

La Haute Juridiction casse l'arrêt, et juge, en accord avec l'administration, qui avait proposé une substitution de base légale, que les produits soient imposables dans la catégorie des BIC, sous le régime des plus-values de l'article 39 duodecies, et puissent bénéficier du taux proportionnel de 16% applicable aux plus-values dégagées sur des biens détenus depuis plus

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

de 2 ans<sup>198</sup>. En revanche, la Haute Juridiction écarte l'application de l'exonération de l'article 151 septies, au motif que les intéressés ne pouvaient justifier d'une exploitation personnelle, considérant qu'ils avaient concédé cette exploitation aux sociétés qu'ils contrôlaient.

Cette solution n'est pas satisfaisante, et la doctrine ne s'est pas privée de critiques<sup>199</sup>.

La distinction du régime fiscal applicable entre marques de fabrique et marques de commerce est critiquée à nouveau. Mais surtout, c'est la contradiction dans le régime d'imposition qui est épinglée. Si l'on considère que les marques constituent un élément d'actif, et que les marques de commerce sont imposables dans la catégorie des BIC, il n'y a pas lieu dans ces conditions d'appliquer le régime des plus-values à long terme de l'article 39 duodecies et de refuser l'exonération prévue par l'article 151 septies au motif d'un défaut d'exploitation. Cela revient à confirmer qu'il pourrait exister des actifs d'exploitation, sans exploitation.

Or, une telle exploitation est bien intervenue, par le jeu de la concession, qui conceptuellement n'a pas beaucoup de différence avec la mise en location-gérance d'un fonds de commerce. Or justement, l'article 151 septies s'applique, non sans tergiversations, à la location-gérance.

Si les marques ne constituent pas un élément d'actif affecté à une exploitation, pourquoi les taxer sous le régime des plus-values ? L'auteur de la note précitée faisait remarquer, avec justesse, que la cession des droits d'auteur rémunérant une création dans le domaine de la propriété littéraire et artistique est taxée au barème progressif de l'impôt, et qu'il n'y a pas de différence substantielle, sur le plan fiscal, avec la cession d'une marque de commerce. Dans ce cas, la cession des marques de commerce devrait être soumise au barème progressif, dès lors que le code général des impôts ne prévoit de régime de faveur que pour les brevets (article 93 quater I et 39 terdecies). L'auteur ne peut s'empêcher de conclure ainsi : *« On notera que l'analyse retenue par le Conseil d'État amène à un régime d'imposition des marques très proche de celui des brevets et des inventions brevetables. Voici, à coup sûr, une situation où*

---

198-Considérant que « le produit retiré par une personne physique de la cession de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et, (...) la cession par une personne physique de son droit sur une marque ou un nom commercial doit être réputée porter, compte tenu de la nature de cet actif incorporel, sur un élément d'actif immobilisé dès lors que le dépôt d'une marque par son propriétaire, eu égard aux droits qui y sont attachés, est potentiellement une source de revenus futurs ; que par suite, la plus-value éventuellement constatée lors de la cession de cette marque ou de ce nom commercial relève du régime d'imposition défini à l'article 39 duodecies du Code général des impôts, sous les conditions définies par cet article, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les droits concernés n'ont été ni exploités personnellement par le cédant, ni productifs de revenus pour ce dernier antérieurement à la date à laquelle il s'en est dessaisi ». CE BÉFORT, Ibid.

199-Note Jean-Luc Pierre, *id.*

*les marques ne peuvent être considérées comme un mal-aimé de la fiscalité française. »*

L'intérêt pratique, on l'aura compris, de la détermination d'un patrimoine professionnel est donc la taxation des revenus professionnels, et plus particulièrement des plus-values. En effet, toute sortie d'un bien d'un patrimoine professionnel est susceptible d'entraîner la taxation du profit réalisé.

C'est toute la question de la mise en location-gérance d'un fonds de commerce suivi de la cession de ce fonds qui est ici posée.

#### ***4 - Le cas de la location-gérance d'un fonds de commerce***

Si sur le principe, existerait une similitude du régime fiscal, entre la mise en location d'un fonds et la concession d'une licence d'exploitation d'une marque, comme il semblerait apparaître au vu de la jurisprudence que nous venons de voir, les solutions concrètes sont radicalement éloignées. Notamment, la mise en location-gérance a permis l'utilisation massive, admise par la jurisprudence et l'administration, de l'exonération de l'article 151 septies, jusqu'à une période récente.

En effet, la mise en location-gérance d'un fonds équivaut fiscalement à la poursuite de l'exploitation sous une autre forme. Cette analyse est maintenant admise<sup>200</sup>. Elle présente des conséquences pratiques très importantes. Comme le note Serge Nonorgue<sup>201</sup> : *« En décidant que le loueur poursuit sous une autre forme l'exploitation commerciale par la mise en location-gérance du fonds, le droit fiscal évite un écueil lié à la reconnaissance d'un patrimoine professionnel. En effet, s'il en allait autrement et qu'il fallait reconnaître à la mise en gérance du fonds le caractère d'une cessation d'activité et, en conséquence, d'un retrait d'actif, on se heurterait à un problème insurmontable : comment pourrait-on admettre qu'un élément d'actif affecté par nature à l'exploitation (le fonds et ses composantes) puisse faire partie du patrimoine privé du loueur ? »*

Or, le passage d'un patrimoine à l'autre, du privé au professionnel et vice versa, est susceptible d'entraîner la taxation des plus-values réalisées. Dans le sens du patrimoine privé au patrimoine professionnel, on parle d'apport. Dans l'autre sens, c'est le retrait d'actif. Un retrait

---

200-Notamment, chronique Jérôme Turot, *La location-gérance, cette mal-aimée du droit fiscal*, R/JF 06/91 p. 419 et les références de jurisprudence et de doctrine administrative citées. Jérôme Turot y invoque une solution qui remonte à « l'âge de pierre » de la location-gérance.

201-Serge Nonorgue, *Le loueur de fonds : encore un mal-aimé du droit fiscal ?*, étude, BF 6/06 p.591.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

d'actif dégage une plus-value, selon une jurisprudence constante<sup>202</sup>.

La soumission à l'imposition des plus-values au cas de retrait d'actif est d'autant plus lourde, que cette conséquence se produit même au cas de simple cessation d'activité, y compris lorsque la cessation d'activité résulte du décès du contribuable<sup>203</sup>. Il n'y a plus alors en effet de patrimoine professionnel de telle sorte que le bien regagne obligatoirement le patrimoine privé<sup>204</sup>. L'imposition est due sur la différence entre la valeur réelle de l'élément d'actif ainsi transféré et sa valeur comptable<sup>205</sup>.

Le passage du patrimoine privé au patrimoine professionnel en cours de vie du bien donne lieu à la théorie des « biens migrants ». L'article 151 sexies<sup>206</sup> prévoit la prise en compte des périodes pendant lesquelles un immeuble ou des parts ou actions, appartenant à l'actif d'une entreprise, ont appartenu successivement à l'un des patrimoines, privé ou professionnel du chef d'entreprise. Les méthodes de calcul des plus-values, ainsi que les durées de détention pour l'application de régime d'exonération ou d'abattement sont adaptées à chaque période<sup>207</sup>. Le régime particulier de la location-gérance, en considérant qu'il n'existe pas de changement de patrimoine, évite donc ces écueils, selon l'auteur précité.

Ce régime a été utilisé en pratique, pour purger les fonds de commerce et entreprises individuelles de leurs plus-values taxables. En effet, puisque le fonds reste dans le patrimoine professionnel, sa cession reste soumise au régime des plus-values professionnelles de l'article 39 duodecies. De plus, puisque la location-gérance est une autre façon d'exploiter le fonds, le régime de l'article 151 septies prévoyant l'exonération des plus-values des cessions d'actifs commerciaux, lorsque les recettes sont inférieures à un certain seuil, et que l'activité a été exploitée plus de 5 ans, peuvent trouver à s'appliquer.

Après quelques hésitations sur le calcul de la durée de 5 années, la situation s'étant fixée sur un décompte dont le point de départ a été fixé au moment de la mise en location-gérance, le régime d'exonération a été appliqué dans de nombreux montages, le propriétaire du fonds

---

202-CE 4 mars 1991, n°65.185, *DF* 18/1991, comm. 971 ; CE 7e et 9 ss-s., 6 juillet 1990, n°63.812 et 66.143, *DF* 1992 n°43, comm. 1962 ; CE 20 octobre 1971 n°79.553, *DF* 1972 n°50 comm. 1804 ; CE 5 décembre 1973 n°86.928, *DF* 1974 n°14/15 comm. 396 concl Marie-Aimée Latournerie ; CE 7e et 9e ss-s., 25 novembre 1985 n°49.979, et 4 novembre 1985, n°48.412, *DF* 49/1986 comm. 2149.

203-CE 8e et 7e ss-s., 4 mars 1991, n°65.185, *DF* 18/1991 comm. 971.

204-CE 8e section, 22 novembre 1967, n°71.667, *Dupont* 1968 p. 34 10.277.

205-CE 21 novembre 1973 83.106, *DF* 26/1974, comm. 787 concl Dieudonné Mandelkern.

206-Modifié depuis par la loi 2005-882 du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises, et l'article 29 de la loi de finances rectificative pour 2005.

207-Ce qui peut rendre les calculs particulièrement complexes, et aboutir à des situations de taxation notamment lorsque la période de détention totale aboutirait à une exonération, mais où le passage dans entre les différents patrimoines vient morceler les périodes de détention qui s'appliquent séparément.

mettant celui-ci en location-gérance à la société d'exploitation qu'il créait pour l'exploiter, puis au terme des 5 années, opérait la cession en franchise de plus-values. Ce système permettait aux petits entrepreneurs avisés de récupérer leur capital en franchise d'impôt avant la transmission.

Ce régime a été supprimé, par cette même loi de finances rectificative pour 2005 citée à l'occasion de la théorie des « biens migrants »<sup>208</sup>, par une modification de l'article 151 septies. L'exonération qu'il prévoit ne s'applique plus dorénavant qu'aux activités exercées à titre professionnel, ce qui exclut de facto l'activité de loueur de fonds<sup>209</sup>.

Décidément, il est difficile de comprendre la pensée du législateur fiscal, en matière de patrimoine professionnel. La location à soi-même constitue un dernier avatar de cette situation.

### ***5 - La location à soi-même de l'immeuble***

Cette situation concerne la possibilité, donnée à un entrepreneur individuel propriétaire du bâtiment dans lequel il exploite son entreprise, de se louer à soi-même ce bâtiment.

Cette solution étonnante est pourtant ancienne en matière de BIC. Elle est la conséquence directe de l'arrêt du Conseil d'état du 24 mai 1967, dit du « marchand de grain » dont nous avons déjà parlé, dans lequel la Haute Juridiction confirmait la liberté totale d'affectation ou non d'un immeuble à l'actif de l'entreprise<sup>210</sup>.

Lorsqu'un immeuble appartenant à l'exploitant n'est pas inscrit à l'actif professionnel, l'exploitant ne peut donc déduire de ses résultats professionnels, les charges afférentes à cet immeuble, et notamment l'amortissement, les frais d'entretien, réparations, impositions diverses, etc. Par ailleurs, la cession de l'immeuble n'est pas assujettie à l'impôt sur l'éventuelle plus-value réalisée dans la catégorie des BIC. Elle est taxable cependant dans la catégorie des plus-values privées. Il est vrai que le mode de calcul diffère sensiblement, sans que l'on puisse affirmer que tel ou tel mode est plus favorable dans tous les cas, la situation

---

208-Loi 2005-1720 du 30 décembre 2005 JO 31 décembre 2005 p. 20654.

209-« Appliquée à la location-gérance, l'exigence du législateur tenant à un exercice à titre professionnel ne paraît pas pouvoir être satisfaite, car la condition d'une participation continue ne semble pas pouvoir être remplie par le bailleur de fonds, dont le nombre d'actes, ès qualité, sera nécessairement réduit. Le loueur de fonds ne pourra donc être considéré comme exerçant une véritable activité professionnelle au sens des nouvelles dispositions légales. », Serge Nonorgue, *Le loueur de fonds : encore un mal-aimé du droit fiscal ?*, id.

210-CE plénière, 24 mai 1967 n°65436, Dupont 9/67 p.366, concl. Christian Schmeltz, DF 27/67, GAJF, chap. 13 p. 249.

devant s'analyser pour chaque cas particulier.

Cela signifie-t-il que l'entrepreneur ne peut faire valoir aucune charge pour l'utilisation de cet immeuble conservé dans son patrimoine privé ? La réponse est positive. En effet, le Conseil d'état a admis dans une décision Meissonnier du 8 juillet 1998<sup>211</sup>, qu'un exploitant individuel, ayant conservé dans son patrimoine privé l'immeuble dans lequel l'entreprise est exploitée, puisse se verser un loyer, déductible des charges de l'entreprise. Ce loyer sera par ailleurs taxé dans la catégorie des revenus fonciers<sup>212</sup>.

Les conclusions du commissaire du gouvernement Isaïa dans un précédent arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Nantes du 19 octobre 1995, Crochet, qui avait jugé dans le sens du Conseil d'État, contiennent un exposé pertinent de la question<sup>213</sup> : « *Pour justifier la position contraire [le ministre soutenait, contrairement à la jurisprudence ancienne, que la non-inscription à l'actif ne permettait que la déduction des charges locatives, telles les frais d'entretien], le ministre cite une décision de plénière du Conseil d'état du 24 mai 1967 [l'affaire du marchand de grain, précitée]. (...) Mais, (...) c'est précisément le principe qu'elle pose [qui nous intéresse dans la présente affaire], nettement plus favorable au contribuable, selon lequel l'exploitant individuel soumis au régime du bénéfice réel dispose d'une liberté de choix pour répartir les biens utilisés dans son entreprise entre son actif commercial et son patrimoine privé, qui a été implicitement confirmé par la décision du 21 novembre 1975. »*

Curieusement, cette solution ne concernait pendant longtemps que les BIC. Pour les BA, on a vu que l'inscription des immeubles à l'actif professionnel est obligatoire, sauf le cas des terres. Restait la catégorie des BNC.

C'est un avocat, Maître Roche, qui a posé la question pour les BNC. Celui-ci a déduit de son revenu professionnel un loyer, qu'il payait et en justifiait, pour l'utilisation d'une partie de sa résidence, dans laquelle il avait fixé son cabinet. A la suite d'un contrôle, l'administration fiscale a réintégré dans les bénéfices non commerciaux de M Roche, les loyers ainsi déduits pour l'utilisation à des fins professionnelles d'une partie de sa résidence principale.

Le Conseil d'État, dans une décision rendue le 11 avril 2008<sup>214</sup>, rejette le recours du ministre

---

211-CE 8 et 9 ss-s., 8 juillet 1998, n°164657, Meissonnier, *RJF* 8-9/1998 n°903 concl. Bachelier au *BDCF* 4/1998 n°67.

212-Là encore, il n'est pas possible d'affirmer que telle ou telle option est plus favorable dans tous les cas, chaque situation étant particulière (par exemple, existence de déficits fonciers non imputables sur le revenu global, etc.).

213-concl. Isaïa, Caa Nantes, 1e ch., 19 octobre 1995, n°931008, *Crochet*, *DF* 15/1996, comm. 486.

214-CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°287808, *Roche*, *DF* 22/2008 comm. 351, concl. Célia Vérot, note Thierry Schmitt.

contre l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Versailles qui avait annulé les réintégrations et admis la déduction d'un loyer, dès lors que celui-ci a été considéré comme normal et que son paiement a pu être justifié<sup>215</sup>. Le Conseil d'état fait œuvre pédagogique dans l'arrêt. Il précise les conditions d'admission d'un loyer dans une telle situation, en matière de BNC. Car il ne faut pas oublier que dans cette catégorie, il est utilisé une comptabilité de recettes dépenses, et que seules les dépenses payées peuvent être déduites. Ce qui suppose le versement effectif d'un loyer, par le professionnel ... à lui-même<sup>216</sup>.

La notion de patrimoine professionnel montre également ses paradoxes lorsqu'il s'agit d'en définir la fin. Mais là encore se manifestent des confusions.

### ***6 - Vraies et fausses sorties du patrimoine professionnel***

Ce patrimoine professionnel qui vient d'être si difficilement défini, s'achève dans certaines situations. Si la définition de ce patrimoine était clairement établie, il pourrait être considéré que sa fin ne pose pas difficulté. Or, c'est bien le contraire qui se produit.

#### ***a ) Les fausses réalisations d'actifs en cas de décès***

Le premier cas venant à l'esprit, où se manifeste la fin du patrimoine professionnel, est bien celui du décès du contribuable. Mais le décès justifie-t-il les conséquences fiscales de la réalisation d'actifs ?

Le décès du contribuable met fin à l'imposition commune du foyer fiscal. L'article 204 du CGI prévoit en effet des modalités spéciales d'application de l'impôt sur le revenu en cas de décès du contribuable, ou de l'un ou l'autre des époux soumis à une imposition commune<sup>217</sup>. La

215-Le considérant est clair : « *Considérant que si les dispositions précitées [l'article 93 du CGI] font obstacle à ce qu'un titulaire de bénéfices non commerciaux qui exerce son activité professionnelle à titre individuel dans des locaux lui appartenant qu'il a affectés à son activité professionnelle déduise de ses bénéfices des sommes représentatives d'un loyer à raison de l'utilisation de ces locaux à des fin professionnelles, elles ne s'opposent pas à ce que, lorsqu'il maintient ces locaux dans son patrimoine personnel et obtient, en contrepartie de leur utilisation pour les besoins de son activité professionnelle, une rémunération constitutive pour lui de revenus fonciers, il déduise de ses recettes professionnelles le montant des dépenses d'occupation effectuées à raison de l'utilisation des locaux nécessaires à son activité professionnelle* ». CE Roche, précité.

216-Il sera en pratique indispensable d'utiliser deux comptes bancaires, ce que demande d'ailleurs l'administration et les Associations de Gestion Agréées. A notre connaissance, il s'agit d'une règle pratique, mais non sanctionnée par une règle de droit.

217-La rédaction curieuse de cette disposition est remarquable. En effet, que faut-il entendre par « contribuable » alors que l'imposition est établie par foyer fiscal ? Cette disposition est historique. Jusqu'en 1983, le décès de l'épouse n'avait pas de conséquence fiscale directe, le contribuable étant le mari, représentant du foyer fiscal, lequel continuait d'exister sans interruption en cas de décès de l'épouse. Depuis 1983, mari et épouse sont traités de la même façon sur le plan fiscal. Le décès de l'épouse entraîne donc lui aussi fin du foyer fiscal, et donc disparition de l'ancien « contribuable » foyer fiscal. Faut-il donc toujours maintenir la notion de foyer fiscal ?

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

situation a été étendue au cas de rupture d'un PACS<sup>218</sup>, où le décès de l'un des partenaires entraîne les conséquences du décès prévues par l'article 204 du CGI.

Selon les dispositions des articles 6 et 7 du CGI, en cas de décès d'un conjoint ou partenaire, l'impôt afférent aux bénéfices et revenus non encore taxés est établi au nom des époux ou partenaires. Le conjoint ou partenaire survivant est personnellement imposable pour la période postérieure au décès. Une imposition est établie en raison des revenus dont le défunt a disposé pendant l'année de son décès, et des bénéfices industriels et commerciaux réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé. L'impôt porte également sur les revenus dont la distribution ou le versement résulte du décès, s'ils n'ont pas été précédemment imposés et sur ceux que le défunt a acquis sans en avoir la disposition antérieurement à son décès selon l'article 204<sup>219</sup>. Le décès entraîne la taxation de revenus différés, telles certaines plus-values en report ou sursis<sup>220</sup>. La répartition des revenus selon la période, antérieure ou postérieure au décès, donne lieu à d'abondantes précisions administratives et réglementaires<sup>221</sup>. Le décès d'un membre du foyer fiscal emporte donc des conséquences sur la situation fiscale de l'autre membre du foyer. Des situations paradoxales apparaissent.

Il est notamment intéressant de se pencher sur la situation des professions libérales. Dans la détermination des revenus BNC, il n'existe pas, comme on l'a vu, de notion de bilan et de calcul de revenus par la variation d'actif net, comme en matière de BIC avec l'article 38. L'article 93 ne parle en effet que de l'excédent des recettes sur les dépenses et des gains ou pertes provenant de la réalisation d'éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession. Il appartenait donc à la jurisprudence de donner valeur à la doctrine de l'administration fiscale, étendant aux titulaires de BNC, les solutions retenues en matière de BIC, et notamment la

---

218-Pacte civil de solidarité.

219-L'année du décès se caractérise donc par l'établissement de deux déclarations d'impôt, l'une pour la période antérieure au décès, l'autre pour la période postérieure. Cette répartition au sein d'une année brise la progressivité de l'impôt sur le revenu, et crée donc un avantage fiscal, surtout que la situation de famille la plus favorable est retenue pour le calcul des deux impositions. La déclaration d'impôt pour la période antérieure au décès devait être souscrite dans les six mois du décès. En pratique, cette disposition était rarement appliquée, ne serait-ce que par le fait que l'administration fiscale n'était elle-même pas en mesure de calculer l'impôt, le barème n'étant pas encore publié. La loi de finances rectificative pour 2010 (n°2010-1658 29 décembre 2010 art.53 *DF* 2011 n°5 comm. 143) supprime l'obligation de souscription dans les six mois du décès de la déclaration d'ensemble des revenus du défunt au titre de l'année du décès, cette déclaration étant souscrite dans le délai normal de la déclaration d'ensemble des revenus.

220-Article quaterdecies 1.

221-II est à noter que l'article 172 du livre des procédures fiscales prévoit un allongement de la durée de la prescription fiscale en cas de décès, le délai de reprise ne commençant à courir que de la date de souscription de la déclaration de succession, mesure parfois appelée « jugement des morts ». En cas d'absence de souscription de la déclaration de succession, la prescription n'est interrompue que lors du paiement de la totalité des droits de mutation, CE 19 février 1932 n°2865 *Rec.* p.645 *Dupont* 1932 p.328.



notion de sortie du patrimoine professionnel et transfert dans le patrimoine privé résultant d'opérations spécifiques, telles le décès du professionnel, ou la cessation de son activité sans cession. Une décision du 4 mars 1991 du Conseil d'État, Mme Leibowitch<sup>222</sup>, laisse perplexe.

Le docteur Leibowitch, médecin stomatologiste, exerçait son activité dans une partie de son appartement. Après son décès, la veuve reprend cette partie pour l'habiter. Le Conseil d'État juge que cette opération fait apparaître une plus-value. Comment parvient-il à cette solution ?

Les contribuables exerçant une activité professionnelle, agricole, industrielle et commerciale ou non commerciale, se trouvent disposer de deux patrimoines fiscaux, comme nous venons de le constater, l'un professionnel, l'autre privé. Le patrimoine professionnel est identifié par son affectation à l'actif professionnel, selon soit la règle de l'affectation, de l'inscription sur le bilan ou sur le registre des immobilisations. La cession d'un bien professionnel, donc affecté à l'exploitation, donne lieu à la constatation d'une plus-value. Le transfert d'un bien professionnel du patrimoine professionnel au patrimoine privé est assimilée à une cession. C'est ce point qui est difficile à appréhender.

Dans un précédent arrêt du 17 décembre 1984<sup>223</sup> le Conseil d'État jugeait que le fait, pour un professionnel libéral<sup>224</sup>, de transférer ses bureaux dans un nouvel immeuble, pour donner les anciens locaux dont il est propriétaire, en location « entraîne transfert dans le patrimoine personnel du contribuable d'un élément d'actif », ce qui constitue « une réalisation de cet élément au sens des dispositions de l'article 93-1 du Code ». Mais dans une autre décision, rendue la même année, le 11 mai 1984<sup>225</sup>, le Conseil d'État prenait une décision pouvant sembler contradictoire. Il jugeait en effet que ne constitue pas la réalisation d'un élément d'actif, le fait, pour un expert comptable, de donner en location à la société dans laquelle il poursuivait son activité d'expert-comptable, les éléments corporels et incorporels attachés à son cabinet<sup>226</sup>. Dans le premier cas, la mise en location de l'immeuble professionnel constituait un retrait d'actif professionnel. Dans le second cas, il n'en constituait pas un. Mais dans le

---

222-CE 8e et 7e ss-s., 4 mars 1991, n°65185, *Mme Leibowitch*, *DF* 18/1991 comm. 971.

223-CE 7e et 8e ss-s., 17 décembre 1984, n°43024, *RJF* 2/85 n°230.

224-En l'occurrence un agréé auprès des tribunaux de commerce.

225-CE 7e et 8e ss-s., 11 mai 1984, n°38025, *RJF* 7/84, concl. Fouquet p.406.

226-« Considérant que, en donnant en location à la SARL Y pour une durée déterminée, les éléments corporels et incorporels attachés à son cabinet, en vertu d'un contrat dont l'administration ne conteste ni l'existence ni la portée, et qui, contrairement à ce qu'elle soutient, n'implique pas nécessairement que l'intéressé ait fait apport de ces éléments à son patrimoine privé, M.X n'a pas cessé, par là même, d'exercer définitivement son activité professionnelle, et ne peut être regardé comme ayant procédé à une réalisation d'éléments d'actif, (...) qu'il ne se trouvait donc dans aucune des situations visées par les dispositions sus-rappelées de l'article 93 du CGI ». CE 11 mai 1984 précité.

second cas, le professionnel conservait un patrimoine professionnel.

Il faut rechercher l'explication dans les conclusions du commissaire du gouvernement<sup>227</sup>. Après avoir rappelé les règles de détermination de l'actif professionnel du professionnel libéral, le commissaire constate que l'intéressé conserve sa clientèle, puisqu'il donne celle-ci en location à la société. La clientèle constitue par essence un actif professionnel, selon la jurisprudence du Conseil d'État, nonobstant le fait qu'elle puisse ne pas être inscrite au registre des immobilisations, notamment si la clientèle est créée. C'est la même solution que celle retenue en matière de BIC, nous en avons déjà parlé. Donc s'il existe une clientèle, c'est qu'il existe un patrimoine professionnel. Et par conséquent, l'immeuble, qui reste affecté à l'exploitation, mais indirectement par le biais de la location à la SARL, reste donc dans le patrimoine professionnel. C'est l'extension à la catégorie des BNC de la jurisprudence du Conseil d'État considérant que la mise en location-gérance d'un fonds de commerce constitue la poursuite de l'exploitation, sous une forme différente, n'entraînant pas cessation de l'entreprise.

Quelle est donc alors la situation en cas de décès ? C'est ce qu'avait à juger le Conseil d'État dans l'affaire Leibowitch. Le décès constitue en matière de BIC, un cas de retrait d'actif professionnel. Cela s'explique par la théorie du bilan, considérant qu'il n'y a plus d'entreprise au décès<sup>228</sup>. Cette solution ancienne<sup>229</sup> est devenue un dogme. Les articles 201-4 et 202-3 assimilant le décès à la cessation d'entreprise confortent cette conception. Le Conseil d'État confirme que le décès emporte transfert de patrimoine, dans l'arrêt Leibowitch<sup>230</sup>, et apparition d'une plus-value, également dans le cas des BNC. C'est encore une solution justifiée par le droit civil qui prévaut. Sur le plan juridique intervient en effet, la dévolution successorale. Mais économiquement, le décès n'entraîne pas, ipso facto, la fin de l'entreprise.

---

227-concl. Fouquet, Id.

228-Le décès de l'exploitant est considéré comme un cas de cessation d'activité. L'article 201-4 le prévoit expressément pour les BIC : « les dispositions du présent article sont applicables dans le cas de décès de l'exploitant ». Il en va de même pour les BNC par l'article 202 3 : « les dispositions du 1 et du 2 [applicables au cas de cessation] sont applicables dans le cas de décès du contribuable ».

229-CE 1er mars 1943, n°68950, Rec. p.300.

230-Considérant « que le transfert dans le patrimoine personnel d'un contribuable d'un élément d'actif constitue une « réalisation » de cet élément au sens des dispositions précitées de l'article 93-1 du code, alors même que ce transfert serait consécutif au décès de l'intéressé ». Dans ces conditions, et dès lors qu'il est établi qu'à compter de la date du décès du médecin, « les locaux antérieurement affectés à l'exercice de sa profession, qui figuraient pour leur valeur immobilisée au registre des immobilisations et qui avaient donné lieu à amortissement ont été retirés de son actif professionnel et affectés à l'habitation personnelle de Mme Leibowitch, sa veuve », ce qui entraîne l'apparition d'une plus-value taxable dans la catégorie des BNC.

*b) Les fausses cessions d'entreprises*

La cession d'entreprise entraîne également la disparition du patrimoine professionnel<sup>231</sup>. La notion de cession est si discutable que certaines situations posent difficulté. L'affaire Delaleau jugée par le Conseil d'État le 4 février 2005 illustre ce propos<sup>232</sup>. La situation jugée a disparu, mais le raisonnement demeure intéressant.

Il existait jusqu'à fin décembre 2005, un article 202 bis du CGI, qui précisait que, pour l'application de l'exonération des plus-values en fonction des recettes, disposition de l'article 151 septies du CGI, il convenait en cas de cession ou cessation de l'entreprise d'apprécier le montant des recettes en retenant les recettes de l'année de réalisation de la cession ou cessation, ramenées à l'année pleine, ainsi que les recettes de l'année antérieure. Ces deux montants ne devaient pas dépasser les limites fixées par l'article 151 septies. A défaut de cession ou cessation, l'article 151 septies ne commandait que de retenir les recettes de l'année concernée par la réalisation de la plus-value<sup>233</sup>. L'affaire à juger concernait un exploitant

---

231-L'article 201 du CGI contient en effet un dispositif relatif aux conséquences de la cessation d'entreprise :

*« Dans le cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, ou d'une exploitation agricole (...) l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi. »*

Une disposition semblable figurant sous l'article 202 concerne les entreprises dites « non commerciales ». Ces dispositions visent à établir une imposition immédiate des résultats en cours au moment de la fin de l'exploitation. Ce principe de taxation immédiate s'applique également pour les sociétés placées sous le régime des sociétés de personnes. Les articles 221-2 et les articles suivants prévoient des dispositions semblables en ce qui concerne les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. L'imposition immédiate porte non seulement sur les résultats de l'exploitation, mais également sur les plus-values résultant de la cession ou la cessation, ainsi que de façon plus générale, tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions, ou autres.

La doctrine et la jurisprudence semblent relativement bien fixées sur ces notions. La cession d'entreprise concerne la cession de l'ensemble des éléments de l'entreprise. Mais elle peut concerner la cession d'éléments isolés de l'actif, puisque les textes visent les cessions partielles. Il en va de même dans les cas de cessation d'entreprise. Selon l'administration, il faut entendre par cession totale d'entreprise au sens de l'article 201 du CGI, toute transmission de l'ensemble de l'exploitation par acte portant transfert de la propriété de l'entreprise. L'acte pouvant être à titre gratuit ou onéreux, peut, quelle que soit sa qualification, emporter cession d'entreprise, dès lors qu'il opère un transfert de la propriété d'une entreprise d'une personne physique ou morale à une autre personne physique ou morale. L'acte peut consister notamment, en une vente pure et simple, un apport en société, une fusion, une donation.

La cession du fonds de commerce de l'entreprise emporte cessation de l'entreprise au sens de l'article 201 d'une façon systématique, selon la position de l'administration fiscale : réponse Min. Budget n°1837 à Mme Bachelot, JOAN Q 11 octobre 1993 p.3444, *DF* 1993 n°52 comm. 2510.

La cession d'un élément isolé entraîne cession d'entreprise lorsque l'opération entraîne l'impossibilité de poursuivre l'exploitation avec les éléments qui restent. Il n'existe pas de jurisprudence particulière publiée sur ce point, et il faut s'en rapporter à la doctrine de l'administration connue par certaines réponses ministérielles anciennes (réponse Bardet, JOAN 29 février 1964, *DF* 1964 n°11 comm. 376 sur la vente du seul navire possédé par une société copropriétaire de navires) La cession ou cessation partielle intervient lorsqu'un contribuable cède ou abandonne une des branches d'activité de son entreprise. Il faut que les éléments cédés soient susceptibles d'une exploitation séparées. Ils doivent notamment comprendre les éléments incorporels indispensables (clientèle, droit au bail, propriété industrielle, etc).

232-CE 4 février 2005 9e et 10e ss-s n°256846, Delaleau ; revue *Droit des sociétés* mai 2005 comm. 102 et note J.-L. P.

233-Depuis 2006, l'article 151 septies prévoit la prise en compte des recettes de l'année en cours et de l'année

agricole qui a cédé une partie de son exploitation à son fils, et apporté l'autre partie à un GAEC constitué probablement avec ce fils. L'administration refusait d'appliquer l'exonération de l'article 151 septies, car elle retenait la moyenne des recettes de l'intéressé au titre de l'année précédente et l'année en cours. L'administration considérait bien qu'il y avait cession totale de l'entreprise.

Le Conseil d'État censure cette analyse. Il considère en effet qu'aucune cession ou cessation n'est intervenue<sup>234</sup>. Il convenait donc de ne retenir que les recettes réalisées au titre de l'année où l'opération est intervenue, soit ici 1990. La cession partielle interdit l'application de l'article 202 bis, et donc la prise en compte également des recettes de l'année précédente. Sur le fond, notre agriculteur succombera malgré tout, car le calcul rectifié des recettes de l'année 1990 aboutit au double des limites du forfait, ce qui excluait l'application de l'exonération. Il n'en reste pas moins vrai que cette solution apporte une illustration importante de la notion de cession d'activité : l'apport d'une partie de l'activité à une société de personnes dans laquelle l'apporteur continuera son activité interdit de considérer qu'il y a cession totale. En effet, l'entreprise demeure. La justification économique semble prédominer ici.

### *c) Les fausses cessations d'exploitation*

La cessation d'entreprise entraîne rupture du patrimoine professionnel<sup>235</sup>. Un cas frappant a été jugé par le Conseil d'État le 8 juillet 1992<sup>236</sup>, Maillard. Le propriétaire d'un hôtel-restaurant cesse l'activité pour raisons de santé le 20 septembre 1976. Ne trouvant par acquéreur pour le fonds de commerce, il effectue quelques transformations dans l'hôtel et vend celui-ci par appartements sur une période de trois ans après la fermeture, soit jusqu'en fin 1979, date à laquelle l'intéressé se fait radier du registre du commerce. Il continue fiscalement de souscrire des déclarations relatives à l'activité d'hôtel-restaurant. L'administration remet en cause le régime fiscal des plus-values appliqué par l'intéressé sur les ventes des locaux. L'exploitant avait en effet soumis ces plus-values au régime professionnel des plus-values à long terme. L'administration considère qu'est intervenue lors de la fermeture de l'hôtel une cession

---

précédente dans tous les cas (article 151 septies IV actuel).

234-« M. Delaleau a procédé à la cession au cours de l'année 1990, d'une partie de son exploitation agricole à son fils, et à l'apport d'une autre partie au GAEC Delaleau, ce qui ne saurait s'analyser comme une cession ou une cessation d'activité (...); que par suite, la plus-value résultant de cette cession demeurerait susceptible d'entrer dans le champ d'application des dispositions précitées de l'article 151 septies du Code général des impôts »

235-CGI articles 201 et autres, précités.

236-CE 7e et 9e ss-s., 29 juin 1988, n°84973, et 8 juillet 1992 n°84973, Maillard, DF 4/1994 comm. 78 (deux décisions, la première concernant une demande de sursis à exécution), concl. Olivier Fouquet.

d'activité ayant entraîné transfert de l'immeuble dans le patrimoine privé de l'exploitant. La plus-value professionnelle acquise par l'immeuble non transformé était alors soumise au régime des plus-values professionnelles. Quant à la vente des appartements, les plus-values constatées sur l'excédent de valeur dégagée entre la valeur de l'immeuble non transformé et le prix obtenu des appartements vendus ont été considérées comme plus-values privées soumises au régime de l'article 35 A ancien taxant comme BIC les profits immobiliers occasionnels de caractère spéculatif, donc frappés au taux plein de l'impôt sur les revenus. Le rappel étant contesté, l'administration devant le Conseil d'État soulevait à titre subsidiaire l'argument selon lequel l'exploitant avait modifié la nature de son activité, ce qui entraînait bien cessation de l'entreprise.

L'affaire présente donc deux aspects : cessation d'entreprise par arrêt de l'activité, ou cessation d'entreprise par changement d'activité. Le Conseil d'État juge d'abord que, « *une entreprise individuelle peut subsister pour les besoins de sa liquidation après l'arrêt de l'exploitation, dès lors qu'elle ne se livre pas à des opérations excédant les nécessités de celle-ci* ». Ce premier élément est important. Le Conseil d'État utilise clairement des notions propres au droit des sociétés. Il suffit à la Haute Juridiction de constater que l'immeuble est resté inscrit au bilan de l'entreprise pour conclure qu'aucun retrait dans le patrimoine privé n'était intervenu<sup>237</sup>. Le Conseil d'État met cependant des limites claires à la notion de poursuite de l'activité de l'entreprise : les opérations relatives à la transformation de l'hôtel ne doivent pas être suffisamment importantes pour qualifier le changement d'activité. Dans ses conclusions<sup>238</sup>, le commissaire du gouvernement fait appel aux critères utilisés en matière de revenus fonciers par le Conseil d'État. Il y aurait eu changement d'activité si les opérations immobilières engagées pour la liquidation comportaient des opérations de reconstruction<sup>239</sup>. Cette jurisprudence comme l'indique le commissaire du gouvernement est à rapprocher de celle concernant la différenciation entre opérations de rénovation urbaine et opérations de

---

237-Considérant « *que l'immeuble en cause est demeuré inscrit au bilan de l'entreprise et que les travaux de transformation qu'il a subis n'excédaient ni par leur nature, ni par leur ampleur les besoins de la liquidation de l'entreprise individuelle ; que M.Maillard est dès lors, fondé à soutenir que ledit immeuble est resté jusqu'à la fin de l'année 1979 dans le patrimoine de l'entreprise et que l'Administration n'était pas en droit d'imposer la plus-value résultant d'un prétendu transfert dans son patrimoine privé ; qu'il suit de là que les plus-values réalisées par l'entreprise individuelle en liquidation à l'occasion de la vente par appartements de l'immeuble relevaient non du régime défini à l'article 35 A du code mais du régime des plus-values professionnelles* ».

238-concl. Olivier Fouquet, sous l'arrêt Maillard précité.

239-CE 24 janvier 1966, n°51846, Dupont 1966 p.123 ; CE 4 mai 1966, n°57056, DF 1966 n°24, comm. 599 Dupont 1966 p.342.

reconstruction, applicable en matière de revenus fonciers et de TVA<sup>240</sup>.

*d) Les faux transferts de patrimoines*

Certaines situations provoquent un certain désarroi du fiscaliste. Elles semblent procéder de confusions. Voici deux situations paradoxales.

Comment expliquer la décision a priori surprenante du Tribunal Administratif de Besançon du 2 juin 2005<sup>241</sup>, affaire Guichard. Cette décision ne semble pas avoir été frappée d'appel.

Un médecin généraliste exerce son activité au sein d'une société civile professionnelle (SCP) ce qui est relativement courant. Il est donc imposable au titre des bénéfices non commerciaux (BNC) pour sa quote-part des résultats de la SCP en application de l'article 8 du CGI. Mais dans le même temps l'article 151 nonies du CGI considère que les parts qu'il détient dans la SCP, constituent un élément d'actif affecté à l'exercice de sa profession. Ce médecin vient à quitter la SCP, ce qui entraîne l'annulation d'une partie de ses parts, lesquelles représentaient l'apport de son droit de présentation de sa clientèle. Le médecin poursuit cependant son activité professionnelle, dans la même commune relève le jugement.

La cessation d'activité professionnelle de l'associé dans la société se traduit selon l'administration fiscale par le transfert dans son patrimoine privé des droits sociaux, transfert qui doit entraîner la taxation des plus-values. En outre, le jugement précise que certaines parts se sont trouvées annulées par son départ. Il en va ainsi des parts représentatives de l'apport du droit de présentation de la clientèle : le retrait du praticien impose de considérer que ce droit de présentation n'appartient plus à la société d'exercice, mais au praticien directement. Le jugement laisse entendre que toutes les parts ne sont pas annulées. Cela signifie-t-il que l'intéressé a conservé une participation dans la société, qui serait ainsi devenu pour lui une sorte de société de moyens ? Nous ne le savons pas. Or, l'intéressé n'a pas cessé son activité professionnelle, puisqu'il continue d'exercer, seul, son activité de médecin généraliste, dans la même commune, ce qui laisse entendre qu'il conserve sa clientèle. L'intéressé reste imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, pour la même activité.

Le Tribunal juge alors que les parts de la SCP « *ne peuvent être regardées comme ayant été*

---

240-Voir par exemple pour la transformation d'un hôtel en appartements, opération jugée comme ne constituant pas une opération de reconstruction CE 7e et 8e ss-s., 7 décembre 1987, n°67252, RJF 2/88 n°184, et au même numéro de la RJF plusieurs décisions relatives aux travaux déductibles des revenus fonciers et travaux de reconstruction CE 7e et 8e ss-s., 7 décembre 1987, n°70406, aménagements de cuisines ; CE 7e et 8e ss-s., 7 décembre 1987, n°73303, réunion d'immeubles mitoyens ; CE 7e et 8e ss-s., 7 décembre 1987, n°58013 et 70619, transformation d'un théâtre en music-hall, etc.

241-TA Besançon, 2e ch., n°02-493, 2 juin 2005, Guichard, DF 30/2005 n°564.

*transférées dans son patrimoine privé à l'occasion de son départ de la SCP, dès lors qu'il a continué son activité professionnelle dans la même commune* ». Aucune plus-value n'est donc imposée<sup>242</sup>.

Cette décision paraît contradictoire avec celle rendue peu de temps auparavant par la Cour Administrative d'appel de Nantes le 15 mai 2001<sup>243</sup> dans une affaire Haudebourg. Dans cette affaire, le couple Haudebourg détenait un fonds de commerce de bar hôtel restaurant dans une société en nom collectif. Pourquoi ce type de montage ? L'arrêt ne donne pas de précision. On peut supposer que le montage procède de l'antériorité, puisque les intéressés avaient acquis les parts de la Snc en 1991, la société ayant elle-même acquis le fonds bien antérieurement. En décembre 1993, la Snc détenue par les époux Haudebourg cède le fonds de commerce, ce qui entraîne l'apparition d'une plus-value calculée entre la valeur de cession et la valeur d'acquisition du fonds par la Snc à l'origine. Cette plus-value se retrouve taxable entre les mains des associés de la Snc, en application de l'article 8 du CGI. Cette société ne détenant que ce fonds, la valeur de ses parts lors de l'acquisition par les époux Haudebourg en 1991 tenait compte nécessairement de la plus-value acquise par le fonds à la date d'acquisition des parts.

Dans ces conditions, la plus-value constatée lors de la vente du fonds et imposée entre les mains des associés contenait la part de la plus-value intégrée dans le prix d'acquisition des parts en 1991. Les associés se voyaient donc taxés sur une plus-value dont ils n'avaient bénéficié, celle résultant de l'augmentation de la valeur du fonds constatée entre son acquisition par la Snc à l'origine jusqu'à l'acquisition des parts par les conjoints Haudebourg en 1991.

Ces derniers ont bien pris conscience de cette difficulté, puisqu'ils ont corrélativement constaté et déclaré une moins-value sur la valeur des parts de la Snc, valeur qu'ils considéraient annulée par suite de la cession de son actif.

Cette moins-value, dont l'existence n'est pas contestée par la Cour ni par l'administration fiscale, correspond à la plus-value acquise par le fonds entre la date d'acquisition initiale par la

---

242-Le jugement se fonde sur la poursuite de l'activité. Il est vrai que le texte de l'article 151 nonies dispose que « IV : Lorsque le contribuable mentionné au paragraphe I cesse d'exercer son activité professionnelle, l'imposition de la plus-value constatée sur les parts dont il conserve la propriété est reportée jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation de ces parts. » Le texte pose donc comme condition de la taxation, la cessation de l'activité professionnelle, condition qui ne se trouve pas remplie en l'espèce, l'intéressé poursuivant son activité dans la même commune, et sans doute comme nous le notions, avec une participation dans la société. Mais également, ce texte prévoit la conservation des parts de la société, ce qui n'est manifestement pas le cas ici, du moins pour partie d'entre elles.

243-Caa Nantes 1e ch., 15 mai 2001 n°97-1721, *Haudebourg*, RJF 10/01 n°1190.

Snc et la date d'acquisition des parts de la Snc par les époux Haudebourg. Les intéressés demandaient que la plus-value constatée dans la Snc lors de la vente du fonds, imposable dans le cadre des BIC, soit diminuée de la moins-value constatée sur les titres de la Snc, constitutifs d'éléments d'actif du patrimoine personnel, affectés à l'exercice d'une profession.

La Cour a refusé cette imputation, considérant que la plus-value réalisée par la société ne peut être compensée par une moins-value réalisée par les associés<sup>244</sup>.

Pourquoi cette différence entre les deux décisions ? Dans la première, aucune plus-value n'est taxable, alors que dans la seconde, les associés se trouvent imposés sur la plus-value acquise par le fonds avant qu'ils n'en prennent l'exploitation directe, ce qui semble constituer une injustice.

Dans le premier cas, celui du médecin retrayant, la société personne morale s'efface devant la poursuite de l'activité. Il est vrai cependant que l'intéressé disposait déjà d'un « patrimoine professionnel » par la détention des parts de la SCP, et que son retrait et la poursuite de l'activité à titre individuel n'a fait que « réactiver » ce patrimoine professionnel.

Dans l'autre cas, c'est bien la société de personnes, la Snc, qui vend son fonds de commerce, et les associés qui n'exerçaient d'autre activité que celle provenant de la Snc, ont cessé toute activité professionnelle de cette nature. Leur « patrimoine professionnel » privé, celui constitué par les parts de la Snc, disparaissait, en provoquant une moins-value dont ni l'administration, ni la Cour ne contestaient l'existence et le montant. C'est la compensation entre la plus-value réalisée par la Snc, mais taxée entre les mains des associés, et la moins-value réalisée par les associés qui est refusée. Le motif du refus est sibyllin : « *qui ne peut par suite, être compensée* ». Par suite de quoi ?

### ***E - L'impossibilité de relier la cédula au sens classique à l'imposition du revenu***

Au terme de ce rapide examen, il faut constater que l'impôt sur le revenu qui, dans son acception simple, apparaît comme l'impôt frappant les revenus d'un patrimoine, au sens civil

<sup>244</sup>-Considérant « *que cette moins-value réalisée personnellement par M et Mme Haudebourg le 30 décembre 1993, et qui ne peut, par suite, être compensée par la plus-value réalisée par la société, ne pourrait, en application des dispositions précitées de l'article 39 quindecies 2 du CGI s'imputer que sur les plus-values à long terme réalisées au cours de dix exercices suivants ; que les requérants ne peuvent, dès lors, demander que la plus-value précitée, imposable entre leurs mains en application de l'article 8 du CGI, soit diminuée du montant de la moins-value susmentionnée* ». Arrêt Haudebourg, id.



du terme, est très loin de cette réalité.

Frappant une situation collective, puisqu'il s'agit à l'origine de famille, aujourd'hui, une cellule que l'on peine à qualifier de familiale, il se calcule à partir de divers sous-patrimoines, après une distinction artificielle entre revenus professionnels et revenus non professionnels.

Le mode de détermination des sous-patrimoines professionnels est difficile à préciser. La théorie du bilan aurait pu nous aider pour les BIC. Mais la jurisprudence prône la liberté d'affectation à ce bilan, des biens utilisés par l'exploitant, en fonction de décisions de gestion. Cependant, cette liberté est limitée, puisque certains biens, comme le fonds de commerce, sont obligatoirement considérés comme faisant partie de l'actif professionnel, mais pas le droit au bail. Il en va de même des dettes, dont la liberté d'inscription est la règle, ce qui permet de rejeter la déduction d'une dette ou de ses intérêts lorsqu'elle ne figure pas au bilan<sup>245</sup>.

Tout cela paraît confus, et dénué de fil conducteur. La notion de cédula, comprise comme la catégorie d'un revenu partiel, destinée à s'agréger au revenu global, apparaît d'aucun secours. Pire, la confusion des genres, l'imprécision des notions utilisées, conduit à s'interroger sur la définition même du revenu imposable, puisqu'il s'agit de frapper le revenu, selon la définition de cet impôt donnée par l'article 13-1 du CGI. Empiriquement, praticiens, juristes, magistrats, administration, savent de quoi l'on parle lorsque l'on aborde l'impôt sur le revenu. Mais en donner une définition est autre chose<sup>246</sup>. Plus encore, la notion de contribuable est rendue confuse par le concept de foyer fiscal. Comment, dans ces conditions, parvenir à expliquer de façon claire les règles d'assiette de l'impôt, si l'on ne peut définir clairement ni le contribuable concerné, ni les biens frappés de l'impôt<sup>247</sup> ? Et surtout, comment éviter les divergences d'appréciation d'une situation fiscale, entre fisc, contribuable, tribunaux, lorsqu'il n'est pas possible d'en poser la définition ?<sup>248</sup>

Pourtant, le raisonnement empruntant une idée de cédula semble se maintenir. Mais que

---

245-CE 8e et 9e ss-s., 10 décembre 1999, n°164982, *Freulon*, *RJF* 2/2000 n°168 ; ou encore CE 7e et 9e ss-s., 18 mars 1983, n°33032, *DF* 1983 n°39 comm. 1726 ; *RJF* 5/83 p.281.

246-La doctrine rappelle qu'il n'existe pas de définition légale du revenu. Voir par exemple, Jean Lamarque, Olivier Négrin, Jean-Marc Ayrault, *Droit fiscal général*, Lexisnexis 2012 n°1270, ou Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, Dalloz 6e édition n°78, pour ne citer que ces deux sources.

247-Faut-il encore rappeler ce que nous disions en introduction : il n'existe pas à notre connaissance, d'ouvrage de fiscalité abordant de façon synthétique les règles d'assiette de l'impôt sur le revenu. Il est de tradition d'aborder l'étude de chaque cédula, avec ses particularités, sans chercher à mettre en valeur des règles communes.

248-Nous n'avons pas, volontairement, abordé l'étude des contributions sociales, dont la CSG. Or, il s'agit d'un impôt frappant les revenus, dont l'avenir est appelé à se développer, voire à absorber par fusion, l'impôt sur le revenu classique : voir par exemple, Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ 2010 p.73.

signifie alors la cédule ? Est-ce toujours une catégorie de revenu, ou par extension, une catégorie fiscale ? Mais qu'est-ce que cette notion alors comprend ? Cette situation paradoxale ne se limite malheureusement pas à l'impôt sur les revenus. Elle peut être mise en évidence dans les impôts sur le capital, et plus particulièrement l'impôt sur la fortune.

## **§ 2 - La cédule-catégorie dans l'impôt sur la fortune**

L'impôt sur la fortune frappe le patrimoine d'un foyer fiscal, sans lien nécessaire avec la pleine propriété. L'exonération de l'outil professionnel notamment conduit à dissocier plusieurs catégories.

Ce type d'impôt apparaît en France en 1982 avec l'Impôt sur les grandes fortunes (IGF). Les débats sur cet impôt sont anciens, et l'on remarquera avec intérêt que la réforme Caillaux en 1914 prévoyait, avec l'impôt sur le revenu, une taxe annuelle sur la fortune, qui devait compléter les droits de succession rendus progressifs en 1901. Il s'agissait d'un impôt général, déclaratif, progressif et personnalisé. L'impôt devait porter sur la fortune immobilière et mobilière des personnes résidant en France, réserve faite des biens qu'ils possédaient à l'étranger. Les non-résidents devaient être assujettis à l'impôt pour la partie de leurs biens qu'ils possédaient en France. L'évaluation des biens devait obéir aux mêmes règles que celles prescrites pour l'application des droits de mutation à titre gratuit. L'impôt devait prendre en compte la situation familiale du contribuable. Ce projet fut interrompu par l'assassinat de M. Calmette par l'épouse de M. Caillaux, qui l'obligea à démissionner<sup>249</sup>.

Cet impôt verra donc le jour en France en 1982, non sans que des projets fussent étudiés auparavant, de tous bords politiques. En 1982, après la victoire de la gauche et l'arrivée de François Mitterrand à la présidence de la République, l'impôt sur les grandes fortunes fut établi, dans un climat passionnel, conflictuel et idéologique. Cet impôt conserve toujours aujourd'hui les traces des circonstances de son établissement en France, et malgré sa suppression en 1986 pour être remplacé en 1989 par l'Impôt de solidarité sur la fortune (ISF), actuellement en vigueur, reste toujours l'objet d'une forte contestation.

Au-delà de ces considérations historiques, nécessaires pour en comprendre le fonctionnement, la structure fiscale de cet impôt présente, au regard de sa compréhension pour le fiscaliste, des caractéristiques surprenantes. Ce dernier découvre la présence d'une multitude de blocs,

---

249-Jacques Grosclaude, *JCP Impôt sur la fortune* 01/01/2001 fascicule 15.

formant l'imposition du patrimoine, révélant l'existence de cédules-catégories dont la justification sur la base de concepts privatistes est privée de sens.

### **A - L'impossibilité de préciser la notion de fortune au travers du patrimoine civil**

A priori, la définition de la fortune, objet de l'impôt, paraît évidente : ne s'agit-il pas du patrimoine civil ? Certes, mais le patrimoine de quelle personne ?

On retrouve dans l'ISF, la même notion d'imposition familiale que pour l'impôt sur le revenu : l'impôt sur la fortune frappe un patrimoine collectif, composé de la réunion du patrimoine de chaque membre d'une famille, conjoints, enfants mineurs. Mais l'ISF va au-delà.

Il est utile de rappeler à nouveau que l'IGF fut le premier texte fiscal à reconnaître l'existence du concubinage. L'article 885 E, dont la rédaction actuelle n'a pas fondamentalement variée, dispose en effet que<sup>250</sup> : « Dans le cas de concubinage notoire, l'assiette de l'impôt est constituée par la valeur nette, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant à l'un et l'autre concubin et aux enfants mineurs mentionnés au premier alinéa. »

L'impôt sur la fortune frappe donc les biens appartenant aux « concubins notoires ». A l'époque, il s'agissait d'éviter une possible évasion fiscale par de faux divorces. Aujourd'hui, cette notion prend un tour différent avec l'évolution des mœurs et la régression de la famille traditionnelle. Dans ces conditions, l'impôt a été étendu aux biens détenus par les partenaires d'un PACS (Article 885 A).

On retrouve donc sensiblement les mêmes problématiques qu'en matière d'impôt sur le revenu, avec la nuance, soulignée par un auteur<sup>251</sup>, relative à la notion de notoriété dans le concubinage, mais qui ne semble pas, en pratique, soulever de difficultés particulières.

Au niveau de ce « foyer fiscal », quels sont les biens à prendre en compte pour asséoir l'impôt ? En d'autres termes, quelle est la définition de la « fortune », puisque c'est d'elle qu'il s'agit dans le titre même de l'impôt ?

On fera allusion aux débats des économistes sur la différence entre « capital » et « fortune »,

---

250-Texte de l'article 885 E dans sa version originale créée par la loi n°81-1160 du 30 décembre 1981, art. 3 JORF 31 décembre 1981, en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1982, et abrogée par loi n°86-824 du 11 juillet 1986 - art. 24, JORF 12 juillet 1986, en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1987.

251-Jacky Héraud, *Ces couples déclarés unis par les liens ... de l'impôt : le concubinage en droit fiscal*, étude DF 2008 n°41.

ainsi qu'à ceux relatifs aux moments de l'imposition de la fortune : détention ou transmission. Il paraît utile de citer Dominique de la Martinière<sup>252</sup> : « *le périmètre même de la notion de patrimoine est contesté. On comptera seulement l'actif traditionnel, c'est-à-dire les biens transmissibles ou cessibles. Mais on pourrait inclure les droits théoriques à la retraite puisque, selon les calculs de la Direction de la Prévision, le capital retraite des ménages représente deux fois leur capital financier... De la même façon, on pourrait envisager de retenir le patrimoine humain, notamment le capital culturel hérité ou accumulé qui est une véritable déterminante des inégalités* ».

Le droit fiscal positif prend une position pragmatique au-delà de ces débats, puisqu'il définit l'assiette de l'impôt sur la fortune comme étant constituée « *par la valeur nette, au 1er janvier de l'année, de l'ensemble des biens, droits et valeurs imposables appartenant aux personnes visées à l'article 885 A, ainsi qu'à leurs enfants mineurs lorsqu'elles ont l'administration légale des biens de ceux-ci* », définition qualifiée de « tautologie » par certains auteurs<sup>253</sup> et que nous pouvons reprendre à notre compte.

Cependant, l'article 885 D donne une piste d'exploration, en précisant que « *l'impôt de solidarité sur la fortune est assis et les bases d'imposition déclarées selon les mêmes règles et sous les mêmes sanctions que les droits de mutation par décès sous réserve des dispositions particulières du présent chapitre.* » Il convient donc d'examiner les règles applicables aux transmissions par décès.

Cependant, l'on s'aperçoit vite que ces règles diffèrent de façon significative sur plusieurs points, les exceptions les plus notables et qui caractérisent l'impôt sur la fortune français, concernant l'exonération des biens professionnels et l'exonération des œuvres d'art et objets d'antiquité.

Il convient donc dans un premier temps, pour fixer l'assiette de l'impôt sur la fortune, de faire un inventaire exhaustif des biens du contribuable, puis à partir de cet inventaire, ôter les biens bénéficiant d'une exonération. Après avoir appliqué une évaluation conforme aux exigences de cet impôt, et si le seuil d'imposition est dépassé, une déclaration doit être déposée accompagnée du paiement de l'impôt, liquidé par le contribuable.

Notre propos n'est pas de faire un exposé des règles relatives à l'assiette de l'impôt sur la fortune, mais de souligner certaines situations, parmi beaucoup d'autres, présentant des

---

252-Dominique de la Martinière : *L'impôt du diable*, Calmann-Lévy 1990, p.97 et 98, cité par Jacques Grosclaude, *JCP* précité.

253-Jacques Grosclaude, id.

caractéristiques particulières, montrant que la première approche de cet impôt, celui frappant un patrimoine, n'est pas une bonne approche. En effet, la fortune imposable semble divisée en blocs de matières, chacune disposant d'un régime particulier d'imposition. La notion de cédule se retrouve donc ici.

### **B - L'impossibilité de justifier l'imposition de l'usufruitier**

L'article 885 G dispose que : « *Les biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour leur valeur en pleine propriété* ». Ce même texte édicte quelques exceptions précises. Or, logiquement, si la fortune est visée par l'imposition, il conviendrait de répartir la taxation entre chacun des détenteurs du bien démembré. Pourquoi donc l'imposition est-elle concentrée sur le seul usufruit, hormis quelques cas particuliers ? L'histoire de ce texte est emblématique du caractère conflictuel de l'impôt sur la fortune, tel qu'il a été institué en France.

En effet, ce texte dès l'origine, fut contesté dans son principe devant le Conseil Constitutionnel sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789, qui prévoit une répartition de l'impôt selon les facultés contributives des citoyens. Or, le Conseil a confirmé la constitutionnalité de cette disposition<sup>254</sup>, justement sur le fondement de l'article 13 de la Déclaration, au motif que « *la capacité contributive se trouve entre les mains, non du nu-propriétaire, mais de ceux qui bénéficient des revenus ou avantages afférents aux biens dont la propriété est démembrée ; que dans ces conditions et compte tenu des exceptions énumérées par le législateur celui-ci a pu mettre, en règle générale, à la charge de l'usufruitier (...) l'impôt sur les grandes fortunes sans contrevenir au principe de la répartition de l'impôt selon les facultés contributives des citoyens, comme le veut l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen* ».

La Cour de Cassation par la suite, a étendu les exceptions au principe de l'imposition de l'usufruitier sur la valeur des biens en pleine propriété, en y faisant figurer l'hypothèse où l'usufruit résulte d'une donation entre époux en présence d'enfants, en application de l'article 1094-I du Code civil<sup>255</sup>. Dès la loi de finances pour 1990, le ministre des finances fit

---

254-Cons. const., n°81-133 D, 31 décembre 1981, *DF* 1982 n°2-3 comm. 90.

255-Cass. com., 18 avril 1989 n°87-16082, *veuve Bergondi*, *DF* 22-23/1989 comm. n°1140 et n°29 comm. 1450, *RJF* 6/1989 n°776.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

compléter l'article 885 G, afin d'interdire la répartition de l'assiette entre nu-propiétaire et usufruitier si le démembrement résulte d'autres dispositions que celles visées par ce texte, et notamment par l'article 1094-I du Code civil, et donnait à ce texte un caractère interprétatif<sup>256</sup>. La Cour de cassation, dans un nouvel arrêt, devait refuser à ce texte son caractère interprétatif<sup>257</sup>. Il en résultait une grande confusion, l'administration ayant invité les contribuables qui avaient appliqué la position de la Cour, c'est-à-dire avaient réparti la base entre nu-propiété et usufruit dans le cas où l'usufruit résultait d'une donation entre conjoints, à rectifier leurs déclarations et en réunissant usufruit et nue-propiété. Or, cette régularisation perdait de sa justification par le refus de la Cour de reconnaître le caractère interprétatif du texte.

Cependant, la loi du 3 décembre 2001<sup>258</sup> modifiait certaines dispositions du droit successoral, et accordait au conjoint survivant des droits en pleine propriété, quels que soient les héritiers du défunt. L'article 757 nouveau du code civil, issu de ce texte, accorde au conjoint survivant un quart en pleine propriété en présence de descendants communs ou non, la moitié en présence d'ascendants privilégiés, la totalité en présence de collatéraux privilégiés. Il permet au conjoint survivant de choisir la totalité des biens en usufruit dans le cas de présence d'enfants communs.

Dans ce dernier cas, l'administration considère que doit s'appliquer la règle de l'imposition de l'usufruitier sur la valeur de la pleine propriété<sup>259</sup>. Elle justifie sa position ainsi : « à législation constante, l'usufruit légal du conjoint survivant résultant de l'application de la nouvelle loi [celle du 3 décembre 2001 n°2001-1135 sur les droits du conjoint survivant] relève du principe de la taxation de la pleine propriété des biens dans le patrimoine de l'usufruitier conformément à l'article 885 G du CGI ». A ce jour, il ne semble pas que cette position ait été contestée.

La justification de l'imposition de l'usufruitier a dû être développée compte-tenu de la contestation dont on a rapidement rappelé les épisodes.

L'épisode de l'usufruit résultant de la situation du conjoint survivant vient d'être invoqué. L'imposition de l'usufruitier a également été présentée comme une mesure visant à lutter

---

256-Loi n°89-935 du 29 décembre 1989, article 10.II *DF* 1990 n°2-3 comm. 54.

257-Cass. com. 7 avril 1992, n°89-20418, *Mme Pavie*, *JurisData* 1992-000924, *JCP* 2 1992 n°41 p. 219, note David.

258-Loi n°2001-1135 du 3 décembre 2001.

259-Instruction 23 février 2004, BOI 7 S-2-04, *DF* 2004 n°12 instruction 13118.

contre la fraude et l'évasion fiscale. L'administration indique en effet<sup>260</sup>, que si aucune mesure spécifique n'avait été adoptée, ce démembrement du droit de propriété aurait été un moyen facile d'éluider l'impôt sur la fortune, en fractionnant son patrimoine par le transfert de la nue-propriété de ses biens à ses héritiers présomptifs.

Cette justification a entraîné le dépôt d'un projet de loi visant à déjouer certains montages visant à réduire la charge de l'impôt, au moyen d'un démembrement temporaire du bien. L'usufruit peut en effet être donné temporairement à un héritier présomptif. Si le patrimoine de celui-ci est inférieur au seuil d'imposition, le bien devient ainsi non imposable dans sa totalité. L'usufruit peut également être consenti à titre gratuit à un organisme d'utilité publique qui tire ainsi les revenus du bien. L'assujetti à l'ISF réalise une œuvre avec un avantage fiscal multiplié.

Ces motifs avaient incité le gouvernement à insérer un article dans le projet de loi de finances pour 1999 prévoyant que *« les biens ou droits dont la propriété est démembrée sont compris, pour leur valeur en pleine propriété, dans le patrimoine de la personne qui a constitué sur ces biens un usufruit ou un droit d'usage ou d'habitation accordé à titre personnel »*

Ce texte a été censuré par le Conseil Constitutionnel<sup>261</sup>, qui pouvait difficilement se déjuger par rapport à sa décision du 31 décembre 1981 : l'impôt devant être assis sur les facultés contributives, et ces facultés étant mesurées par la perception du revenu, c'est à l'usufruitier qu'il appartient de supporter l'impôt sur la fortune, quelles que soient les causes du démembrement, et sauf exceptions légales.

Il reste donc possible de constituer des usufruits temporaires, permettant de faire échapper la nue-propriété des biens à l'impôt sur la fortune. Dans tous les cas, ce transfert temporaire devra être motivé par des considérations autres que fiscales, à défaut de quoi l'administration pourra toujours utiliser la procédure de répression de l'abus de droit, ou plus récemment, la notion de fraude à la loi.

Ainsi, il semble que ce n'est plus une fortune, au sens statique, qui soit taxée, mais bien le revenu, potentiel ou réel, produit par cette fortune, qui soit l'objet de la taxation. Ou peut-être, plus exactement, ce serait la source d'un revenu qui serait taxée, en fonction justement de la possibilité d'obtenir un rendement de cette fortune. En tout état de cause, il n'est plus question d'un patrimoine au sens brutalement civil du terme, ensemble de biens et de droits, mais du

---

260-Doc. adm. DGI 7 R-3212 § 18 et 7 S-3212 § 35.

261-Cons. const., 29 décembre 1998, n°98-405, JO 1er décembre 1998.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

patrimoine en tant qu'ensemble de biens susceptibles de constituer la source d'un revenu. C'est du moins ce que semble affirmer le Conseil Constitutionnel<sup>262</sup>.

Par contre, la taxation de la totalité de la valeur du bien entre les mains d'un titulaire d'un droit d'usage ou d'habitation pose de nombreuses questions.

Selon l'article 885 G du CGI, « *les biens ou droits grevés d'un usufruit, d'un droit d'habitation ou d'un droit d'usage accordé à titre personnel sont compris dans le patrimoine de l'usufruitier ou du titulaire du droit pour leur valeur en pleine propriété* ». Les biens grevés d'un droit d'habitation ou d'usage sont traités de la même façon que ceux faisant l'objet d'un démembrement entre l'usufruit et la nue-propriété.

Or, le droit d'usage ou d'habitation conféré à titre personnel ne permet pas, en principe, de dégager un revenu du bien.

Le Conseil des Impôts<sup>263</sup> a bien analysé cette difficulté. Selon le Conseil, l'assimilation du droit d'usage et d'habitation à l'usufruit pose un problème, « *dès lors que son titulaire, à la différence de l'usufruitier, ne peut percevoir aucun revenu de ce bien* ».

Curieusement, il semble que les droits d'usage et d'habitation n'aient pas suscité de débats particuliers, ni de contentieux. L'administration a commenté ces dispositions, notamment pour justifier leur absence d'application aux droits d'usage collectifs (droit d'affouage, droit de pacage, droit de pâturage par exemple), ainsi qu'aux logements de fonction attribués à certains fonctionnaires ou certains élus.

En ce qui concerne le conjoint survivant, qui peut bénéficier d'un droit d'habitation temporaire ou définitif, l'administration précise qu'en cas de droit temporaire d'un an prévu par l'article 763 du code civil, ce droit n'entre pas dans l'assiette de l'impôt, et les propriétaires peuvent appliquer un abattement de 20% sur la valeur du bien qui entre dans leur base d'imposition. Dans le cas où le conjoint opte pour un droit d'habitation définitif, il doit intégrer la totalité de la valeur du bien dans sa fortune imposable<sup>264</sup>.

Or, et le Conseil des impôts le confirme, comme il vient d'être dit, le droit d'usage ou d'habitation ne transfère aucune faculté contributive afférente au bien, à son titulaire. On peut même avancer qu'il supprime à ce bien toute faculté contributive, car aucune exploitation de celui-ci n'est possible, notamment par bail.

Cette question rejoint celle, plus générale, de la possibilité d'imposer la valeur d'un bien non

---

262-Dans sa décision du 31 décembre 1981 précitée.

263-Cité par Jacques Grosclaude dans le *JCP Impôt sur la fortune* fasc. 15 n°57.

264-Instruction du 23 février 2004 BOI 7 S-2-04, *DF* 2004 n°12, 12118.



productif de revenu. Ainsi, la question se pose de l'imposition d'un immeuble vacant ne trouvant aucun preneur, ou des actions ne produisant aucun dividende. Si l'on se réfère à la décision du conseil constitutionnel, ces biens pourraient être exonérés dans ces circonstances, car ce n'est pas la simple détention du bien qui justifie l'imposition, mais le fait qu'ils ne dégagent aucune capacité contributive.

Or, comment justifier l'imposition d'un bien qui par hypothèse ne peut produire de revenu, comme le bien frappé d'un droit d'usage ou d'habitation ?

Le débat a été récemment tranché par le Conseil Constitutionnel dans une décision du 29 septembre 2010, Mathieu<sup>265</sup>. Le Conseil Constitutionnel juge qu'avec l'ISF, « *le législateur a entendu frapper la capacité contributive que confère un ensemble de biens ou de droits ; que la prise en compte de cette capacité contributive n'implique pas que seuls les biens productifs de revenus entrent dans l'assiette de l'ISF* ». Même les biens non productifs de revenus sont à comprendre dans l'imposition sur la fortune. Mais alors, ne faut-il pas comprendre dans l'assiette de cet impôt des biens démontrant une réelle capacité contributive, comme les œuvres d'art ou les biens professionnels<sup>266</sup> ?

L'imposition de la valeur de la totalité du bien entre les mains de l'usufruitier emporte des conséquences a priori surprenantes. Un arrêt récent de la Cour de Cassation du 31 mars 2009 Theiller, en donne une illustration<sup>267</sup>. Dans cette affaire, Monsieur Theiller avait acquis le 30 octobre 1992, la nue-propriété d'un bien immobilier, dont l'usufruit appartenait à une personne morale. Cette acquisition, ainsi que les travaux entrepris sur le bien, ont été financés par un emprunt dont le capital a été déduit par Monsieur Theiller et Madame Beauvoir, de l'actif taxable à l'ISF, pour les années 1994 à 1997. Sans doute s'agissait-il de « concubins notoires ». L'administration fiscale remet en cause cette déduction, en soutenant que l'application de l'article 885 G du CGI entraînait l'exonération de la nue-propriété. Le passif grevant un bien

---

265-Cons. const., 29 septembre 2010, n°2010-44, QPC, *Mathieu*, DF 2010 n°40 act.379. ; E De Grouy-Chanel et A.-S Le Bris *La décision n°2010-44 QPC du Conseil constitutionnel : réflexions sur la notion de faculté contributive*, DF 2011 n°9 étude 230.

266-Olivier Fouquet, *L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ?* DF 42/2010 act.398. L'auteur commentant la décision du Conseil Constitutionnel du 29 septembre 2010 constate que l'on revient ainsi aux sources de l'IGF et de l'ISF : « *C'est un impôt sur le patrimoine qui inclut tous les biens, droits et valeurs possédés sans distinction. En fait, la philosophie de cet impôt a été faussée par les taux excessifs applicables à une assiette comprenant aussi bien des biens productifs que non productifs de revenus* ». L'auteur propose alors, dans la logique de ce type d'impôt, de revenir à une assiette large, quitte à reconsidérer certaines exonérations telles celles des œuvres d'art ou des biens professionnels. Pourquoi pas ? Tant qu'à taxer la fortune, allons au bout des choses !

267-Cass. com., 31 mars 2009, n°08-14.845, *Theiller et Beauvoir*, DF 23-2009 comm. 358, note Sandrine Quilici.

exonéré ne peut être déduit. Cette solution se dégage du texte des articles 768 et 769 du CGI auxquels renvoie l'article 885 D. Ces textes disposent que les dettes contractées pour l'achat de biens exonérés ou dans l'intérêt de tels biens sont imputées en priorité sur leur valeur.

Le Tribunal de Grande Instance et la Cour d'appel de Nancy ont suivi le raisonnement de l'administration et confirmé le redressement. La Cour de Cassation casse l'arrêt d'appel dans une suite d'attendus lapidaires, retenant que le bien grevé d'un usufruit n'est pas, en tant que tel, exonéré d'impôt sur la fortune, ce qui rend déductible le passif qui le frappe<sup>268</sup>.

Le commentateur de cette décision approuve cette décision<sup>269</sup>. Il note que la nue-propriété n'est pas un bien exonéré, d'une part parce qu'elle n'est pas citée dans la liste des biens exonérés, mais surtout parce qu'elle est expressément imposée, puisqu'elle est rattachée à l'usufruit et taxée entre les mains de l'usufruitier comme on vient de le voir. « (...) si le nu-propriétaire n'est pas, sauf exceptions, imposé à l'ISF, c'est seulement en application d'une règle d'assiette qui tient compte de sa capacité contributive et en aucun cas du fait d'une exonération ».

Dans l'affaire jugée, en fait, l'usufruit n'était pas taxé à l'ISF, dès lors qu'il appartenait à une personne morale<sup>270</sup>. Ceci n'empêche pas cependant la déduction du passif pour le nu-propriétaire, la nue-propriété devant être, toujours selon le commentateur de l'arrêt, appréhendée indépendamment de l'usufruit. Le commentateur justifie cette solution par un raisonnement qui ne nous convainc pas. Ce raisonnement part de la constatation que l'article 768 du CGI, qui précise les conditions de déduction d'une dette de l'ISF, ne pose aucune condition particulière qui serait propre au démembrement de propriété. Le transfert de la totalité de la valeur du bien imposable entre les mains de l'usufruitier n'emporte pas transfert du passif, ce qui s'expliquerait par le fait que seules les dettes personnelles du redevable sont déductibles. Or et par hypothèse, la dette du nu-propriétaire n'est pas personnelle à l'usufruitier. L'on se trouve en présence de deux droits réels concurrents compris dans le patrimoine respectif de l'usufruitier et du nu-propriétaire.

Cette situation emporterait, selon le commentateur de l'arrêt, d'autres conséquences. Si le bien

---

268-« Attendu que pour rejeter cette demande [la demande du contribuable, relative à la déduction de la dette], l'arrêt retient que les dettes contractées pour l'achat de biens exonérés ou dans l'intérêt de tels biens doivent être imputés en priorité sur la valeur desdits biens, et que la nue-propriété litigieuse constitue effectivement un bien exonéré par le jeu de l'article 885 G du Code général des impôts ; Attendu qu'en statuant ainsi, alors que le bien grevé d'usufruit étant, pour l'impôt de solidarité sur la fortune, compris dans le patrimoine de l'usufruitier pour sa valeur en pleine propriété, il ne constitue pas un bien exonéré, la cour d'appel a violé les textes susvisés ; », Cass. com. Theiller précité.

269-Sandrine Quilici, id.

270-Ou plus exactement, il entre dans la valeur des titres de la personne morale, titres taxables à l'ISF entre les mains de l'associé, si celui-ci dispose d'un patrimoine excédant le seuil d'imposition.

est exonéré en raison de sa nature, tel les objets d'antiquité, le nu-proprétaire ne pourrait déduire le passif afférent. Mais si le bien est exonéré en raison de la personne de l'usufruitier, tel un bien constituant pour ce dernier un bien professionnel, ou simplement parce que l'usufruitier n'atteint pas le seuil d'imposition, le nu-proprétaire qui ne remplirait pas les conditions pour bénéficier du régime de faveur des biens professionnels, ou dépasse le seuil d'imposition, devrait pouvoir, contrairement à l'usufruitier, directement déduire de son actif taxable la dette d'emprunt souscrite en vue de l'acquisition de son droit. *« Le nu-proprétaire, en tant que titulaire d'un droit réel sur la chose comprise dans son patrimoine, doit se voir appliquer à défaut de dérogation expresse, l'ensemble des règles permettant d'asseoir l'ISF sans que l'on puisse lui opposer la situation de l'usufruitier ».*

Il s'agit donc d'un raisonnement strictement basé sur la notion de patrimoine, dans lequel on considère les deux droits, l'usufruit et la nu-proprété, comme constituant un bien affecté à un patrimoine.

Ce raisonnement est juridiquement exact. Mais il est incohérent par rapport à la position fiscale comprenant la totalité de la valeur du bien dans l'assiette taxable de celui qui a les facultés contributives pour payer l'impôt. Or, l'ISF n'est-il pas directement une charge liée à ce bien, usufruit et nue-proprété comprises ? Comment alors concilier imposition de l'actif complet entre les mains de l'usufruitier et déduction du passif entre celles du nu-proprétaire ? Le raisonnement proposé ne semble pas satisfaisant, car il ne paraît pas cohérent avec la recherche de la capacité contributive du contribuable, défendue dans la légitimation de l'imposition de l'usufruitier. L'administration fiscale a précisé, en justifiant l'imposition de l'usufruitier sur la totalité de la valeur du bien, que les parties pouvaient librement convenir d'une répartition entre elles de la charge de l'impôt. Si le passif du nu-proprétaire était déduit de l'actif taxé entre les mains de l'usufruitier, la même solution pourrait être envisagée. Elle lierait dans ces conditions, capacité contributive et imposition d'une valeur nette, passif afférent au bien déduit.

A ce niveau de notre exposé, il nous faut constater le caractère contradictoire de cette solution.

### **C - L'impossibilité de justifier de l'exonération des biens professionnels**

L'exonération des biens professionnels constitue, avec celle des œuvres d'art et objets d'antiquité, une curiosité de l'impôt sur la fortune français. Car ces exonérations mettent à mal

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

la justification de cet impôt, telle qu'elle est invoquée par ses partisans, dans deux des principaux arguments. Selon ces derniers, en premier, l'impôt sur la fortune provoquerait un accroissement de la productivité du capital dès lors que les assujettis seraient encouragés à améliorer le rendement de leur capital pour au moins payer l'impôt ; en second, il permettrait de taxer des revenus non monétaires, tels ceux découlant de la possession d'œuvres d'art, d'objets précieux. Or justement, ces deux considérations sont mises à mal par l'exonération du capital professionnel et des biens précieux !<sup>271</sup>

Il n'est pas dans notre propos d'entrer dans le détail du mécanisme d'exonération des biens professionnels, au demeurant relativement complexe, notamment en matière de groupes de sociétés. Nous soulignerons simplement certains aspects particuliers, pour en montrer le caractère paradoxal au regard de notre étude.

### ***1 - L'exonération des biens professionnels, rupture de l'unicité du patrimoine des personnes physiques***

L'exonération de l'outil professionnel, par essence, brise l'unicité du patrimoine. Elle conduit en effet, à extraire du patrimoine taxable du groupe de personnes physiques que constitue la « famille fiscale », des biens affectés à une activité qualifiée de professionnelle. Il faut donc effectuer un tri dans l'inventaire des biens, et justifier pour chacun un emploi professionnel nécessaire à l'exonération.

Mais il convient préalablement de définir le bien professionnel. Les articles 885 N, O et O bis définissent deux grandes catégories de biens professionnels : ceux dépendant d'une exploitation individuelle, et les parts ou actions de sociétés.

Nous avons vu qu'au niveau de l'impôt sur le revenu, de savantes constructions ont été mises en place, tant par la loi que par la jurisprudence, pour déterminer l'actif professionnel afférent à l'entreprise individuelle. Nous pourrions nous attendre à l'application directe de ces règles en

---

271-Les deux exonérations proviennent en outre d'interventions au plus haut degré de l'Etat au cours de la création de l'IGF en 1982, ce qui contribue à la contestation de cet impôt, l'exonération des œuvres d'art résultant d'un amendement du gouvernement, et l'exonération des biens professionnels d'une décision de l'exécutif à son plus haut niveau. En effet, le texte voté par les parlementaires prévoyait bien la taxation de l'outil de travail, avec cependant un plafond majoré et une possibilité de réduction d'impôt par réinvestissement dans l'entreprise. Une décision du gouvernement prise en contrariété flagrante avec la loi, a prononcé l'exonération des biens professionnels, exonération validée par la loi de finances qui suivit. Il n'empêche que la répartition constitutionnelle des pouvoirs a bien été violée à cette occasion, sans que les contribuables s'en émeuvent, bien évidemment. Il est vrai qu'on a pu dire à cette époque que le juridiquement correct pouvait s'effacer devant le politiquement majoritaire. Voir à cet égard, Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Litec/Lexisnexis 2011, n°1641.

matière d'impôt sur la fortune. Las, les règles en matière d'impôt sur la fortune ignorent superbement ces constructions<sup>272</sup>. Les principes de détermination de l'actif professionnel pour l'assiette des revenus professionnels sont ignorés. Pire, la définition légale paraît nettement plus restrictive qu'en ce qui concerne les revenus professionnels. Elle est également plus imprécise et source de nombreux contentieux.

La notion d'exercice d'une profession, par elle-même, ne correspond pas aux catégories de l'impôt sur les revenus. Ainsi, peuvent être taxés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC), ceux provenant d'activités assimilées, comme les opérations de bourse effectuées à titre habituel, sans que l'activité soit considérée comme professionnelle. Sont ainsi exclues de la qualification d'activité professionnelle pour l'impôt sur la fortune, la location d'immeubles nus (sauf dans certains cas particuliers), ou la location de fonds de commerce (location-gérance), là encore sauf cas particulier, et notamment si les parts de la société d'exploitation preneuse constituent des biens professionnels. Les loueurs en meublé bénéficient d'une disposition particulière<sup>273</sup>. Dans ces conditions, les biens bénéficiant de l'exonération des biens professionnels ne sont pas retenus de façon identique, à ceux figurant dans l'assiette des revenus professionnels<sup>274</sup>.

Une attention particulière doit être apportée sur la trésorerie, puisque la documentation

---

272-L'article 885 N définit les biens exonérés de l'entreprise individuelle ainsi : « *Les biens nécessaires à l'exercice, à titre principal, tant par leur propriétaire que par le conjoint de celui-ci, d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale sont considérés comme des biens professionnels.* »

273- L'article 885 R les visent particulièrement et prévoit qu'ils relèvent de l'exonération des biens professionnels qu'à condition de réaliser plus de 23.000 euros de recettes annuelles et un revenu supérieur à 50% du total des revenus professionnels et salariaux, pour l'imposition des revenus 2010.

274-Documentation de base, 7 S 3314 au 1er octobre 1999 précise : « *La jurisprudence du Conseil d'État reconnaît à l'exploitant individuel la liberté d'inscrire ou non au bilan de son entreprise, les biens dont il est propriétaire. Par suite, si le défaut d'inscription d'un bien au bilan d'une entreprise ou sur l'état en tenant lieu conduit à présumer que ce bien n'a pas un caractère professionnel - tout au moins lorsqu'il s'agit de biens autres que ceux affectés par nature à l'exploitation (exemple : machines d'un industriel) - il demeure que, dans certains cas, peuvent être considérés comme professionnels des biens qui, appartenant à l'exploitant, ne figurent pas au bilan ou sur le document en tenant lieu, mais qui sont nécessaires à l'exploitation au sens indiqué plus haut. Bien entendu, dans ce cas, et à défaut d'affectation par nature à l'exploitation, il appartient aux intéressés d'apporter la preuve de ce lien de nécessité et de l'utilisation effective du bien pour les besoins de l'exploitation.*

*En sens inverse, si l'inscription d'un bien au bilan d'une entreprise permet normalement de présumer qu'il s'agit d'un bien professionnel, ce caractère n'est définitivement établi que si le bien en cause est réellement nécessaire à l'exploitation. Doivent donc être qualifiés de biens non professionnels, les biens qui, en dépit de leur inscription au bilan, ne satisfont pas à cette condition.* »

Suit dans l'instruction, un inventaire des biens présumés professionnels, reprenant les grandes rubriques du bilan. Les terres agricoles se voient reconnaître le caractère professionnel, même si l'exploitant a opté pour le maintien de celles-ci « dans son patrimoine privé ». Ce qui est plus intéressant concerne les biens présumés non professionnels. Sont ainsi exclus de l'actif professionnel, même s'ils sont inscrits à cet actif, les immeubles de rapport et les biens somptuaires (dont les charges sont exclues en application de l'article 39-4 du CGI).

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

administrative croit utile de commenter deux arrêts de la Cour de Cassation sur le sujet<sup>275</sup>.

Dans la première espèce, Contant, du 15 juin 1993<sup>276</sup>, le contribuable avait inclus dans ses biens professionnels, le montant des liquidités de son entreprise, du reste bien inscrites à l'actif de celle-ci. La Cour casse le jugement du TGI de Brive la Gaillarde, qui confirmait le caractère de biens professionnels des liquidités de l'entreprise, sur la base de l'absence de nécessité des excédents de trésorerie à l'exploitation<sup>277</sup>. L'administration fiscale considère sans hésitation que cet arrêt confirme sa doctrine, l'autorisant à contester la nécessité de la présence d'un bien pour l'exploitation<sup>278</sup>. Il ne semble pas que la Cour se soit prononcée depuis sur le sujet.

Le second arrêt commenté dans l'instruction précitée, l'arrêt Roudaut du 3 juin 1998<sup>279</sup>, se rapporte au cas où un exploitant retire les liquidités du compte de son entreprise individuelle en vue de placements à caractères privés. La Cour confirme l'exclusion des biens professionnels<sup>280</sup>. Cet arrêt confirme la décision antérieure jugeant que le placement de liquidités ne leur fait pas perdre, de ce fait, leur caractère professionnel<sup>281</sup>. Mais le retrait des fonds pour un placement privé, est exclusif quant à lui, d'une affectation professionnelle.

Cet arrêt présente cependant une particularité. Le contribuable reconnaissait bien le caractère de placement privé de sa trésorerie, dès lors qu'il avait lui-même mentionné ces placements privés dans les biens soumis à l'impôt sur la fortune. Mais il soutenait que cette créance se compensait avec la dette de valeur équivalente qui apparaissait dans le bilan de l'entreprise, du fait du retrait de la trésorerie. Il avait ainsi fait apparaître au passif de son patrimoine personnel, la dette correspondant à l'avance qu'il devait restituer à son entreprise.

La Cour juge qu'il ne peut être admis qu'il existe une créance et une dette réciproques au sein

275-Doc. adm. 7 S-3314 au 1er octobre 1999.

276-Cass. com. 15 juin 1993, *Contant*, RJF 8-9/1993 n°1244.

277-Attendu « qu'en statuant ainsi, sans rechercher si les valeurs litigieuses inscrites au bilan, étaient nécessaires à l'activité de l'entreprise, ce que contestait l'administration des impôts, le tribunal n'a pas donné de base légale à sa décision », id.

278-« Cet arrêt confirme la doctrine administrative (...) selon laquelle l'inscription au bilan ne constitue qu'une présomption simple du caractère professionnel d'un bien et que l'administration peut efficacement combattre cette présomption en démontrant que ce bien n'est pas réellement nécessaire à l'exploitation. Au cas particulier, le service soutenait que le maintien d'une importante trésorerie à l'actif du bilan n'était pas effectivement nécessaire aux besoins de l'activité, et avait refusé la qualification de biens professionnels aux liquidités en cause. », Doc. adm. 7 S-3314 précitée.

279-Cass. com. 3 juin 1998, n°1197, *Roudaut* RJF 8-9/98 n°1039.

280-Attendu que « les juges, après avoir énoncé justement que les liquidités provenant de l'exploitation d'un commerce à titre personnel ne perdent pas leur caractère de biens professionnels par le simple fait qu'elles sont placées en cours d'exercice, dès lors qu'elles restent utilisées pour les besoins de l'exploitation, ont constaté qu'il n'en était pas ainsi en l'espèce, les fonds ayant été appréhendés par le contribuable en vue de placements à caractère privé », Cass. com. *Roudaut* précité.

281-Cass. com. 10 juillet 1989, n°1035, *P. Bordais*, RJF 11/89 n°1291.

du patrimoine unique de l'exploitant, dès lors que « *le régime des biens professionnels en matière d'impôt de solidarité sur la fortune ne prévoit pas une dérogation aux règles du droit civil sur l'unicité du patrimoine* ».

Ainsi, l'invocation de concepts civilistes pour déterminer une base d'imposition, rend la confusion totale : il n'existe qu'un patrimoine civil, mais l'entreprise individuelle dispose d'un patrimoine professionnel, séparé du patrimoine personnel, dont la géométrie varie selon que l'on parle d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur la fortune. La justification donnée par la Cour à sa décision est difficile à admettre. La catégorie, cédule-catégorie, de l'impôt sur la fortune, s'attache parfois à un patrimoine civil, parfois à un ensemble de patrimoines (les couples), retient certains biens, en exclut d'autres, et voudrait appliquer strictement une notion de patrimoine civiliste, ce qui paraît surréaliste dans ces circonstances. Pourquoi vouloir à tous prix justifier une solution fiscale par des concepts civilistes ?

Cette confusion ne s'arrête pas là. En effet, au-delà des personnes physiques, elle atteint le patrimoine des personnes morales.

## ***2 - L'exonération des biens professionnels, rupture de l'unicité du patrimoine des personnes morales***

Aussi étonnant que cela paraisse, les personnes morales ne sont pas soumises à l'impôt sur la fortune. L'article 885 A prévoyant l'impôt sur la fortune ne parle que des personnes physiques. Volontairement, les personnes morales ne sont pas soumises à cet impôt, pour des problèmes de double imposition<sup>282</sup>. Cependant, l'impôt sur la fortune rattrape le patrimoine des sociétés par le biais de la taxation des parts de sociétés appartenant aux personnes physiques.

Mais ces parts de sociétés sont exonérées, lorsqu'elles constituent un bien professionnel<sup>283</sup>.

---

282-Maurice Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 32e édition 2008 n°1064.

283-Brièvement, on rappellera que les parts d'une société peuvent bénéficier de l'exonération des biens professionnels si la société en question exerce une activité de type professionnel, ce qui exclut les sociétés civiles de gestion d'immeubles ou de portefeuille (couramment nommées « holdings passives »). Lorsque la société est du type « société de personnes », les parts sont considérées comme un élément d'actif affecté à l'exercice de la profession et peuvent de ce fait bénéficier de la qualité de bien professionnel, à condition que leur détenteur, personne physique, y exerce son activité professionnelle, à titre principal et de manière effective, et quel que soit le pourcentage de détention. Les modalités d'exonération sont plus complexes pour le cas des sociétés de capitaux soumises à l'impôt sur les sociétés. Peuvent en effet bénéficier de l'exonération, les parts détenues par un dirigeant selon l'énumération de l'article 885 O bis du CGI, exerçant effectivement ses fonctions, donnant lieu à une rémunération normale, représentant plus de 50% des revenus professionnels, et détenant au moins 25% du capital. Ce pourcentage s'apprécie pour les parts détenues directement, par celles détenues par le groupe familial (conjoint, partenaire concubin, ascendants, descendants, frères et sœurs de l'intéressé, son conjoint, partenaire ou concubin), ou indirectement dans une société interposée (un seul niveau d'interposition étant admis). De même et comme précédemment, la société doit exercer une activité

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

Tout irait relativement bien, sans l'intervention de l'article 885 O ter. Ce texte dispose en effet que *« seule, la fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments du patrimoine social nécessaire à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société est considérée comme un bien professionnel. »*

Ce texte oblige donc à franchir la barrière du patrimoine social, dans les deux cas des sociétés de personnes et des sociétés de capitaux, à ouvrir le « contenant », pour analyser le « contenu ». Il faut abolir l'abstraction créée par la notion de patrimoine social, et considérer l'ensemble des objets indivis sous-jacents. Ce texte présente une singularité particulièrement hardie, si l'on veut bien en analyser la portée. En effet, il suppose d'entrer dans le patrimoine de la société, et d'y effectuer un tri au sein des éléments tant actifs que passifs, pour déterminer ceux « nécessaires » à l'activité professionnelle de la société.

Selon quels critères opérer cette distinction ? Les textes ne le précisent pas. Il faut se référer à la doctrine de l'administration fiscale exprimée dans ses instructions, à la jurisprudence et à la doctrine. Pour celle-ci<sup>284</sup>, il convient d'appliquer les mêmes règles que pour les entreprises individuelles. Pour l'administration, *« cette règle de proportionnalité est notamment destinée à éviter, comme dans le cas des entreprises individuelles, des transferts abusifs dans le patrimoine de la société de biens du patrimoine non professionnel du ou des actionnaires les plus importants. En effet, un tel apport est rémunéré par la remise d'actions ou de parts qui, à défaut de la règle de proportionnalité, auraient pu avoir, pour la totalité de leur valeur, la qualité de biens professionnels. »*<sup>285</sup>. L'administration tempère immédiatement ses propos sur les possibilités de transferts abusifs par les associés, dès lors que ces transferts sont moins aisés du fait de l'intervention des règles en matière d'apport en société, de la présence d'associés minoritaires, et surtout des modalités particulières d'imposition des comptes courants d'associés auxquelles il sera fait référence plus bas.

Ceci dit, ce seront, toujours selon l'administration, les règles applicables en matière d'entreprise individuelle qu'il conviendra d'appliquer, sous réserve de certains correctifs, en matière d'immeubles de rapport, immeubles mis à disposition entre sociétés mères et filiales, titres de participation, parts de sociétés auxiliaires de matériel (secteur des travaux publics), titres de placement et liquidités, sauf « transferts abusifs » du patrimoine privé des associés,

---

professionnelle, ce qui exclut les sociétés de gestion de portefeuille (« sociétés holding passives ») et les sociétés de gestion immobilière.

284-Memento pratique Francis Lefebvre 2011, n°72900 ; Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Litec/Lexisnexis 2011 n°1643.

285-Doc. adm. 7 S-3323 n° 26, à jour 1/10/1999.



les comptes courants d'associés (on verra cependant que ces comptes courants constituent pour l'associé, des biens non professionnels).

Une fois établie la liste des biens professionnels et non professionnels constituant l'actif et le passif de la société, la valeur des droits sociaux bénéficiant de l'exonération des biens professionnels sera calculée en appliquant à la valeur totale, évaluée dans les conditions propres à l'impôt sur la fortune, un pourcentage égal au rapport entre la valeur de l'actif net professionnel sur la valeur de l'actif net total du patrimoine social.

La matière ne semble pas avoir donné lieu à de nombreux contentieux. On relèvera un arrêt de la Cour de Cassation, Gandois, du 8 février 2005<sup>286</sup>, concernant les titres de placement. Dans cet arrêt, la Cour confirme l'arrêt de la Cour d'appel de Paris rejetant les demandes d'un contribuable soumis à l'impôt sur la fortune, sur la part de la valeur des titres d'une société professionnelle de conseil, correspondant à un portefeuille de valeurs mobilières, sans commune mesure avec l'activité de la société. La Cour d'appel relevait que, pour un chiffre d'affaires d'environ 1 million de francs, la société disposait d'un portefeuille d'une valeur oscillant entre 7 à 9 millions de francs, sans que soit justifiée la nécessité d'investissements importants ou de besoins particuliers en trésorerie. La Cour a donc considéré qu'il s'agissait de biens non nécessaires à l'activité de la société, ce que la Cour de Cassation confirme. Cette décision a été reprise par l'administration dans sa doctrine<sup>287</sup>.

Cette distinction dans le patrimoine des sociétés s'étend aux cas des sociétés « holdings passives ». Ces sociétés ne font que détenir des participations. Bien souvent, dans les groupes de sociétés, les dirigeants détiennent leur participation dans la société qu'ils animent par l'intermédiaire d'une société de portefeuille, bien souvent pour des raisons d'organisation du pouvoir à l'intérieur d'un groupe, familial ou autre. Le législateur a prévu ce cas, qu'il limite à un seul niveau d'interposition de sociétés. L'article 885 O bis 2° prévoit la prise en compte dans le calcul du seuil de participation de 25%, des droits détenus dans la société interposée. Mais il ajoute que la valeur des titres de la société interposée peut bénéficier de l'exonération des biens professionnels, « à concurrence de la valeur réelle de l'actif brut de la société qui correspond à la participation dans la société dans laquelle le redevable exerce ses fonctions. ».

Encore une fois, doit s'effectuer au travers du patrimoine d'une société, un tri entre ses actifs,

---

286-Cass. com. 8 février 2005, n°03-12-421, *Gandois*, *DF* 17/2005 n°394.

287-Instruction du 12 janvier 2005, BOI 7 S-1-05 ; *DF* 2005, n° 4, instr. 13262.

pour parvenir à une exonération partielle de la valeur des titres. Certes, l'exonération des biens professionnels doit éviter d'aboutir à une exonération extensive par intégration dans un actif social de biens taxables, selon les justifications données par l'administration dans sa documentation. Il n'empêche que cela conduit à effectuer à l'intérieur du patrimoine d'une personne juridique autonome, des tris indépendants de sa personnalité, pour les besoins de l'imposition d'un associé.

Nous n'avons pas connaissance par ailleurs de cas où se cumuleraient ces ventilations. Comment résoudre en effet le cas visé dans la décision précitée du 12 janvier 2005, si les titres de la société de conseil étaient détenus par l'intermédiaire d'une société holding passive ? Il faudrait effectuer deux calculs de prorata ... La définition de l'assiette de l'impôt sur la fortune, la cédule de l'impôt sur la fortune, semble échapper de façon irrationnelle aux règles civilistes, qui ne sont plus d'aucun secours pour saisir le sens des règles fiscales. Pourtant, la référence à des règles civilistes reste d'actualité. Ou alors, la doctrine se limite à une énumération, sans pouvoir déterminer de règle générale<sup>288</sup>.

## **D - Confusions paradoxales dans les patrimoines civils**

### ***1 - Le paradoxe des biens exonérés détenus par des sociétés***

De même que l'exonération des droits sociaux au titre des biens professionnels conduit à la ventilation de leur valeur en fonction d'une qualification donnée aux biens composant l'actif des sociétés, l'exonération de certains biens détenus par des sociétés conduit à l'obligation de ventiler le patrimoine de ces sociétés.

L'article 885 I du CGI prévoit en effet que « *les objets d'antiquité, d'art ou de collection ne sont pas compris dans les bases d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune. Les droits de la propriété industrielle ne sont pas compris dans la base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune de leur inventeur. Cette exonération s'applique également aux parts de sociétés civiles mentionnées au troisième alinéa de l'article 795 A à concurrence de la fraction de la valeur des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection.* »<sup>289</sup>.

---

288-Par exemple, Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault précité, n°1643.

289- La disposition visée au second alinéa ne figure pas dans les textes d'origine, qu'il s'agisse de la loi du 31 décembre 1981 créant l'impôt sur les grandes fortunes ou celle du 28 décembre 1988 établissant l'impôt sur les grandes fortunes. Elle fut introduite, à compter du 1er janvier 1996, par l'article 6-II de la loi de finances

Voici donc encore un cas où la ventilation de l'actif net du patrimoine des sociétés s'impose pour déterminer la valeur d'imposition de l'associé. Cette particularité étonnante au regard du droit des sociétés paraît cependant suffisamment intéressante pour le contribuable pour que, nonobstant son caractère extraordinaire, il en soit demandé l'extension à tous les biens. En effet, la lecture attentive du texte montre que les seuls biens d'antiquité, d'art ou de collection possédés par une société et susceptibles de donner lieu à exonération partielle de la valeur de leurs droits sociaux sont ceux détenus par une société qui en même temps détient un immeuble historique.

Un auteur<sup>290</sup> a pu s'étonner, non sans raison, de cette différence de traitement, considérant qu'il paraît anormal de sanctionner ainsi indirectement la détention de tels biens par l'intermédiaire d'une société civile, alors qu'ils sont exonérés si la société civile détient un immeuble historique, qui lui pourtant, est imposable à l'impôt sur la fortune, toujours par l'intermédiaire de la valeur du droit social. Il demandait qu'au nom de la neutralité fiscale la ventilation proposée par le second alinéa de l'article 885 I soit étendue à tous les cas de détention par une société de biens d'antiquité, d'art ou de collection.

A ce jour, il ne semble pas avoir reçu l'écoute qu'il souhaitait. Pourtant, cette solution apparaît contradictoire, et souffre d'absence d'une justification juridique.

## ***2 - Le paradoxe des comptes courants d'associés***

Pour l'administration, les comptes courants d'associés doivent être exclus par principe, de l'exonération des biens professionnels<sup>291</sup>. Cette exclusion concerne même, selon l'administration, des comptes courants faisant l'objet d'un blocage. En effet, les comptes courants constitueraient des créances des associés et non des fonds propres de la société<sup>292</sup>.

---

pour 1996, (Loi n° 95-1346, 30 déc. 1995 : JO 31 décembre 1995 ; DF. 1996, n° 1-2, comm. 1), aux objets d'antiquité, d'art ou de collection détenus par l'intermédiaire de sociétés civiles propriétaires d'un monument historique (CGI, art. 795 A, al. 3), sous certaines conditions : sociétés civiles constituées au sein d'une famille, imposables aux revenus fonciers, possédant un immeuble historique et ayant conclu avec l'État une convention. L'exonération ne s'applique qu'à concurrence de la fraction de la valeur nette des parts représentatives des objets d'antiquité, d'art ou de collection. La fraction de la valeur des parts représentatives des immeubles historiques demeure quant à elle assujettie à l'ISF en application des dispositions de l'article 885 H du CGI.

290-Renaud Mortier, *ISF et détention d'objets d'art via une société civile : pourquoi et comment réformer l'article 885 I du CGI*, fiche pratique, *La Revue Fiscale Notariale* n° 11, novembre 2007, prat. 8.

291-« Les comptes courants détenus dans une société par les associés, fussent-ils dirigeants de celle-ci, sont considérés pour les intéressés, au regard de l'impôt de solidarité sur la fortune, comme des biens non professionnels. », Doc. adm. 7 S-3323 n°26.

292-La nuance est ténue, d'autant que les apports en compte courant peuvent, à certains moments, constituer des quasi fonds propres, notamment lorsque la situation financière de la société interdit un remboursement ou que

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

Mais une décision récente, du 6 mai 2008, *Autret*, mérite quant à elle une attention particulière<sup>293</sup>, car elle reconnaît à des comptes courants le caractère de bien professionnel.

Un entrepreneur individuel a créé deux sociétés, auxquelles il a donné en location gérance son fonds de commerce. Il considère que les comptes courants qu'il détient dans ces sociétés, dont les titres peuvent bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels, sont eux-mêmes exonérés, dès lors qu'ils figurent à l'actif de son activité de loueur de fonds. Il considère également exonérés les comptes bancaires ouverts à son nom, figurant à l'actif de son activité de loueur de fonds.

La Cour de Cassation confirme l'arrêt défermé, exonérant les comptes courants. La Cour se fonde sur le caractère indétachable du fonds de commerce des créances en compte courant<sup>294</sup>.

La solution n'était pas évidente, à plus d'un titre.

Tout d'abord, un loueur de fonds n'est pas considéré comme un commerçant. Cependant, les résultats de cette activité sont bien taxés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux par le fisc (article 35 I 5 du CGI). Dans ces conditions, il peut inscrire à l'actif de cette activité, les comptes courants qu'il détient dans les sociétés locataires, ainsi que ses comptes bancaires. Cette inscription ne constitue, comme on l'a vu, qu'une présomption que les biens sont nécessaires à l'activité. En effet, l'article 885 N limite aux seuls biens

---

le blocage soit exigé par des banquiers en garantie d'un emprunt. La seule différence que reconnaît l'administration entre des comptes courants bloqués et non bloqués concerne l'évaluation. Les comptes bloqués constituent en effet des créances à terme dont l'évaluation doit être effectuée à leur montant nominal, en application de l'article 760 du CGI: « *Pour les créances à terme, le droit est perçu sur le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet.* » Il n'existe qu'une exception, lorsque l'entreprise est en difficulté (sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire). Dans ce cas, la créance en compte courant peut être évaluée à la valeur probable de recouvrement.

Les comptes courants non bloqués ne sont pas soumis à cette règle, et peuvent, en théorie, être évalués dans tous les cas à la valeur probable de recouvrement. Cependant, l'administration est exigeante quant à la preuve d'une difficulté de remboursement. Sur ces points, voir la revue fiscale notariale n°7 juillet 2008 comm. 98 « les règles d'imposition des comptes courants d'associés à l'impôt de solidarité sur la fortune ».

293-Cass. com. 6 mai 2008 n°07-13.762, *Autret*, revue fiscale notariale 7 juillet 2008 n°98 précitée, et surtout JCP E, n°43 octobre 2008 n°2315, commentaire Florence Deboissy.

294-L'arrêt est ainsi rédigé : « *attendu qu'après avoir relevé, par motifs adoptés, que l'inscription au bilan de l'activité commerciale exercée à titre individuel par M. Loheac des comptes courants d'associé litigieux faisait présumer leur caractère professionnel, de sorte que l'administration fiscale qui entendait réintégrer ces comptes dans l'assiette de l'impôt devait faire la preuve que les sommes y figurant n'étaient pas réellement nécessaires à l'activité professionnelle du contribuable, l'arrêt retient, par motifs propres, d'un côté, que ces comptes courants étaient, non des créances détenues par un dirigeant à titre personnel, mais des créances indétachables du fonds de commerce donné en location-gérance à une société d'exploitation dont les titres étaient eux-mêmes représentatifs d'un bien professionnel, de l'autre, que ces comptes courants, qui résultaient pour partie des bénéfices de l'exploitation et pour partie d'emprunts dont l'administration avait admis la déductibilité, étaient nécessaires aux besoins de l'exploitation compte tenu de l'importance des pertes d'exploitation des exercices concernés ayant entraîné une procédure d'alerte ; qu'en l'état de ces constatations et énonciations, la cour d'appel en a déduit à bon droit que les comptes courants d'associé litigieux nécessaires à l'exploitation du fonds, constituaient des biens professionnels ; »*

nécessaires à l'exercice d'une profession, ceux qui peuvent bénéficier de l'exonération au titre des biens professionnels, toutes autres conditions étant remplies. Dans le cas présent, le contribuable montrait que les biens étaient nécessaires à l'activité, la Cour jugeant qu'ils étaient indétachables du fonds loué et résultent de bénéfices d'exploitation et d'emprunts déductibles.

Mais que signifie le caractère « indétachable » d'un compte courant ? Faut-il comprendre que ce caractère résulte de l'impossibilité de rembourser le compte sans mettre en difficulté l'entreprise bénéficiaire ? En l'occurrence, il s'agissait de sociétés faisant l'objet d'une procédure d'alerte, comme le souligne la Cour. Pourtant, il s'agit bien de l'actif du loueur de fonds qui est exonéré, lequel actif comprend les comptes courants détenus dans les sociétés, que l'intéressé y avait habilement inscrits. L'entreprise individuelle ne peut procéder au remboursement des créances, parce que les sociétés ne le peuvent pas. Si donc le critère de l'actif nécessaire à l'exploitation peut être retenu, il convient de déterminer si le dit actif est éligible à l'exonération. Cette question est importante. En effet, une activité de loueur de fonds n'est pas, en tant que telle, une activité professionnelle. Elle ne peut donc bénéficier de l'exonération des biens professionnels<sup>295</sup>.

Curieusement, la question n'a pas été posée à la Cour. Or, des biens nécessaires à l'exploitation, parce qu'« indétachables », ne sont pas automatiquement exonérés, dès lors que l'activité concernée n'est pas éligible à l'exonération. Comment la Cour est donc parvenue à la solution jugée, sans répondre à cette question, qui n'a pas été soulevée par les parties ?

C'est qu'en effet existe une interprétation administrative prévoyant la possibilité qu'un fonds donné en location-gérance soit exonéré au titre des biens professionnels<sup>296</sup>. En quelque sorte, l'administration met en place un « droit de suite » : tous les biens affectés à l'activité de la société peuvent bénéficier de l'exonération, qu'ils soient la propriété de la société ou

---

295- L'administration indique en effet que « *la location gérance d'un fonds de commerce ou d'industrie ou la location d'un établissement industriel ou commercial muni du mobilier et du matériel nécessaires à son exploitation ne constitue pas, en règle générale, une profession au sens de l'article 885 N du CGI pour le loueur, bien que ce dernier soit imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.* » Documentation administrative 7 S3311 au 1er octobre 1999, n°17.

296-L'administration indique : « *par analogie avec la solution concernant les immeubles, exposée ci-dessus, (...) le caractère de bien professionnel est reconnu, sous les mêmes conditions, au fonds de commerce qui, bien que figurant dans le patrimoine non professionnel de son propriétaire, fait l'objet d'une location ou d'une mise à disposition au profit d'une société qui l'exploite et dont il détient des parts ou actions ayant elles-mêmes la qualité de biens professionnels. Le fonds est alors considéré comme professionnel en proportion des droits détenus par le redevable, son conjoint ou concubin notoire et leurs enfants mineurs dans la société à activité industrielle, commerciale ou artisanale.* » Documentation administrative 7 S3312 au 1er octobre 1999 n°18.

simplement mis à sa disposition. Il en est ainsi du fonds donné en location, ou de l'immeuble. Les commentaires de l'arrêt évoquent même « *une définition plus économique que juridique du patrimoine professionnel* » dont la définition s'écarte sensiblement du droit privé<sup>297</sup>. Ne serait-ce pas cette idée qui sous-tendrait la justification de la « transparence » des holdings non animateurs dans les groupes de sociétés, telle que prévue par l'article 885 O bis 2° du CGI ?

Cette logique économique semble admise implicitement dans l'affaire jugée, que ce soit par l'administration ou par la Cour, puisqu'aucun des deux n'y a fait allusion, alors que la solution doit nécessairement prendre cet aspect en considération. Dans ces conditions, et fort logiquement, il est possible de s'interroger sur la pertinence, et donc la pérennité, du refus d'exonération des comptes courants. En effet, il n'existe pas de différence fondamentale entre le compte courant détenu par un dirigeant et le même compte courant, détenu par le même dirigeant, mais inscrit à l'actif de son activité de loueur de fonds.

Nous aurions pu également nous étendre dans l'examen du droit positif en matière de droits de succession. Le code général des impôts y regorge de présomptions de propriété et autres textes (articles 751 et suivants notamment), venant brouiller la présentation d'un patrimoine pris dans sa simplicité.

Mais notre objectif est atteint : en matière d'impôt sur la fortune, nous constatons qu'il n'existe pas vraiment de liaison entre la notion de patrimoine civil et la fortune fiscale. L'impôt sur la fortune prend les allures d'une cédule fiscale : elle en constitue une catégorie d'imposition. Son contour apparaît défini selon des critères spécifiques au droit fiscal, lesquels s'écartent très sensiblement des critères civilistes de la fortune, comme l'impôt sur le revenu s'écartait des critères civilistes du revenu.

Comment donc s'y reconnaître dans le droit fiscal, en considérant ces divergences ? Faut-il considérer que ce droit est autonome, que les solutions juridiques ne résultent que de la compilation de solutions parcellaires et dictées par l'opportunité ? Ou peut-être cette situation résulte des difficultés rencontrées par le droit civil dans la définition du patrimoine ? Dans ces conditions, l'imposition des sociétés pourrait sans doute nous apporter la sérénité fiscale, puisque le patrimoine de celles-ci résulte d'une définition claire, prévue par le Code Civil.

---

297-Florence Deboissy, *JCP E* n°43 précité.

### ***§ 3 - L'affranchissement des cédules des impôts locaux***

Voici enfin, une partie de la fiscalité qui ne devrait pas poser difficulté au regard de notre recherche sur les relations entre la cédule fiscale et les notions de personnalité fiscale et de patrimoine fiscal. En effet, les impôts locaux de part leur histoire, sont - ou devraient être - des impôts simples. Affectés aujourd'hui aux collectivités territoriales et aux établissements publics de coopération intercommunale, EPCI, ainsi nommés depuis l'an 2000, ils frappent des biens immeubles. Impôts indiciaires à la base, ils sont calculés sur une valeur forfaitaire déterminée en fonction des caractéristiques de l'immeuble, appréciées par l'administration fiscale.

Las, les besoins des finances locales poussant à l'augmentation du rendement de ces impôts, le législateur est intervenu pour « personnaliser » la fiscalité locale, pour tenir compte de la situation contributive du contribuable. En agissant ainsi, la simplicité initiale a disparu.

Le bien concerné par l'imposition n'est plus considéré en tant que tel. Il est appréhendé pour l'imposition au sein d'un ensemble de critères. Mais ces derniers vont au-delà d'un patrimoine ou de la personne de son propriétaire ou son utilisateur.

Nous découvrons que les taxes foncières s'affranchissent de la propriété, que la contribution économique territoriale s'affranchit de l'exploitant, et que la taxe d'habitation s'affranchit de l'immeuble pour devenir un impôt sur le revenu.

#### **A - L'imposition aux taxes foncières s'affranchit de la propriété**

Pourtant, les textes commencent simplement. L'article 1380 du CGI prévoit l'imposition de principe à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour toutes les constructions. L'article 1393 prévoit une imposition générale des propriétés non bâties à la taxe du même nom. Mais très rapidement interviennent les exceptions. Certaines sont plus significatives, et nous nous attacherons à les découvrir, au niveau des personnes publiques, de l'activité agricole, de la propriété de l'immeuble, de l'établissement industriel.

##### ***1 - Dans le patrimoine des personnes publiques, un tri doit être effectué dans les immeubles***

Les dispositions des articles 1382, alinéa premier, et 1394, alinéas 1 et 2 du CGI, prévoient une exonération pour certaines propriétés publiques. Ces exonérations obligent à isoler dans

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

les patrimoines publics, des propriétés imposables et d'autres qui ne le sont pas.

Mais sur quels critères peut-on distinguer ces propriétés ?

Les deux textes précisent de façon semblable les règles d'exonération. Sont exonérées de taxe foncières des propriétés bâties et non bâties, les propriétés appartenant à l'État, aux départements et communes, affectées à un service public ou d'utilité générale, et non productives de revenus. Sont assimilées aux propriétés publiques, celles des établissements publics de coopération intercommunale EPCI. Ces textes définissent ainsi trois conditions d'exonération.

En ce qui concerne la condition de propriété, nous noterons cependant que le législateur prévoit un régime spécial pour les propriétés non bâties, affectées aux voies de circulation (routes, chemins, voies navigables, etc), qui sont exonérées de taxe foncière des propriétés non bâties dans tous les cas, même dans le cas de la production d'un revenu. Ainsi, les autoroutes à péages sont-elles exonérées de taxe foncière des propriétés non bâties<sup>298</sup> (mais imposées à la taxe foncière des propriétés bâties ! <sup>299</sup>).

Les immeubles appartenant aux établissements publics ne sont pas concernés par ces exonérations, sauf dans le cas exprès des établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance. En réalité, la loi et la jurisprudence procèdent dans de nombreux cas par détermination expresse, soit pour exclure (propriétés de la Poste), soit pour inclure (immeubles de l'État affectés aux arsenaux militaires, les arsenaux en tant que tels étant imposables)<sup>300</sup>.

Le second critère d'exonération correspond à l'affectation à un service public ou d'utilité générale. L'administration fiscale précise ainsi ce critère : « *doit être regardé comme affecté à*

---

298-CE, 20 nov. 1964, n° 57979 et 57980, *Sté de l'autoroute Estérel-Côte d'Azur*, Rec., p. 191.

299-CE plénière, 18 juin 1984, n°42502, 42503, 42506, 42510,42511, *Cofiroute*, R<sub>JF</sub> 8-9/84 n°993. Nous citerons avec intérêt le considérant du Conseil d'État : « *considérant toutefois qu'en raison de l'importance des travaux qu'exige leur construction, notamment en ce qui concerne leurs infrastructures, les autoroutes (...) constituent par nature, des propriétés bâties et sont, par suite, passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties, au sens des dispositions précitées de l'article 1469 du Code, alors même qu'elles sont exonérées du paiement de cette taxe en application des dispositions de l'article 103 de la loi du 3 Frimaire an VII qui exonèrent de toute taxe foncière sur les propriétés bâties ou non bâties, les grandes routes auxquelles sont assimilables les autoroutes, et qui codifiées à l'article 1394 du Code, ont été inexactement insérées dans ses dispositions relatives à l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés non bâties* ».

300-Une disposition cependant est remarquable. C'est celle introduite par une loi 80-10 du 10 janvier 1980 qui exclut de l'exonération les immeubles appartenant à une commune, un département ou un groupement de communes ou départements, lorsque ces derniers sont situés sur le territoire d'une autre collectivité de même nature. On ne peut s'empêcher de constater ici un mélange des genres. En effet, l'extension des prérogatives des collectivités locales amène de plus en plus celles-ci à devoir posséder des implantations ailleurs que sur le territoire qu'elles sont chargées d'administrer, ce qui reste paradoxal. Nous ne nous étendrons cependant pas sur ce critère qui n'entre pas directement dans l'objet de notre étude.



*un service public ou d'intérêt général, tout immeuble dans lequel s'exerce une activité profitable, sinon à la totalité des ressortissants de la collectivité propriétaire, du moins à une large catégorie d'entre eux »*<sup>301</sup>. L'affectation doit être exclusive, et le service public doit relever de la collectivité propriétaire.

Enfin, le troisième critère d'exonération, qui nous intéresse plus ici, concerne l'improductivité de revenus. L'idée générale exprimée, en effet, est que, par souci d'équité, les propriétés publiques exploitées dans les mêmes conditions que les propriétés privées soient soumises aux mêmes impôts.

En principe, lorsque la collectivité utilise elle-même la propriété, il n'y a pas présomption de production de revenu. Cependant, l'administration place immédiatement une réserve importante, lorsque la collectivité exerce dans la propriété une activité industrielle, commerciale ou agricole. Ce sont alors les critères relatifs à l'exonération ou l'imposition à la taxe professionnelle qui s'appliquent<sup>302</sup>.

Si les principes sont à peu près clairs, l'application pratique reste plutôt complexe. Nous verrons plus loin le cas de certains laboratoires départementaux d'analyses, fonctionnant sous la forme de régies départementales dépourvues de personnalité morale et d'autonomie financière. L'on se trouve dans un service public à caractère sanitaire, exploité par la collectivité locale, dans des propriétés lui appartenant. Mais les règles des marchés publics imposent les appels d'offres, ce qui conduit ces laboratoires à intervenir pour d'autres collectivités locales, voire pour des entreprises ou des particuliers. Où s'arrête le service public exonéré, où commence l'exploitation commerciale ? La comparaison de deux situations éloignées dans le temps est relativement claire. Mais le passage d'une situation à l'autre dans la chronologie quotidienne n'est pas évidente, dès lors que les évolutions se font progressivement. Il en résulte une insécurité juridique, de tels organismes se trouvant à la merci d'une remise en cause de leur statut fiscal à l'occasion d'une intervention de l'administration fiscale. Cette situation n'est pas propre aux laboratoires départementaux d'analyses, cités uniquement comme exemple.

---

301-Doc. adm. DGI 6 C-1212, § 1, 15 déc. 1988.

302-Soit donc, en application de l'article 1449-1 du CGI, services revêtant un caractère culturel, éducatif, sanitaire, sportif ou touristique Doc. adm. DGI 6 C-1213, § 2 et 3, 15 déc. 1988.

**2 - Tous les bâtiments agricoles ne sont pas imposables**

L'article 1382 6° du CGI exonère de taxe foncière sur les propriétés bâties, les bâtiments servant aux exploitations rurales, ou affectés à un usage agricole par les organismes agricoles. Voici une exonération accordée en fonction de l'affectation économique d'un bien. Ce n'est donc pas la nature du bâtiment qui commande l'exonération, ni la qualité de son propriétaire, mais son affectation à une activité économique. Les textes et la doctrine administrative ne sont pas plus précis. Il n'est fait en aucune façon mention d'une inscription à un bilan, sur un registre ou autre, comme dans la définition du patrimoine professionnel du commerçant ou de la profession libérale. C'est l'activité qui est exercée dans le bâtiment qui commande l'imposition ou l'exonération.

Ainsi, un cellier, une cave, un grenier affectés à usage agricole sont exonérés, tandis que les mêmes biens, sis dans un local d'habitation ou affectés à une activité commerciale, ne le sont pas. D'évidents problèmes de limites ne manquent pas d'intervenir. Tout dépend de la qualification de l'activité exercée dans le local. Un récent exemple illustre ce propos. Il s'agit des centres équestres.

Ces bâtiments ne pouvaient bénéficier de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties. Le Conseil d'état jugeait en effet, dans une affaire Lioret en 1992<sup>303</sup>, que les installations d'un centre hippique « *ne constituant même partiellement ni un haras ni une exploitation rurale, ne peuvent ouvrir droit à l'exonération prévue par les dispositions précitées [celles de l'article 1392 6°]* ».

Cependant, la nature de l'activité des centres hippiques a fait l'objet d'une modification<sup>304</sup>. La loi range maintenant, dans la catégorie des bénéfiques agricoles, les revenus des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques (chevaux, poneys et ânes, à l'exclusion des zèbres (!)) ainsi que l'exploitation d'équidés dans le cadre de loisirs (centres équestres), à l'exclusion de ceux provenant des activités de spectacles. Aussitôt requalifiée, l'activité devenue agricole entraîne l'exonération de taxe foncière des propriétés bâties des bâtiments qui sont affectés à ces centres hippiques<sup>305</sup>.

---

303-CE 8e et 9e ss-s, 22 mai 1992, n°74858, *Lioret*, *RJF* 7/92 n°1004.

304-Article 22 de la loi de finances pour 2004, codifié à l'article 63 du CGI, L. n° 2003-1311, 30 déc. 2003 ; *DF* 2004, n° 1-2, comm. 35.

305-Il convient cependant de noter que bien évidemment, les bâtiments affectés à l'habitation de l'agriculteur ne bénéficient pas de l'exonération. Il existe cependant une exception pour les bâtiments servant au logement des « gardiens de bestiaux ». Cette exonération est cependant restrictive, applicable au logement attenant à l'étable ou la bergerie et occupée par un salarié dont c'est le rôle, selon la doctrine administrative.

On constate donc ici la détermination du caractère imposable ou non d'un bien, en considération uniquement de l'affectation donnée à ce bien. Le même bâtiment pourra se trouver tantôt imposable, tantôt exonéré, selon qu'il sert à abriter une activité commerciale, une absence d'activité ou une activité qualifiée fiscalement d'agricole.

### ***3 - Le cas du propriétaire non redevable de l'impôt***

Les taxes foncières sont a priori, des impôts sur la propriété<sup>306</sup>. Cependant, nombreux sont les cas où le propriétaire n'est pas l'assujéti.

Le premier cas concerne celui où des constructions sont édifiées sur sol d'autrui par un locataire. Lorsque la construction est édifiée par un locataire, à ses risques et périls, sur le terrain pris à bail, et que la construction doit être enlevée à l'expiration du bail, conformément aux dispositions de ce bail, ou si le propriétaire peut retenir la construction moyennant indemnité, elle est considérée comme appartenant à celui qui l'a fait élever, en l'occurrence le locataire. Il existe donc deux redevables de l'impôt, le propriétaire du terrain et le locataire. Mais dans les deux cas, c'est une imposition à la taxe foncière bâtie qui est établie.

Quelques décisions confirment cette solution, et notamment une décision Sté Michelloise de chauffage du 28 septembre 1983<sup>307</sup>. Le Conseil d'État y justifie l'imposition du locataire, par les dispositions du bail prévoyant que, pendant la durée de celui-ci, les équipements construits par le locataire resteraient sa propriété. En l'occurrence, le Conseil d'État a jugé que ces équipements constituaient des installations et moyens matériels d'exploitation, lesquels étaient exonérés de taxe foncière en application de l'article 1382-11 du CGI<sup>308</sup>.

A l'inverse, lorsque les constructions édifiées par le locataire doivent obligatoirement faire retour au bailleur en fin de bail, sans indemnité, c'est le bailleur qui est réputé dès l'origine être propriétaire et supporte l'imposition. La même solution est appliquée pour des constructions édifiées par un occupant sans titre, le propriétaire du terrain étant réputé en avoir acquis la propriété. Ce sont en général les règles du droit civil qui s'appliquent.

Cette solution est ancienne. En effet, la plupart du temps, le bail prévoit que les constructions

---

306-Ce qui peut d'ailleurs leur conférer la qualification d'un impôt sur le capital. Certaines doctrines fiscales proposent d'ailleurs de fusionner l'impôt sur la fortune et les taxes foncières : programme du Front National pour les présidentielles 2012.

307-CE 8e et 9e ss-s, 28 septembre 1983, n°34004, *Sté Michelloise de chauffage RJF* 11/83 1353.

308-1832-11 du CGI : Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties : 1° Les outillages et autres installations et moyens matériels d'exploitation des établissements industriels à l'exclusion de ceux visés aux 1° et 2° de l'article 1381.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

reviennent sans indemnité au bailleur en fin de bail, mais restent pendant la durée du bail la propriété du preneur. On se trouve donc entre les deux cas précédents. Ainsi, il a été jugé par la Cour administrative d'appel de Bordeaux, dans l'arrêt *Transfesa*<sup>309</sup> que, nonobstant le retour gratuit en fin de bail, le preneur soit imposé à la taxe foncière sur les propriétés bâties, sur les constructions, sans d'ailleurs que soit précisé le sort du terrain<sup>310</sup>. Il est vrai que la Cour avait à sa disposition une récente jurisprudence du Conseil d'État sur le même sujet, issue d'un arrêt *Sagifa* du 21 avril 1997<sup>311</sup>.

Ces errements sont cependant clos aujourd'hui, du moins pour le sujet des occupations temporaires du domaine public. En effet, l'article 106 de la loi de finances pour 2004<sup>312</sup> complète le paragraphe II de l'article 1400 du CGI, en précisant que lorsqu'un immeuble fait l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public, constitutive d'un droit réel, la taxe foncière est établie au nom du titulaire de l'autorisation. Ce texte est commenté par une instruction du 22 octobre 2004<sup>313</sup>. En fait, seules les autorisations d'occupation temporaires du domaine public, constitutives de droits réels, entraînent l'assujettissement du bénéficiaire à la taxe foncière sur les propriétés bâties, ce qui rejoint la jurisprudence que nous venons de citer, où un droit de propriété était réservé au preneur pendant la durée de l'occupation.

Il convient de relever cependant, que le domaine public des collectivités territoriales ne peut pas faire l'objet de telles autorisations constitutives d'un droit réel. La technique du bail

---

309-Caa Bordeaux 3e ch., 7 juillet 1998 n°96-2485, *Transfesa France* *RJF* 11/98 n°1312.

310-Dans l'arrêt cité, le requérant avait tenté d'invoquer justement la doctrine administrative indiquant que dès lors que le bail prévoyait un retour gratuit des constructions, le bailleur était réputé être propriétaire des constructions dès leur édification. La Cour de Bordeaux écarte la doctrine administrative au motif que celle-ci n'a « *ni pour objet ni pour effet d'exclure que le bénéficiaire d'une autorisation d'occupation du domaine public puisse, malgré l'existence d'une clause de retour gratuit, être propriétaire des constructions édifiées sur le domaine public lorsque l'autorisation d'occupation le prévoit expressément comme c'est le cas en l'espèce* ». Il faut effectivement noter que dans ce dossier, il s'agissait d'occupation du domaine public.

311-CE 8e et 9e ss-s., 21 avril 1997, n°147602, *Sagifa*, *RJF* 6/97 n°576. La situation de ce dossier frisait la cocasserie : la société *Sagifa* bénéficiait d'une autorisation d'occuper à Fontainebleau-Avon, des dépendances du domaine public ferroviaire pour édifier un hangar à fers desservi par un embranchement ferroviaire particulier. L'administration fiscale a d'abord assujéti la SA *Sagifa* à la taxe foncière sur les propriétés bâties, puis, sur réclamation de celle-ci, mis par voie de mutation de cote, cette taxe à la charge de la SNCF, et enfin, sur réclamation de cette dernière, remis par une nouvelle mutation de cote, les mêmes taxes à la charge de la SA *Sagifa*. La haute juridiction juge que l'autorisation conférée à la SA *Sagifa* prévoyait que le bénéficiaire conserverait la propriété des constructions édifiées, pendant la durée de l'autorisation, laquelle ne concernait pas les besoins d'un service public, mais bien une affectation privative. Dans ces conditions, le bénéficiaire de l'autorisation se trouvait imposable pour les constructions édifiées à la taxe foncière des propriétés bâties.

Dans ce dossier n'avait pas été soulevé l'argument relatif à la doctrine administrative, laquelle disait clairement le contraire ...

312-Loi n°2003-1311, 30 décembre 2003, *DF* 2004 n°1-2 comm. 56).

313-BOI 6 C-3-04 *DF* 2004 n°47 instr. 13230.

emphytéotique est alors utilisée<sup>314</sup>. Il est patent que, dans ces situations, l'imposition suit le revenu et non plus la propriété. Il s'agit certes d'un impôt sur un bien immeuble, mais prosaïquement, le fisc recherche celui qui dispose des moyens financiers d'acquitter l'impôt.

#### 4 - L'extension irrésistible de la notion d'établissements industriels

La détermination de la valeur locative des établissements industriels, c'est-à-dire en fait la base de l'imposition aux impôts dits « locaux », dont la taxe foncière, illustre cette recherche du rendement de la matière imposable, au-delà des contraintes de l'orthodoxie juridique civiliste.

Les établissements industriels constituent un élément très important des impositions locales, puisque, par hypothèse, ils concentrent la richesse économique principale de nos sociétés industrielles. Il faut donc s'attendre à une sollicitude particulière du fisc à leur endroit. Or, curieusement, il n'existe pas à notre connaissance de définition précise de ces établissements dans le Code général des impôts<sup>315</sup>. L'établissement industriel concerne donc un ensemble de

---

314-Le bail emphytéotique est prévu par les dispositions du Code Rural, articles L 451-1 à L 451-13. Il prévoit la mise à disposition par le bailleur, pour une durée minimale de 18 ans, d'un bien immeuble au profit d'un preneur, lui conférant ainsi un droit réel. Intrinsèquement, ce bail a pour finalité d'obtenir pour le bailleur des améliorations sur son fonds rural après mise à disposition sur une longue période. Il est d'une nature semblable en ce sens au bail à construction, au crédit-bail d'immeuble, etc. Dans la pratique, on a pu le voir utilisé pour des montages immobiliers entre sociétés civiles immobilières sans que le fisc en soit interpellé. Mais il semble que ces opérations dénaturent le régime de ce bail.

Il faut dire en cela que le droit administratif conforte l'évolution du bail emphytéotique, puisque la loi du 5 janvier 1988 relative à l'amélioration de la décentralisation crée dans son article 13-I le bail emphytéotique administratif. Ce texte est codifié sous les articles L 1311-1 et suivants du code général des collectivités territoriales. Ce bail porte sur un bien pouvant appartenir au domaine public de la collectivité concernée. Il est prévu pour la réalisation d'une mission de service public ou d'intérêt général.

Dans ces deux cas du bail emphytéotique, l'article 1400-II du CGI dispose que c'est l'emphytéote qui est assujéti à la taxe foncière, la taxe étant établie à son nom.

Ce texte s'étend d'ailleurs à d'autres situations : *« Lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué soit par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation ou fait l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public, constitutive d'un droit réel, la taxe foncière est établie au nom de l'usufruitier, de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou du titulaire de l'autorisation. »*

315-Certes, l'article 1499 aborde le calcul de la valeur locative des « immobilisations industrielles », mais sans donner de définition de l'établissement industriel qui contient ces immobilisations. Le décret 69-1076 du 28 novembre 1969 contient un article 29, non codifié, mais toujours en vigueur, bien qu'il parle de « patente », lequel définit ainsi les établissements industriels comme ceux qui *« s'entendent des propriétés et fractions de propriété qui sont munies d'un outillage suffisant pour leur conférer le caractère industriel au regard de la contribution des patentes »*. La loi 68-108 du 2 février 1968 prévoyant la réforme des impôts directs locaux distingue une catégorie particulière de biens passibles des impôts locaux, les « usines et autres établissements industriels ». L'administration se réfère à cette définition, qu'elle développe, et précise que les établissements industriels s'entendent des usines et ateliers où s'effectuent, à l'aide d'un outillage relativement important, la transformation des matières premières ainsi que la fabrication ou la réparation des objets, ou des établissements n'ayant pas ce caractère mais où sont réalisées soit des opérations d'extraction (carrière de pierres, par exemple), soit des opérations de manipulation ou des prestations de services (marchand en gros

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

biens immobiliers par nature ou par assimilation, et se caractérise par le rôle prépondérant de l'outillage et de la force motrice. Il constitue à ce titre la matière imposable d'impôts locaux dont, principalement, la contribution économique territoriale.

Mais sa qualification s'étend aujourd'hui bien au-delà de la seule propriété industrielle stricto-sensu. Doctrine administrative et jurisprudence tendent, de concert, à étendre très largement cette notion d'établissement industriel, à toutes sortes d'établissements, même dans lesquels s'exerce une activité agricole, pourvu que l'on puisse mettre en avant un matériel important. Ainsi le Conseil d'État juge-t-il le 25 novembre 2005, dans l'affaire du Comptoir agricole du Languedoc<sup>316</sup> que « revêtent un caractère industriel, au sens de cet article [1499 du CGI], les établissements dont l'activité nécessite d'importants moyens techniques, non seulement lorsque cette activité consiste dans la fabrication ou la transformation de biens corporels mobiliers, mais aussi lorsque le rôle des installations techniques, matériels et outillages mis en œuvre, fût-ce pour les besoins d'une autre activité, est prépondérant ». Il s'agissait dans cet arrêt d'installations de stockage de céréales et oléagineux utilisées par une entreprise de négoce de ces produits.

Cette décision confirme une jurisprudence abondante et de même nature. Cette tendance à l'extension de la notion d'établissement industriel s'explique par l'intérêt financier : les bases imposables de ces établissements sont très nettement supérieures aux autres types de biens. Les notions de propriété, patrimoine, personnalité juridique, sont mises à mal tant par la jurisprudence que par le législateur sur l'autel de la rentabilité financière, allant même jusqu'à imposer des biens très éloignés de l'industrie<sup>317</sup>. Mais où retrouver une logique juridique ? Le

---

utilisant notamment des engins de levage de grande puissance tels que grues, ponts roulants et monte-charge ou des installations de stockage de grande capacité telles que réservoirs et silos ; blanchisserie automatique ; teinturerie ; entreprise de conditionnement, [etc.]). Doc. adm. DGI 6 M-23, 21 juin 1971.

316-CE 8e et 3e ss-s., 25 novembre 2005, n°265489, *Comptoir agricole du Languedoc*, DF 2006 n°25 comm. 448, concl. Laurent Olléon.

317-La valeur locative des établissements industriels est calculée de deux manières différentes comme le précise l'article 1500 du CGI :

« - 1° selon les règles fixées à l'article 1499 lorsqu'ils figurent à l'actif du bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant et que celui-ci est soumis aux obligations définies à l'article 53 A ;

- 2° selon les règles fixées à l'article 1498 lorsque les conditions prévues au 1° ne sont pas satisfaites. »

Ces dispositions définissent deux règles dont les résultats sont très différents en pratiques. Pour les « grands » établissements industriels, la méthode appliquée est nommée méthode comptable. En effet, l'article 1499 du CGI visé par les dispositions précitées, prévoit la détermination de la valeur locative des immobilisations industrielles sur la base de leur prix de revient comptable. Il est donc indispensable que les personnes relevant de cette méthode disposent d'une comptabilité de type commerciale, ce qui est le cas lorsqu'elles relèvent d'un régime réel d'imposition. Pour les « petits établissements industriels », pour les entreprises non soumises à un régime réel d'imposition (régimes par exemple du micro BIC, régime BIC simplifié), et en l'absence de bilan, l'évaluation est calculée selon la méthode des établissements commerciaux, soit en pratique par comparaison avec des établissements semblables. En pratique, la méthode par comparaison, qui se base sur des loyers de

législateur privilégie une approche économique de l'évaluation des établissements industriels, étendant cette méthode à tous les cas où existe une inscription comptable des biens en cause, qu'il s'agisse du propriétaire ou de l'exploitant.

Il reste toujours à ce jour, une importante dérogation pratique à l'évaluation par la méthode comptable. Il s'agit des cas, fréquents, où les bâtiments et terrains affectés à un établissement industriel sont la propriété d'une société civile qui les donne en location nue.

Dans ce cas et à ce jour, la valeur locative est calculée par la méthode des établissements commerciaux et non la méthode comptable, l'article 1500 dans sa nouvelle rédaction ne trouvant pas à s'appliquer dans ce cas.

Ainsi, la matière imposable des impôts locaux s'affranchit du lien juridique entre le propriétaire et le bien. Elle s'affranchit également du lien entre la personne juridique et l'exploitant, pour privilégier l'exploitation, considérée en tant que telle.

---

1970 réactualisés, aboutit à des résultats nettement inférieurs, en termes de valeur locative, à la méthode comptable. Dans ce dernier cas en effet, le prix de revient réel est retenu. Ce prix est automatiquement mis à jour au fur et à mesure du renouvellement des biens. Les différences sont significatives. Ainsi, la Chambre de Commerce et d'industrie de Clermont-Ferrand-Issoire a contesté le calcul de la valeur locative retenue par les installations aéroportuaires de Clermont-Ferrand-Aulnat. La Haute Juridiction, dans un arrêt du 7 juillet 2006, (CE 8e et 3e ss-s., 7 juillet 2006, n° 286307, *Min. c/ Chambre de commerce et d'industrie de Clermont-Ferrand-Issoire*, DF 50-2006 n°789, concl. Laurent Olléon), a confirmé que ces installations constituaient un établissement industriel, contrairement aux demandes de la Chambre de Commerce. Cependant, le Conseil d'État se saisissant du litige, juge que la méthode comptable ne peut être appliquée, selon les dispositions de l'article 1500 en vigueur à l'époque. En effet, il n'est pas contesté que les installations appartiennent à l'État, qui en est propriétaire. Cependant, la Chambre de Commerce, concessionnaire de l'établissement, inscrit à l'actif de son bilan le prix de revient de ces installations. Or, le concessionnaire, même s'il inscrit à son bilan le prix de revient des équipements concédés, n'en est pas pour autant propriétaire. Dans ces conditions, le Conseil d'État juge, conformément aux conclusions de son commissaire du Gouvernement, que la méthode comptable ne pouvait s'appliquer : « *Considérant, toutefois, qu'aux termes de l'article 1500 du Code général des impôts : « Par dérogation à l'article 1499, les bâtiments et terrains industriels qui ne figurent pas l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale astreinte aux obligations définies l'article 53 A, sont évalués dans les conditions prévues à l'article 1498 » ; qu'il résulte de ces dispositions, éclairées par les travaux préparatoires de la loi du 2 février 1968 dont elles sont issues, que, dans le cas où le propriétaire des bâtiments et terrains industriels est une personne physique ou morale n'ayant pas la qualité de commerçant ou d'industriel, leur valeur locative doit être évaluée dans les conditions prévues à l'article 1498 du Code général des impôts ; que tel est le cas en l'espèce, dès lors qu'il est constant que l'État est le propriétaire des bâtiments et terrains industriels en cause ; ».*

Cette décision aboutit à une réduction de 555.000 euros pour trois annuités de taxe foncière, selon le rapport de la commission des finances de l'assemblée nationale, lors de la discussion de l'article 101 de la loi de finances rectificative pour 2008. Ce texte modifie l'article 1500. Cette rédaction permet d'utiliser la méthode comptable pour les bâtiments et terrains industriels inscrits au bilan de leur propriétaire ou de leur exploitant. Ce texte est destiné directement à contrer la jurisprudence du Conseil d'État, pour « renforcer la sécurité juridique des évaluations » selon les motifs invoqués pour ce texte, ou plus prosaïquement, pour permettre de prévenir un changement de méthode d'évaluation qui se traduirait par des pertes significatives de ressources pour les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale.

**B - La matière imposable de la contribution économique territoriale s'affranchit de l'exploitant**

La taxe professionnelle a disparu en 2010. Elle est remplacée par la Contribution économique territoriale, CET. Nous avons volontairement conservé l'ancienne dénomination en vigueur au moment du début de notre travail. Cependant, l'expérience montre que les solutions anciennes perdurent au-delà des réformes. La CET a vocation comme son nom l'indique, à conserver une implantation locale. Certains aspects de la taxe professionnelle, relatifs justement à cette implantation locale, auront sans doute une application dans la nouvelle imposition.

La matière imposable de la contribution économique territoriale est constituée de deux éléments distincts : une contribution foncière des entreprises (CFE), sensiblement équivalente à la valeur locative foncière, retenue antérieurement, avec cependant le retrait significatif de la base des équipements et biens mobiliers ; une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), qui en fait constitue l'objectif essentiel de la réforme, longtemps souhaité, mais retardé<sup>318</sup>. L'essentiel de la problématique de la réforme porte justement sur le changement de la base de l'imposition des entreprises perçue au profit des collectivités locales. La taxe professionnelle, assise sur les salaires et l'outillage, comme l'ancienne patente, était devenue incompatible avec l'ouverture économique des frontières, en pénalisant l'entreprise industrielle localisée en France. Le changement de base en faveur de la valeur ajoutée est resté longtemps un projet, puis a pris une forme minimale avec l'instauration du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, et d'une cotisation minimale sur la valeur ajoutée. La réforme achève cette mutation. Il faut signaler que les principales difficultés ont porté sur la répartition de la contribution économique territoriale entre les collectivités territoriales, question qui a longtemps bloquée la réforme actuelle. Cependant, cette problématique est au-delà de notre étude.

Il n'en reste pas moins vrai que pour ces raisons, la CET doit conserver un caractère local, et que les solutions dégagées en matière de taxe professionnelle, relatives à la gestion fiscale de l'établissement, risquent de demeurer d'actualité. C'est la question du maintien de la matière imposable, au-delà des changements d'exploitants, qui rompt le lien entre la cédule d'imposition à la contribution locale, avec le patrimoine de l'exploitant. Normalement, la

---

318-Il faut noter l'instauration d'une « imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux » IFER. Cette contribution vise la taxation notamment des entreprises ferroviaires et d'énergie (SNCF, EDF). Ces entreprises étaient déjà soumises à un régime particulier pour la détermination de la valeur locative foncière.



matière imposable se calcule à partir du patrimoine de celui-ci. Mais dans des circonstances de plus en plus nombreuses, la matière imposable s'affranchit de ce patrimoine, pour conserver une vie quasi-autonome.

### ***1 - Le droit fiscal tente de maintenir la matière imposable lors des changements d'exploitants***

En effet, la problématique de la conservation des bases imposables à l'occasion de modifications dans la personne de l'exploitant trouve une dimension particulière en matière de taxe professionnelle/contribution économique territoriale. Il existe dans le code général des impôts des dispositions générales concernant le changement d'exploitant. Elles sont exposées sous l'article 1478 IV : « *En cas de changement d'exploitant, la base d'imposition est calculée pour les deux années suivant celle du changement, dans les conditions définies au deuxième alinéa du II. Si le changement d'exploitant prend effet le 1er janvier, le nouvel exploitant est imposé pour l'année du changement sur les bases relatives à l'activité de son prédécesseur.* »

Le paragraphe II prévoit une exonération de taxe professionnelle, ou plus exactement depuis 2010 de cotisation foncière (l'une des deux taxes constituant la contribution économique territoriale) pour l'année de la création d'un établissement, et la taxation les deux années suivantes sur les bases de l'année du changement ramenées à une année civile pleine au prorata temporis. En effet, un établissement n'est pas taxable l'année de sa création, puisque le redevable de l'impôt est celui exerçant l'activité imposable le 1er janvier de l'année civile d'imposition. Par hypothèse, la prise en compte de la situation au premier jour de l'année civile (comme c'est le cas pour d'autres impôts, tel l'impôt sur le revenu ou sur la fortune par exemple), empêche l'imposition pour une création en cours d'année.

La question de la définition du changement d'exploitant, par rapport à la cessation d'exploitant, se pose donc avec acuité. En effet dans le cas de changement d'exploitant, il n'y a pas rupture dans les bases imposables, puisque l'ancien exploitant reste imposable toute l'année civile du changement, quitte à gérer de façon contractuelle la répartition de la taxe avec son remplaçant, et le nouvel exploitant est immédiatement taxé la seconde année de création, sur ses bases de l'année du changement, ramenées à l'année complète<sup>319</sup>. Dans le cas inverse de la cessation d'exploitant, la base imposable est réduite prorata temporis, pour la

---

319-Sauf application d'une valeur locative plancher, comme on le verra plus loin.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

durée s'étendant de la date de cessation à la fin de l'année civile<sup>320</sup>. S'il intervient un nouvel exploitant, celui-ci est exonéré pour la partie de l'année civile de création, puis imposé sur ses bases de l'année de création, ramenées à l'année complète, pour les deux années suivantes. En outre, l'exploitant d'un établissement créé, bénéficie d'une réduction de moitié de sa base pour la première année d'imposition, soit donc la première année civile complète suivant celle de la création<sup>321</sup>.

La définition de la notion de changement d'exploitant a fait dans ces conditions, l'objet d'une jurisprudence assez fournie. On peut dire aujourd'hui que le changement d'exploitant correspond à la situation dans laquelle deux personnes physiques ou morales juridiquement distinctes, exercent successivement dans le même établissement, la même activité soumise à la taxe professionnelle, ou aujourd'hui contribution économique territoriale. Trois conditions interviennent donc : succession de deux personnes juridiquement distinctes, exercice d'une même activité, identité d'établissement. Jurisprudence et administration donnent à ces conditions, une interprétation allant bien au-delà des concepts juridiques civilistes, pour maintenir l'unité de la cédule.

### *a) La succession de personnes juridiques ignore souvent la personnalité juridique*

La succession de deux personnes juridiques devrait être relativement simple à caractériser. Pourtant, même dans ce cas, la situation fiscale n'est pas claire. Il convient de citer l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux, Mathieu du 2 avril 1996<sup>322</sup>. Cet arrêt ne semble pas poser difficulté à la doctrine. Pourtant, il nous semble que la solution donnée soit contradictoire. Un médecin exerçait à titre individuel son activité professionnelle à Narbonne. En octobre 1988, il s'associe avec un confrère dans une société civile professionnelle. Il demande que sa cotisation de taxe professionnelle de l'année 1990 soit déterminée conformément aux paragraphes II et IV de l'article 1478 du CGI, sur la base des recettes de l'année 1988 pour la période allant du mois d'octobre à décembre 1988, ramenées à l'année entière. Il y a tout lieu de penser que le chiffre obtenu ainsi était inférieur aux recettes

---

320-Article 1478 I alinéa 2.

321-En pratique d'ailleurs, il vaut donc mieux éviter de fixer une date de création au 1er janvier de l'année. Outre le caractère particulièrement artificiel de cette date, celle-ci peut-être interprété comme tendant en fait, à dissimuler une création antérieure. Il a ainsi été jugé qu'une clinique ouverte au public un 2 janvier avait en fait, été créée dès le mois d'octobre de l'année précédente, date d'embauche du directeur et de personnel administratif ou paramédical, ce qui lui interdisait de bénéficier d'exonération pour la première année d'ouverture au public : CE 8e et 9e ss-s., 26 février 1988, n°59833, *Polyclinique Sévigné*, DF 18/1989 n°913.

322-Caa Bordeaux n°95BX00396, 2 avril 1996, *Mathieu*, DF 13/1997 n°355, *JurisData* 1996-048-543.

constatées pour une année civile normale. Le médecin justifiait sa demande en considérant que la mise en société de son activité constituait un changement d'exploitant.

Si l'on se réfère aux critères du droit civil, sa position semble fondée. En effet, la société civile professionnelle étant une société d'exercice, il y a bien substitution d'exploitant.

Pourtant, l'article 1476 du CGI dispose que « *pour les sociétés civiles professionnelles, les sociétés civiles de moyens et les groupements réunissant des membres de professions libérales, l'imposition est établie au nom de chacun des membres* ». Cette disposition particulière justifie, pour la Cour de Bordeaux, le maintien de l'imposition du docteur Mathieu sans tenir compte d'un changement d'exploitant<sup>323</sup>. Pourtant, que l'imposition de la société soit établie au nom de ses membres, et l'on retrouve là le problème difficile des « sociétés de personnes », ne justifie pas de façon évidente que la mise en société professionnelle d'un professionnel libéral ne puisse constituer un changement d'exploitant. Cela est si vrai que, de façon surprenante, l'article 1478 IV bis prévoit que pour les deux années qui suivent celles où ces sociétés sont, pour la première fois, assujetties à l'impôt sur les sociétés, les bases d'imposition des sociétés civiles professionnelles sont calculées dans les conditions définies au deuxième alinéa du II, soit justement les dispositions applicables en cas de changement d'exploitant. Ainsi, le changement de personne juridique ne constitue pas un changement d'exploitant, alors que le changement de régime fiscal de la société civile en constitue bien un. La logique juridique semble céder le pas aux nécessités de maintenir la matière imposable.

***b) L'identité d'activité permet de s'affranchir du changement de personnes juridiques***

Le second critère définissant le changement d'exploitant est celui de la rupture dans l'identité

---

323-En effet pour la Cour, et « *si les sociétés civiles professionnelles sont dotées d'une personnalité juridique distincte de celle de leurs associés, il résulte des dispositions précitées de l'article 1476 du code général des impôts que la taxe professionnelle ne peut être établie qu'au nom de chacun de leurs membres et qu'ainsi, ces sociétés n'acquièrent pas, au regard de cet impôt, la qualité d'exploitante au lieu et place de leurs associés.* » La Cour, qui ne semble pas convaincue par cette énonciation, croit utile de poursuivre pour confirmer que « *la seule circonstance que M Mathieu ait poursuivi son activité dans un cadre juridique différent n'est pas, non plus, de nature à caractériser un changement d'exploitant* ». Pour le rédacteur du Jurisclasseur, (*JCP fiscal Impôts Directs* Traité fasc. 1280-20 n°82, au 1er janvier 2002), la solution semble évidente : « *ne constitue pas un changement d'exploitant au sens de l'article 1478 IV du CGI le fait, pour un médecin ayant exercé à titre individuel son activité, de poursuivre celle-ci dans le cadre d'une société civile professionnelle, dès lors que celle-ci n'est pas considérée comme exploitante au regard de la taxe professionnelle et que l'imposition doit être établie au nom de chacun de ses associés.* »

Pourtant, il ne nous semble pas que la solution soit évidente. Les dispositions de l'article 1476 prévoient une modalité particulière d'imposition des sociétés civiles professionnelles et les groupements de professions libérales. Cette disposition particulière vient donc en dérogation de la solution qui s'imposerait par défaut, celle où la personnalité juridique de la société, laquelle est également société d'exercice par disposition de la loi, imposerait d'établir l'impôt au nom de la personne morale.

des activités, exercées par l'ancien et le nouvel exploitant. En cas de rupture, la situation est celle d'une cessation d'établissement et de création d'établissement<sup>324</sup>. Le critère traditionnel qui prévaut est celui de la conservation ou du changement de clientèle<sup>325</sup>. Celui-ci justifie, pour la jurisprudence, le maintien de la matière imposable dans l'affaire Turquin, jugée à Bordeaux<sup>326</sup>. Un avocat qui exerçait dans une société civile professionnelle à Angoulême, avait cédé les parts qu'il détenait dans la société pour s'établir à titre individuel dans la même commune<sup>327</sup>. Notre confrère semble-t-il, a poursuivi son activité dans les mêmes conditions que lors de son association. La Cour juge que cette « *modification des conditions d'exercice de la profession ne saurait être regardée, dès lors que le contribuable a poursuivi la même activité, comme une suppression d'activité suivie de la création d'un établissement* ». La motivation de l'arrêt est très laconique. Il est vrai que notre confrère semble n'avoir argumenté que sur les notions de cessation d'activité dans un établissement, sans faire état de la possibilité d'un changement d'exploitant. Pourtant les critères du changement d'exploitant semblaient réunis, dès lors qu'il y avait bien succession de personnes juridiques distinctes. La Cour aurait-elle jugé que l'article 1476 s'appliquait « dans l'autre sens », c'est-à-dire dans le cas du passage d'un associé de société à un exploitant individuel ? La réponse est probablement affirmative. Mais on ne peut s'empêcher de penser que telle sera la solution parce que « cela va de soi », en fonction de ce que la Cour a jugé en 1996, et non pas parce que la solution est solidement motivée sur le plan du droit.

Cette recherche du rendement de l'impôt aboutit à la surprenante mise en valeur de l'établissement.

---

324-II y a ainsi création d'établissement lorsqu'un contribuable acquiert un immeuble dans lequel était exploitée une confiserie pour y exercer une activité de fabrication de produits destinés à la boulangerie-pâtisserie : CE 9e et 7e ss-s., 19 février 1986, n°45216, *Patisfrance*, DF 19/1986 n°963, ou R/JF 1986 n°389.

325-Ce critère est utilisé par le Conseil d'État en de multiples occasions pour caractériser la continuité d'une exploitation. Il a été utilisé de façon systématique dans un domaine délicat, celui de la notion d'entreprise nouvelle pour l'application des exonérations d'impôt ou réductions d'impôt prévues par les articles 44 sexies et suivants du CGI.

326-Caa Bordeaux, 3e chambre, 3 novembre 1998, n°96 1559, *Turquin*, *JurisData* 1998-048372, DF 9/1999, comm. 179.

327- L'arrêt ne dit rien sur l'éventuelle clause de non-rétablissement qui aurait dû être insérée dans l'acte de cession des parts.

**2 - La notion d'établissement entraîne l'apparition de règles fiscales spécifiques, s'éloignant du droit civil, pour la conservation de la matière imposable**

C'est en effet au niveau de l'établissement, que le droit fiscal fait preuve de la plus grande ingéniosité pour conserver la matière imposable. La notion d'établissement est précisée par la jurisprudence et la doctrine administrative, dès lors que la définition légale est assez succincte, précisée simplement dans un texte réglementaire, l'article 310 HA de l'annexe II du CGI<sup>328</sup>. Récemment, le Conseil d'État a jugé qu'un établissement devait être regardé comme un ensemble d'éléments mobiliers et immobiliers, corporels et incorporels, qui sont nécessaires à un même redevable pour y poursuivre une activité identique<sup>329</sup>. Pour conserver la matière imposable, le législateur a tout d'abord créée la « valeur locative plancher », par des règles codifiées notamment sous l'article 1518 B du CGI, texte qui n'a pas été substantiellement modifié par la réforme récente.

Il paraît curieux d'étudier ce texte dans un paragraphe consacré à la contribution économique territoriale. En effet, ce texte vise la valeur locative foncière, qui est un des éléments de la contribution foncière territoriale. En outre, ce texte, après la réforme de 2010, ne concerne plus que les terrains et constructions, dès lors que les équipements et biens mobiliers qu'il nommait ne sont plus concernés par la contribution foncière des entreprises.

Il n'en reste pas moins vrai que ces dispositions concernent les apports, scissions, fusions de sociétés, cessions d'établissements. Ces opérations visent principalement la vie économique des entreprises, lesquelles sont par hypothèse soumises à la contribution économique territoriale.

Ce texte institue une valeur locative plancher, égale aux deux tiers de la valeur locative antérieure à l'opération de restructuration<sup>330</sup>. Sont ainsi visés les établissements industriels évalués selon la méthode comptable. En effet, la valeur locative étant calculée sur le prix de revient, celui-ci peut subir de substantielles modifications lors des opérations de

---

328-Selon l'article 310 HA, « l'établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome. »

329-CE 9e et 10e ss-s., 3 septembre 2008, n°295010, *SA Literie Duvivier*, concl. Collin, *DF* 46/2008, comm. 26, et aussi CE 9e et 10e ss-s., 29 octobre 2008, n°300351, *Mac Donald's France Restaurants*, cité par Yann De Givré, *Fiscalité des entreprises*, chronique année 2008, *DF* 9/2009 n°213, paragraphe 13.

330-Ce plancher a fait l'objet de nombreuses modifications. En dernier lieu, il est fixé à 80% de la valeur locative antérieure, ou 90% pour les opérations réalisées entre sociétés appartenant à un groupe fiscalement intégré, ou encore 50% dans le cas de reprise d'entreprises en difficulté.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

restructuration. Cet aspect est sans doute moins vrai aujourd'hui depuis les réformes comptables et fiscales intervenues sur le régime des fusions, où le maintien des valeurs comptables est la règle générale. Ce texte de l'article 1518 B a pour objectif d'éviter des variations trop importantes de matière imposable, préjudiciable aux collectivités locales.

Il existe une autre disposition de même nature, figurant sous l'article 1469-3 quater. Ce texte prévoit que le prix de revient d'un bien cédé entre des entreprises liées, reste identique à sa valeur antérieure à la cession pour le calcul de la valeur locative imposable dans l'entreprise cessionnaire. Là également, l'objectif est d'éviter les variations importantes de base imposable à l'occasion de cessions de biens entre entreprises liées. Ce type de cession a pu en effet être utilisé de façon systématique pour faire baisser la base imposable.

On constate donc, que le calcul d'une base imposable peut s'éloigner de façon significative des données de la comptabilité, alors qu'on est censé justement appliquer des méthodes comptables, lorsque l'intérêt des finances locales est en jeu.

### ***a ) La valeur locative plancher bloque les réductions de matière imposable dans les cessions d'établissement***

Dans les cas visés par l'article 1518 B précité se trouve celui de la cession d'établissement. Ce cas mérite que l'on s'y arrête, dans le cadre de notre étude. En effet, l'établissement au sens des dispositions de l'article 1518 B est défini par l'article 310 HA de l'annexe II du CGI<sup>331</sup>. Mais que faut-il entendre par cession d'établissement ? Sur ce point, position de l'administration fiscale et jurisprudence du Conseil d'État divergent quelque peu.

Pour le Conseil d'État, la cession d'établissement ne peut se limiter à la cession de locaux nus. C'est le sens de la décision Hochland Reich Summer de 1993<sup>332</sup>. Dans cette décision, la haute juridiction considère que la définition de l'établissement doit correspondre à son acception dans le domaine de la fiscalité locale. Dans cette optique, l'établissement est une installation susceptible d'être utilisée par une entreprise, c'est-à-dire un local muni d'un minimum de moyens d'exploitation.

Lorsque l'ensemble des moyens d'exploitation est cédé, malgré l'absence des éléments

---

331-Il convient immédiatement de noter que ce texte figure dans une section II, relative à la contribution foncière des entreprises. Or comme nous l'avons signalé, l'article 1518 B vise les valeurs locatives foncières, et non directement la contribution foncière des entreprises. Le texte dispose que « *l'établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé, ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial, lorsqu'elle peut faire l'objet d'une exploitation autonome.* ».

332-CE section, 5 novembre 1993, n°65512, *Hochland Reich Summer*, DF 9/1994 comm. 401, concl. Olivier Fouquet.

incorporels, le Conseil d'État juge, en 1998, dans cette logique, qu'il s'agit de la cession d'un établissement pour l'application de la valeur plancher prévue par l'article 1518 B<sup>333</sup>. Dans cette affaire, une société SA Le magnésium industriel, avait cédé à un crédit-bailleur un ensemble de terrains, de bâtiments et d'équipements industriels fixes dont elle était propriétaire à Dives sur Mer (Calvados). Par acte du même jour, le crédit bailleur, SA CC Bail, a donné en crédit-bail à la même société Magnésium, les biens acquis. Dès lors que les biens comprenaient les locaux et l'outillage, le Conseil d'État juge qu'il s'agit d'un établissement au sens des dispositions applicables aux impôts locaux. Dans l'affaire Literie Duvivier du 3 septembre 2008<sup>334</sup>, le Conseil d'État est confronté à une situation similaire, mais où la cession au crédit-bailleur fut limitée aux seuls biens immeubles<sup>335</sup>. L'établissement d'origine est vendu à deux entités juridiques<sup>336</sup>. Dans ce cas, le Conseil d'État n'hésite pas à considérer qu'il ne peut intervenir de « cession d'établissement » au sens des dispositions applicables aux impôts locaux, dès lors que la cession n'est pas réalisée au profit d'une seule entité juridique.

Cette position est contraire à celle de l'administration fiscale qui s'attache plutôt à la finalité de l'opération. Il est clair en effet qu'au terme de l'opération, la SA Literie Duvivier, se retrouve, comme la SA Magnésium industriel, exploiter le même établissement industriel qui préexistait avant l'opération. C'est la dissociation de la cession entre deux personnes juridiques distinctes, et à condition que le matériel n'ait pas été cédé avec les immeubles, qui conduit le Conseil d'État à juger qu'il ne peut y avoir « cession d'établissement » au sens de l'article 1518 B, dans l'affaire Duvivier, contrairement à la solution rendue dans l'affaire SA Magnésium.

Il sera intéressant de suivre l'évolution de cette jurisprudence après la modification de l'article 1518 B par suite de la réforme de la taxe professionnelle. En effet, l'ancien texte précisait que « *ses dispositions s'appliquaient distinctement aux trois catégories d'immobilisations suivantes : terrains, constructions, équipements et biens mobiliers* ». Dans le nouveau texte, la phrase devient « *le présent article s'applique distinctement aux deux catégories d'immobilisations suivantes : terrains et constructions.* » Ainsi, on peut considérer que la

---

333-CE 8e et 9e ss-s., 5 octobre 1998, n°179136, SA CC BAIL, DF 18 1999 comm. 360. Il s'agit d'une opération nommée en pratique de « lease-back ».

334-CE 9e et 10e ss-s., 3 septembre 2008, n°295010, SA Literie Duvivier, concl. Pierre Collin, DF 46/2008 comm. 26.

335-Dans cette affaire, une société Matelas Duvivier en redressement judiciaire procède à un plan de cession au terme duquel les immeubles sont cédés à un crédit bailleur Sicomi, la SA Batiroc, qui les redonne en crédit-bail à la nouvelle société Literie Duvivier, laquelle acquiert par acte séparé dans le cadre du plan de cession, les incorporels, les matériels et les stocks.

336- Un précédent avait déjà été jugé : affaire Snc Amendor du 28 mai 2004 ; CE 8e et 3e ss-s., 28 mai 2004, n°232285, Snc Amendor, DF 11 2005, comm. 284, concl. Gilles Bachelier.

définition de l'établissement puisse se rapprocher de celle de l'immeuble nu, dès lors que la référence à l'outillage n'est plus citée. Cependant, l'article 310 HA de l'annexe II n'a pas été modifié dans sa définition de l'établissement.

Nous voyons donc dans ces cas, une séparation radicale entre la personne du redevable, la valeur du bien à son actif, et la base imposable, le tout motivé par le souci de maintenir la cohérence des bases imposables des collectivités locales. L'article 1469-3 quater vient confirmer ce mécanisme en cas d'opérations entre entreprises liées. En outre, la position de la jurisprudence et de la doctrine administrative divergent. Mais ne s'agit-il pas d'une confusion sur la notion d'établissement ?

***b ) Les mêmes mécanismes de valeurs planchers limitent la fuite de matière imposable lors des fusions***

La règle de la valeur plancher de l'article 1518 B s'applique également dans les opérations de restructuration de sociétés, et notamment les fusions. A l'occasion de la transmission universelle de patrimoine réalisée à l'occasion de la fusion, se produit nécessairement un réajustement des prix de revient, dès lors qu'un bien inscrit au bilan d'une société apporteuse doit être inscrit pour une nouvelle valeur au bilan de la société bénéficiaire de l'apport. Au plan fiscal, les fusions peuvent sur option bénéficier d'un régime fiscal dit « de faveur », prévu aux articles 210 A et suivants, permettant notamment un sursis d'imposition sur les plus-values constatées à l'occasion des apports.

Il est cependant possible de réaliser les fusions à la valeur nette comptable. Cette règle tend à devenir aujourd'hui le droit commun<sup>337</sup>. Dans ces conditions, la société bénéficiaire des apports reprend à son bilan les biens apportés pour la valeur nette comptable qu'ils avaient dans le bilan de l'apporteuse.

L'administration fiscale impose dans ces conditions à la société bénéficiaire de l'apport de reprendre dans ses écritures le prix de revient d'origine des biens, et les écritures d'amortissements jusqu'à la date de l'apport. Dans ces conditions, quelle valeur convient-il de retenir pour déterminer le prix de revient des immobilisations pour le calcul de la base imposable de la taxe foncière et la cotisation foncière des entreprises ?

Là encore, deux conceptions s'opposent.

Pour l'administration, il ne fait pas de doute que l'obligation de reprise de la valeur d'origine

<sup>337</sup>-Cette possibilité est devenue la règle de droit pour les opérations faisant intervenir des entreprises liées, depuis le règlement 2004-1 du 4 mai 2004 relatif au traitement comptable des fusions et opérations assimilées, et homologué par un arrêté du 7 juin 2004.



des biens apportés au bilan de la bénéficiaire de l'apport, emporte détermination du prix de revient applicable pour les impôts locaux à ce prix de revient d'origine, et donc sans tenir compte des amortissements. En d'autres termes, dans ce cas, pour l'administration, l'apport est entièrement neutralisé au niveau du prix de revient des biens. L'assiette des impôts locaux ne change donc pas.

La position des juridictions administratives saisies de cette question, a montré d'importantes divergences. La doctrine elle-même a combattu la position de l'administration<sup>338</sup>. Le Conseil d'État a eu à trancher. Saisi d'une demande d'avis par un Tribunal Administratif, compte-tenu des jurisprudences divergentes des Cours d'appel, il a rendu un avis le 28 octobre 2005<sup>339</sup>. Pour la haute juridiction, le prix de revient à retenir lors d'un apport à la valeur nette comptable, est justement cette valeur nette comptable<sup>340</sup>. Dans ces conditions, le prix de revient ne correspond pas à la valeur d'inscription au bilan de la société bénéficiaire de l'apport, celui-ci devant être repris à l'identique des écritures de l'apporteuse, selon la doctrine fiscale en matière de fusions, mais la valeur comptable d'apport figurant dans le traité d'apport.

En d'autres termes, le régime fiscal de faveur des fusions, avec ses déclinaisons en matière de fusion aux valeurs comptables, ne doit pas s'étendre aux impôts locaux. Dans ces conditions, lors d'une fusion à la valeur comptable, la société bénéficiaire de l'apport est en droit de revendiquer une réduction des bases imposables aux impôts locaux, dans la mesure où la valeur comptable des biens apportés est inférieure au prix de revient du bien dans les écritures

---

338-Voir notamment Yann De Givré, *Fusions en valeur nette comptable et taxe professionnelle : la hiérarchie des textes doit être respectée*, RJF 4/05 page 217, cité dans les conclusions Laurent Vallée dans l'avis CE 28 octobre 2005, cf infra.

339-CE 9e et 10e ss-s., avis 28 octobre 2005, *SA Camif catalogues*, conclusions Laurent Vallée, RJF 1/06 page 13 et décision n°48.

340- Avis Camif catalogue : « *Lorsqu'une société acquiert des immobilisations à l'occasion d'une fusion réalisée selon un traité d'apport retenant comme valeur d'apport la valeur nette comptable, le prix de revient de ces immobilisations (...) n'est pas la valeur d'origine des immobilisations dans les comptes de la société apporteuse, qui avait constitué un prix de revient pour cette société, mais la valeur nette comptable ayant le caractère de valeur d'apport pour la société recevant ces immobilisations.* ». Cette solution se justifie de plusieurs façons, et les conclusions Laurent Vallée dans cet avis sont très instructives. L'un des arguments porte justement sur la hiérarchie des textes, l'inscription à la valeur d'origine des biens dans les écritures de la société bénéficiaire ne résultant que d'une instruction administrative. Mais pour ce qui concerne notre étude, un autre argument est important. Le commissaire du gouvernement dans ses conclusions, montre que l'application de la valeur d'origine du prix de revient ôte en réalité toute utilité à l'article 1518 B et à la valeur locative plancher. En effet et par hypothèse, la valeur locative calculée sur le prix de revient d'origine ne peut pas être inférieure à 80% (taux actuel de la valeur plancher de droit commun) au prix de revient de même montant dans les écritures de la bénéficiaire. Si donc le législateur a prévu une valeur locative plancher, c'est bien qu'il a entendu que le régime fiscal de faveur des fusions ne s'applique pas en matière de taxe professionnelle ou taxe foncière, mais bien au regard de l'impôt sur les sociétés (outre la TVA et les droits d'enregistrement).

de l'apporteuse, et dans la limite d'une réduction de 20% si l'on applique une valeur plancher de 80%.

Le Conseil d'État s'oppose dans ces conditions à une complète neutralité de la fusion, revendiquée par l'administration fiscale, au terme de laquelle à l'issue de l'opération de restructuration les bases des impôts locaux resteraient identiques.

Cette position de l'administration serait plus conforme à la réalité économique de la situation, dès lors qu'en pratique ces opérations de restructuration tendent à conserver sans changement la réalité de l'exploitation. Mais elle contrevient clairement aux règles juridiques, ainsi que le juge le Conseil d'État.

***c) Il en va, a fortiori, de même, lors des opérations de transmission universelle de patrimoine (TUP)***

On aura bien compris que la divergence entre les positions de l'administration et de la jurisprudence portent sur la priorité à donner dans les opérations de transferts de base imposable concernant des entités juridiques, entre la réalité économique et la contrainte juridique.

Pour l'administration, il convient de privilégier l'aspect économique, et conserver intact la base imposable d'un établissement qui matériellement ne connaît pas de modification, mais qui change de propriétaire ou d'exploitant sur un plan juridique. Pour la jurisprudence, il convient d'appliquer des textes juridiquement clairs, qui manifestement n'ont pas prévu la conservation d'une base imposable à l'occasion de transferts de propriété ou d'exploitant. Une illustration de cette divergence, une nouvelle fois, s'est manifestée dans la question de la transmission universelle de patrimoine, que la pratique désigne par l'acronyme TUP<sup>341</sup>.

Deux affaires ont permis au Conseil d'État de confirmer sa vision « juridique » de l'opération. Dans une première affaire, Snc Rocamat pierre naturelle jugée le 13 décembre 2006<sup>342</sup>,

---

341-Cette opération résulte des dispositions de l'article 1844-5 du Code Civil prévues en cas de dissolution d'une société n'ayant plus qu'un seul associé. A l'origine présentée comme une mesure simplificatrice du droit, puisqu'elle évitait la lourdeur de la procédure de dissolution liquidation des sociétés, ou celle des fusions de sociétés, elle est vite apparue pleine de pièges et de difficultés. L'une d'entre elles, et non des moindres, fut de transférer directement à l'associé personne physique d'une société à responsabilité limitée à associé unique, l'Eurl selon un autre acronyme créé par la pratique, l'entier passif latent de la société qui était dissoute. Paradoxalement, la liquidation judiciaire de « l'Eurl » entraînait la mise à la charge de l'associé unique le passif de la société, alors que cette structure avait justement été mise en place pour protéger le patrimoine personnel de l'associé. Il a fallu une loi du 15 mai 2001 pour rendre inapplicables aux sociétés dont l'associé unique est une personne physique, les dispositions de la TUP ... et obliger ainsi à revenir à la dissolution liquidation traditionnelle.

342-CE 9e et 10e ss-s., 13 déc. 2006, n° 275239, Snc Rocamat pierre naturelle, DF 9-2007 n°234 concl. Stéphane Verclytte.

l'administration avait rétabli les bases de la taxe professionnelle de la société, associée unique, ayant reçu le patrimoine de ses filiales dissoutes, aux quatre cinquièmes des bases antérieurement taxées dans les sociétés dissoutes, en application de l'article 1518 B. L'administration fiscale soutenait en effet que cette transmission universelle de patrimoine constituait en fait une « cession d'établissement » au sens de l'article 1518 B précité. Or, cette assimilation, sans doute fondée sur le plan économique, ne correspond en aucune façon à la notion de « cession d'établissement » au sens que peut en donner le droit civil ou le droit des sociétés. Dans ces conditions et en toute logique juridique, le Conseil d'État a cassé l'arrêt d'appel ayant accueilli la position de l'administration, et jugeant le fond du droit, fixé la base imposable de la société bénéficiaire de la transmission, à l'exacte valeur comptable des biens recueillis, et non les quatre cinquièmes de la valeur antérieure figurant dans le bilan de la société dissoute.

Une seconde affaire, SA Supra, jugée le 1er juillet 2009<sup>343</sup>, présente les mêmes caractéristiques. Mais sans doute avertie par l'affaire précédente, l'administration a modifié son argumentation et soutenu que la transmission universelle constituait une « fusion » au sens de l'article 1518 B du CGI<sup>344</sup>. Le Conseil d'État a jugé au contraire, qu'une dissolution liquidation ne constitue pas une fusion au sens qu'en donne le droit civil ou le droit des sociétés.

Le Conseil d'État<sup>345</sup> précise clairement sa pensée : « *Considérant que les transmissions universelles de patrimoine entraînéees, en vertu de l'article 1844-5 du Code civil, par la*

---

343-CE 9e et 10e ss-s., 1er juillet 2009, n°285718, SA Supra, concl. Pierre Collin, DF 40-2009 n°487.

344-Il est vrai que le code de commerce dans ses articles 236-11 ou 236-23 prévoit une procédure de fusion simplifiée pour les sociétés lorsque l'absorbante détient en permanence la totalité des actions représentant la totalité du capital des sociétés absorbées, soit donc lorsque l'absorbante est associée unique des sociétés absorbées. Il est vrai également que l'administration fiscale a reconnu la possibilité d'appliquer le régime fiscal de faveur des fusions aux opérations de fusion simplifiée, voire aux dissolutions sans liquidation effectuées selon les modalités de l'article 1844-5 (simple déclaration de dissolution) et sans même passer par les formalités de la fusion simplifiée : Instruction du 7 juillet 2003 BOI 4 I-1-03. Dans cette instruction, l'administration va très loin, et considère que « *sont des fusions au sens de l'article 210-0 A précité les opérations, réalisées en France comme dans certains pays étrangers, qui présentent toutes les caractéristiques suivantes :*

1° *la dissolution sans liquidation de la société absorbée,*

2° *la transmission universelle du patrimoine de la société absorbée,*

3° *l'attribution de titres de la société absorbante aux associés de la société absorbée,*

4° *l'absence de soulte ou l'attribution d'une soulte ne dépassant pas 10 % de la valeur nominale des titres de la société absorbante attribués »*

Dans ces conditions, l'administration est logiquement tentée de soutenir que la dissolution sans liquidation d'une société doit entraîner au niveau de la taxe professionnelle les mêmes conséquences qu'en matière de fusion, et donc l'application de la valeur locative plancher de l'article 1518 B.

345-CE 9e et 10e ss-s., 1er juillet 2009, n°285718, SA Supra, DF 40-2009 n°487 précité.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

*dissolution sans liquidation d'une société dont toutes les parts ont été réunies en une seule main ne constituent pas une "fusion" entre la société dissoute et son unique associé qui subsiste, au sens que revêt ce terme en droit civil comme en droit des sociétés ; que les "fusions de sociétés" visées par l'article 1518 B du Code général des impôts, dont les termes renvoient à des catégories d'opérations définies et régies par le droit des sociétés, ne sauraient s'entendre comme incluant toutes autres opérations, non mentionnées par ce texte, qui, sans constituer des "fusions" proprement dites, ont pour conséquence la mutation patrimoniale d'un établissement industriel ou commercial ; »*

On ne peut être plus clair : tout ce qui peut constituer une mutation patrimoniale d'un établissement industriel ou commercial doit être analysé en fonction de la catégorie juridique de l'opération, et non en fonction du résultat économique de la transmission, même si dans ce cas la substance économique de l'établissement n'a pas été modifiée<sup>346</sup>.

Cependant, l'administration fiscale aura le dernier mot, le législateur ayant tranché. Dans la réforme de la taxe professionnelle, devenue contribution économique territoriale, l'article 1518 B est modifié. Sont étendues aux transmissions universelles de patrimoine visées à l'article 1844-5 du code civil, réalisées à compter du 1er janvier 2010, les dispositions relatives à la valeur locative plancher. Dans ces conditions, les TUP qui par ailleurs, selon les nouvelles règles comptables auxquelles l'administration fiscale se rallie, sont faites le plus souvent à la valeur comptable, n'entraîneront aucune modification des bases de la contribution économique territoriale. Gageons que ces dispositions finiront par être étendues à tous les cas pour lesquels une mutation juridique intervient sans modification économique d'un établissement.

### ***d) Le maintien de l'établissement lors de l'externalisation d'activités***

Dans ces conditions, la solution à apporter au cas d'externalisation d'activités méritait réflexion. Ce sont les Mutuelles du Mans qui ont contribué à la solution de la question. Cinq sociétés d'assurances constituent en janvier 1993 un Groupement d'Intérêt Économique GIE MMA SI, ayant pour objet l'exercice des prestations de services informatiques pour les sociétés associées, par le regroupement des matériels, des locaux et du personnel, l'activité de support informatique étant auparavant exercée en interne par chacune des sociétés. Pour ce faire, les sociétés ont cédé à titre onéreux au GIE, le matériel informatique, les logiciels

---

<sup>346</sup>-Voir également Caa Douai 2e ch., 3 juin 2008, n°07DA01475, *SAS Fjord seafood appeti marine*, DF 30 octobre 2008, comm. 558, concl. Olivier Mesmin.

nécessaires, et ont mis à disposition du GIE les locaux et les salariés chargés de l'activité en interne. Le GIE a considéré que, pour la taxe professionnelle, l'opération constituait une création d'établissement. Il considérait donc que la base d'imposition à la taxe professionnelle devait être exonérée pour l'année 1993, date de création, puis être calculée sur les éléments dont le GIE disposait au cours de la période de création de l'année 1993, ramenés à l'année entière. Il considérait également pouvoir revendiquer pour l'année 1994 la réduction de moitié prévue par l'article 1478 II alinéa 3.

L'administration fiscale à l'occasion d'un contrôle a mis en cause la position du GIE pour les années 1994 et 1995, l'année 1993 n'ayant pas été, semble-t-il, l'objet d'un contrôle. L'administration fiscale soutenait, dans la logique que l'on a précédemment souligné, que l'opération constituait une « cession d'établissement », qui s'analyse donc en un changement d'exploitant, avec application d'une valeur plancher selon l'article 1518 B. Le Conseil d'État dans son arrêt du 30 décembre 2009<sup>347</sup>, juge que la constitution du GIE doit être regardée « *non comme une création d'établissement, mais comme un changement d'exploitant au sens du IV de l'article 1478 du code général des impôts* ». Dans ces conditions, seule la réduction de moitié des bases pour l'année 1994 dont a bénéficié le GIE peut être remise en cause<sup>348</sup>.

La question finalement posée était celle de savoir si, l'établissement étant défini comme une installation ou une entité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial pouvant faire l'objet d'une exploitation autonome, il pouvait y avoir changement d'exploitant à défaut d'exploitation autonome préalable. Le Conseil d'État considère ainsi nécessairement, au vu des données de l'affaire, que l'activité de prestations de services informatiques préexistait dans les sociétés, mais sans autonomie<sup>349</sup>.

---

347-CE 9e et 10e ss-s., 30 décembre 2009, n°293476, *GIE Mutuelles du Mans Systèmes informatiques*, note Betty Toulemon et Luisa Montoya, *DF* 13/2010 comm. 261.

348-Le Tribunal Administratif de Nantes avait rejeté la position de l'administration par un jugement du 2 décembre 2003, donc postérieur aux affaires Hochland (1993) ou CC Bail (1998), mais antérieur à l'affaire Lierie Duvivier (2008), en jugeant que la cession des seuls matériels informatiques, fussent-ils représentatifs de la totalité de ceux utilisés pour les opérations de gestion interne du groupe, ne pouvaient être assimilées à une cession d'établissement. La base imposable du GIE ne pouvait donc être fixée aux quatre cinquièmes de la valeur des biens dans les sociétés du groupe, mais devait être fixée à la valeur réelle d'acquisition. L'administration interjetait appel de la décision, acceptant l'absence de cession d'établissement, mais invoquant le changement d'exploitant. Cette position, si elle ne permettait pas à l'administration de revendiquer l'application de la valeur locative plancher, dès lors qu'elle renonçait à soutenir l'existence d'une cession d'établissement, lui permettait d'opposer, à titre de compensation, le rejet de la réduction de la base de moitié applicable à la première année de création d'un établissement. La Cour administrative d'appel de Nantes ayant confirmé le jugement du Tribunal Administratif, l'administration s'est pourvue en cassation.

349-C'est ce qu'indique le rapporteur public Pierre Collin dans ses conclusions : « *s'il est incontestable que l'activité du Gie Mma SI ne consiste pas à offrir des prestations d'assurance, il n'en demeure pas moins que son activité était auparavant exercée comme support de l'activité d'assurance et pour les besoins de cette dernière activité par les sociétés apporteurs. Il est ainsi incontestable que l'activité préexistait* ». Le Conseil

## SECTION 1 - L'utilisation des cédulas-catégories dans l'imposition des personnes physiques

Ce sont donc bien des critères économiques qui permettent de définir l'établissement dans ce contexte d'externalisation, par la détermination de moyens humains et matériels affectés à une activité économiquement identifiable, plutôt que des critères d'autonomie juridique. L'externalisation d'une activité préexistante constitue alors, dans ce cas, un changement d'exploitant au sens des impôts locaux.

Cet arrêt présente en outre une contradiction apparente. En effet, la notion de cession d'établissement a été clairement écartée. Cette position était soutenue par l'administration devant le Tribunal Administratif, lequel a débouté l'administration, laquelle a abandonné ce motif. Or et dans le même temps, est reconnu un changement d'exploitant. Sur un plan purement économique, il est difficile de comprendre la nuance. Dans les deux cas en effet, il existe à l'aune des critères de la jurisprudence, un établissement. Cet établissement est transféré d'une personne juridique à une autre. La notion de changement d'exploitant ne semble pas poser de difficultés sémantiques, puisque, comme on l'a vu, le passage d'une exploitation individuelle à celui d'une société civile professionnelle ne constitue pas un tel changement, l'exploitation étant considérée comme se continuant « dans un cadre juridique différent ». Le changement d'exploitant serait indifférent au cadre juridique ? Mais alors, pourquoi la jurisprudence au contraire, considère avec restriction le sens du mot « cession », en considérant que le terme doit être entendu au sens de la cession civile, transfert de propriété contre paiement, et non au sens général de transfert d'établissement entre personnes juridiques distinctes ? Si l'on se rallie plus aisément à l'interprétation stricte des termes juridiques appliquée par le Conseil d'État, il faut donc nécessairement s'interroger sur la pertinence des solutions évoquées plus haut, relatives aux sociétés civiles professionnelles<sup>350</sup>.

Force est de constater qu'il n'apparaît pas de principes clairs dans ces notions de transferts

---

d'État avait d'ailleurs déjà jugé qu'un changement d'exploitant puisse ne concerner qu'une partie de l'activité exercée : CE plénière 30 mars 1990, n°50883, *Plancon-Bariat*, DF 28/1990 comm. 1396, RJJ 5/1990 n°553, concl. Monique Liébert-Champagne.

350-Les commentateurs sous l'arrêt Gie Mma SI semblent justifier cette apparente contradiction d'une façon quasi tautologique : « Il peut être confondant de constater qu'une même opération est regardée comme entraînant un transfert d'établissement pour apprécier s'il y a un changement d'exploitant et au contraire ne portant pas sur un établissement dès lors qu'est en cause la notion de cession. Cette contradiction n'est qu'apparente. Ainsi que rappelé supra, le changement d'exploitant suppose que le repreneur exploite à son tour l'ensemble des moyens matériels d'exploitation en vue de l'exercice d'une même activité. En revanche, l'application de la valeur locative plancher suppose que l'ensemble de ces moyens matériels d'exploitation aient fait l'objet d'une cession au nouvel exploitant. » Ainsi, un changement d'exploitant supposerait qu'une autre personne juridique intervienne sur l'établissement, sauf s'il s'agit de la continuation dans un « cadre juridique différent », et sauf si le changement résulte d'une cession, sans que l'on sache pourquoi dans un cas l'aspect juridique du « transfert » ne soit pas analysé alors que dans l'autre cas il faille analyser précisément l'opération pour savoir si une « cession » au sens civiliste du terme soit bien intervenue.

d'établissement au sens des impôts locaux. Ces difficultés apparaissent avec la valeur locative foncière, notion très ancienne. Mais que peut-on dire de la nouvelle cotisation sur la valeur ajoutée ?

### ***3 - La définition de la matière imposable se heurtera aux règles de territorialité***

Nous devons relever l'apparition de nouvelles difficultés avec la création de la Cotisation sur la Valeur Ajoutée des Entreprises, CVAE, et relatives à la territorialité. Parler de territorialité pour les impôts locaux pourrait en effet sembler contradictoire. Cependant, des mesures avaient déjà pour objectif de tenir compte de l'exploitation d'entreprises internationales, particulièrement du transport. On citera pour mémoire les dégrèvements de taxe professionnelle, applicables aux entreprises de transport routier, en fonction du chiffre d'affaires réalisé en France et à l'étranger.

Avec la création de la CVAE, la question de la territorialité se pose avec une grande acuité. En effet, l'impôt en cause, la Contribution économique territoriale, comme son nom l'indique, a vocation à s'appliquer à une activité exploitée en France, et plus précisément au niveau d'une collectivité locale déterminée. Or, la valeur ajoutée d'une entreprise se détermine par hypothèse au niveau global de l'entreprise.

Une première série de difficultés concerne justement la répartition territoriale de cette valeur ajoutée, et des commissions parlementaires dès la première année de la réforme vont étudier précisément cette problématique.

Mais ce sont à nouveau les entreprises de transport qui présentent les principales difficultés. La réforme modifie l'article 1447 du CGI, pour prévoir que seules peuvent faire l'objet d'une imposition à la cotisation foncière des entreprises, les activités qui sont assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à raison des règles de territorialité propres à ces impôts (CGI, art. 1447, III nouveau). Cette précision est cependant superflue et inutile s'agissant de la cotisation foncière, puisque l'article 1973 du CGI prévoit que son montant est établi dans chaque commune où l'entreprise dispose de locaux ou de terrains. L'intérêt principal de cette précision est de permettre l'assujettissement des entreprises de transport international, principalement les entreprises de transport aérien, à la nouvelle cotisation sur la valeur ajoutée.

## SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques

De même, la réforme reprend les principes antérieurs de répartition territoriale de l'activité de transport. Pour les entreprises de navigation maritime ou aérienne qui exercent des activités conjointement en France et à l'étranger, il n'est pas tenu compte de la valeur ajoutée provenant des opérations directement liées à l'exploitation de navires ou d'aéronefs ne correspondant pas à l'activité exercée en France. Les modalités de détermination de la valeur ajoutée se rapportant aux activités exercées conjointement en France et à l'étranger doivent être déterminées par décret (CGI, art. 1586 ter, II nouveau).

Gageons que les difficultés propres à la territorialité de l'impôt et que nous avons pu constater précédemment, se retrouveront dans le cadre de la CVAE. Ce point est probablement appelé à d'importants développements dans l'avenir.

Il est donc difficile de systématiser l'emploi de la notion de cédule-catégorie, liée à des concepts juridiques de droit privé, proches des notions de patrimoine civil ou de personnalité juridique, pour rendre compte des solutions du droit positif. Nous nous perdons rapidement. Pourrons-nous trouver une plus grande clarté avec les personnes morales ? Ces personnes ne sont-elles pas justement définies par l'unité d'un patrimoine juridique, puisque leur définition civile prévoit qu'elles sont constituées par des apports spécifiques ?

## **SECTION 2 - La multiplication des cédules-catégories dans l'imposition des personnes morales**

La société est définie simplement par le Code Civil dans son article 1832 qui dispose : « *La société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ». Les textes précisent plus loin que ces entités juridiques disposent de la personnalité morale, sous certaines conditions<sup>351</sup>. Dans ces conditions, il semble qu'en droit fiscal, la situation puisse être simple : une cédule-catégorie devrait correspondre à une société. Or au contraire, l'intervention de ces « entités » aboutit à une très grande complexité, l'une des difficultés majeures du droit fiscal.

---

351-Dont l'immatriculation au Greffe du tribunal de commerce, chargé de tenir le registre des sociétés de tous types : articles 1842 du Code Civil et L 210-6 du Code de Commerce.



On parle « d'entité », car rien n'est finalement moins défini que la société en droit fiscal. Déjà en droit civil, l'article 1832, dans son second alinéa, prend ses distances avec la simplicité, car il parle de sociétés instituées par l'acte de volonté d'une seule personne, ce qui sémantiquement est un non sens. En outre, la personnalité morale n'est pas attribuée à toutes les entités répondant à la qualification de l'article 1832, et l'on peut citer immédiatement pour l'illustration, les sociétés en participation ou les sociétés créées de fait, c'est-à-dire les situations créées par des personnes physiques apportant des biens pour réaliser une entreprise commune et en partager les risques.

Car en droit civil, dont les règles s'appliquent en droit commercial avec des modalités plus particulières, la société est constituée dès que sont réunies ces trois conditions, apports, entreprise commune, partage des risques.

Le droit fiscal semble ignorer ces dispositions, pour établir ses propres règles. Si le code général des impôts prévoit un impôt sur les sociétés, celui-ci ne frappe pas toutes les collectivités juridiques ayant la qualification juridique de sociétés. Par ailleurs, il semble ne pas tenir compte toujours de la personnalité juridique. Par contre, il frappe d'autres collectivités qui ne sont pas civilement des sociétés, par exemple des associations ou des organismes administratifs. Le droit fiscal semble donc s'affranchir des critères du droit civil, pour soumettre certaines « entités juridiques » à un impôt spécial.

Mais tous les impôts ne s'appliquent pas aux mêmes entités. La TVA par exemple, peut frapper des entités non soumises à l'impôt sur les sociétés, les impôts locaux comme la taxe foncière frappent les entités non soumises à l'impôt sur les sociétés, la taxe sur les voitures de sociétés frappe toutes les sociétés, mais pas dans les mêmes conditions, etc.

Essayons d'y voir plus clair. Le plus simple est de considérer l'impôt sur les sociétés. Nous pourrions en effet, nous attendre, à l'instar de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, que l'impôt sur les sociétés frappe, justement, toutes les sociétés, d'une façon uniforme. Or, nous constaterons l'éclatement de la matière imposable selon la nature de la société, et ce même éclatement constaté au sein même de la société.

### ***§ 1 - L'éclatement de la cédule de l'impôt sur les sociétés, constaté au niveau de la nature de la société***

L'article 205 du code général des impôts établit l'impôt sur les sociétés. Il renvoie à l'article

206 pour la désignation des personnes morales assujetties à cet impôt. L'article 206 n'établit pas de définition générale des personnes assujetties à l'impôt sur les sociétés, mais procède par une énumération, sans qu'il soit possible d'y distinguer un fil conducteur<sup>352</sup>. Car toutes les sociétés ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés, de façon étonnante.

A l'exception des personnes publiques, l'énumération des sociétés soumises à l'impôt semble correspondre à la catégorie des sociétés de capitaux, telles qu'elles sont définies en droit commercial. Cependant, cette assimilation reste très vague. En droit commercial, les sociétés de capitaux s'entendent de celles où la responsabilité des associés est limitée à leurs apports et où la personne des associés, « l'intuitu personae », n'est pas essentiel<sup>353</sup>. Or, la société à responsabilité limitée présente un caractère d'intuitu personae très marqué qui la place plutôt dans la catégorie des sociétés de personnes. Du reste, le texte fiscal prend bien soin d'exclure de ces sociétés celles qui optent pour le régime des sociétés de personnes, preuve s'il en est d'une part, de l'existence pour ces sociétés d'une option pour un autre impôt, et d'autre part de leur nature mixte<sup>354</sup>.

Cette notion de « sociétés de capitaux » est donc très loin de pouvoir donner un fil conducteur pour déterminer si une société doit être soumise à l'impôt sur les sociétés ou non. En effet, dans plusieurs situations, les sociétés civiles, donc par hypothèse des sociétés classées dans les sociétés de personnes, peuvent, soit opter pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, soit s'y trouver soumises de plein droit lorsqu'elles exercent une activité de nature commerciale.

La doctrine a pu contester cette disposition avec des mots durs, n'hésitant pas à qualifier de

---

352- Sont ainsi passibles de l'impôt sur les sociétés : « *les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes [...], les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'état jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.* »

L'article 1655 quinquies vient à la rescousse pour inclure les sociétés par actions simplifiées dans le régime de l'impôt sur les sociétés par assimilation selon ce texte, de ces sociétés aux sociétés anonymes.

353-Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Lexisnexis 2011 n°1494.

354-Une possibilité d'option temporaire pour le régime des sociétés de personnes vient récemment d'être créée pour les sociétés par actions simplifiées et sociétés anonymes nouvelles : article 239 bis AB du CGI, issu de l'article 30 de la loi 2008-776 du 4 août 2008 dite « de modernisation de l'économie ». Ce texte permet aux sociétés anonymes, aux sociétés par actions simplifiées, aux sociétés à responsabilité limitée, non familiales, âgées de moins de cinq ans, d'opter pour le régime de l'impôt sur le revenu, soit donc de quitter le domaine de l'impôt sur les sociétés, pour une période de 5 ans et sous certaines conditions. Cette option étonnante n'est pas totale, puisque la société reste considérée comme étant soumise à l'impôt sur les sociétés pour certaines dispositions, dont par exemple la réduction d'impôt pour la souscription au capital de PME (article 199 terdecies-0-A).

« traquenard fiscal<sup>355</sup> », ou « d'épouvantail<sup>356</sup> », les dispositions de l'article 206-2 soumettant à l'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles se livrant à une exploitation commerciale, faisant ainsi tomber ces sociétés, « par inadvertance » dans le régime de l'impôt sur les sociétés, au terme d'une disposition « byzantine qui constitue un défi au bon sens », mais avec des conséquences fiscales très lourdes.

La situation se complique encore plus lorsque le droit fiscal place le résultat des opérations de promotion immobilière dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (article 35 I du CGI) alors que le droit commercial les considère comme étant de nature civile (article 110-1 2° du code de commerce). Les sociétés civiles immobilières de construction-vente devraient donc sur le plan fiscal relever de l'impôt sur les sociétés en application de cet article 206-2. Or, la loi fiscale exclut expressément ces sociétés de l'impôt sur les sociétés dans l'article 239 ter, en les assimilant fiscalement à des sociétés en nom collectif, ce qui sur le plan du droit des sociétés est contradictoire.

Comment alors sont imposés les résultats des « autres sociétés », celles qui ne sont pas visées par l'article 206 ? Ce n'est pas si simple. Le code général des impôts procède à nouveau par une énumération, contenue principalement dans l'article 8 du code<sup>357</sup>. Là encore, existe la possibilité donnée aux sociétés dites de personnes, d'opter pour le régime de l'impôt sur les sociétés, selon différentes conditions variables selon le type de société.

Le code des impôts n'aborde pas directement la taxation des résultats de ces sociétés. En effet, il s'exprime en considérant la personne des associés : « *les associés des sociétés en nom collectif [...] sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société* », selon la formulation générale retenue également pour les autres types de société.

Ce n'est donc pas la société en tant que telle qui est soumise à un impôt spécifique, comme le cas de l'impôt sur les sociétés, mais les associés directement<sup>358</sup>. En effet, le calcul du résultat

---

355-Maurice Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, cité précédemment, page 206.

356-Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, Dalloz 6e éd. 2007, n°299.

357-Il s'agit du régime des sociétés de personnes. Sont concernées les sociétés en nom collectif, les commandités des sociétés en commandite simple, si ces sociétés n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles, les sociétés en participation, les sociétés à responsabilité limitée ne comprenant qu'un associé personne physique, les sociétés civiles professionnelles, etc.

358-Maurice Cozian précis n°515 : L'auteur a illustré cette situation curieuse en jouant sur ces notions, pour dégager les critères de sociétés, opaques, transparentes, semi-transparentes ou translucides. Les sociétés opaques fiscalement sont celles soumises à l'impôt sur les sociétés : elles sont opaques vis-à-vis de la situation de leurs associés. Le reste du kaléidoscope concerne les sociétés transparentes de copropriété, (article 1655 ter du CGI) qui sont réputées ne pas avoir de personnalité fiscale distincte de celle de leurs membres, les sociétés semi-transparentes qui constituent le gros des troupes avec les sociétés civiles, les sociétés en nom

imposable tient compte à la fois de la nature de l'activité exercée par la société et de la qualité des associés.

Dans le cas où les associés sont des personnes physiques, et que les parts sociales ne sont pas inscrites à l'actif d'une entreprise soumise à un régime d'imposition professionnel, la quote-part des résultats sociaux revenant à ses associés en fonction de leurs droits dans la société est imposée selon les règles propres à l'activité de la société. Ainsi, une société civile donnant des immeubles en location nue, verra ses associés, personnes physiques, imposés dans la catégorie des revenus fonciers, pour la quote-part des résultats leur revenant (article 8 du CGI). A l'inverse, si les associés sont des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, ou que les parts sociales sont inscrites à l'actif d'une activité professionnelle (BIC, BA, BNC), imposable selon le régime réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits (article 238 bis K du CGI). Ainsi, si les parts de la société donnant des immeubles en location nue sont inscrites à l'actif d'une société anonyme, les résultats seront calculés, non plus selon les revenus fonciers, mais selon les règles de l'impôt sur les sociétés.

Ces règles entraînent une très grande complexité, en présence de plusieurs catégories d'associés, et à l'occasion de la transmission des parts de ces sociétés ou de modifications d'activité, de statut ou autres.

L'impôt sur les sociétés ne mérite donc pas son nom, puisque toutes les sociétés ne sont pas concernées. Mais la situation est encore pire. Alors qu'il paraîtrait simple de définir la matière imposable au niveau du patrimoine de la société, le droit fiscal crée des règles d'application beaucoup plus complexes, et a priori, incohérentes.

---

collectif et autres, visées par les articles 8 et suivants, et enfin les sociétés translucides constituées notamment par les sociétés d'investissement SICAV (société d'investissement à capital variable) et autres SIIC (société d'investissements immobiliers cotées), qui sont exonérées d'impôt sur les sociétés mais dont les bénéfices distribués relèvent du régime fiscal des dividendes, lequel est un régime propre aux revenus distribués par les sociétés soumises ... à l'impôt sur les sociétés. C'est le régime fiscal des sociétés semi-transparentes, soit le gros des troupes, qui pose les problèmes les plus complexes de la fiscalité française, à tel point que le même professeur Cozian peut parler à leur sujet, selon une formule célèbre, de véritable « sacs d'embrouilles ». Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Lexisnexis 2011, n°1496, évoquent un affaiblissement au plan fiscal de la personnalité juridique des sociétés de personnes.

## **§ 2 - L'éclatement de la cédula de l'impôt sur les sociétés, constaté au niveau de l'imposition des sociétés elles-mêmes**

Si l'on pensait que les notions de personnalité et de patrimoine n'allaient pas poser difficultés en matière de société, l'on commence à s'inquiéter, en constatant la juxtaposition de deux régimes fiscaux radicalement différents selon le type de société. Mais ce n'est pas tout. A l'intérieur du patrimoine des sociétés, le droit fiscal crée des sous-ensembles d'imposition particuliers, comme il l'a fait au niveau du patrimoine des personnes physiques.

La première difficulté concerne la territorialité de l'impôt sur les sociétés.

### **A - La territorialité de l'impôt sur les sociétés : celui-ci ne concerne que l'exploitation en France**

Ce texte de l'article 209 I contient une difficulté importante, qui concerne la territorialité<sup>359</sup>. En effet, le texte dispose que l'on tient compte « *uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.* ».

Déjà, l'application des règles des BIC en matière d'IS pose la question de la définition du patrimoine professionnel. On a vu que, pour les BIC, s'applique la règle de la liberté d'affectation des biens à l'actif du bilan, sous réserve de nombreuses limitations cependant. En matière d'impôt sur les sociétés, cette règle disparaît. En effet, le patrimoine affecté à l'entreprise est par définition de la personnalité morale, le patrimoine social de la société. Il n'est a priori pas possible d'imaginer un système de liberté d'affectation comme en matière de BIC, compte tenu des règles du droit des sociétés, et de la personnalité morale des sociétés. Une telle liberté d'affectation poserait en effet de sérieuses difficultés, au regard par exemple

---

359-Selon Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, Lexisnexis 2011, n°1521, le principe de territorialité posé en pleine période coloniale, pour éliminer simplement les doubles impositions susceptibles de résulter de la coexistence des impôts français et des impôts coloniaux, place la France à part au sein des pays développés dont la plupart ont adopté un régime mondial d'impôt sur les sociétés (concl. Marie-Hélène Mitjavile sur CE, section, 16 mai 2003, n°222956, Sté *Télécoise*, *DF* 2003 n°30-35 comm. 582). Dans le monde, la France est aujourd'hui l'un des seuls états (avec le Danemark et la Suisse) à appliquer le principe de territorialité, ce qui conduit, naturellement, à s'interroger sur l'opportunité de son maintien. Pour Bernard Delignières, *JCP Fiscalité internationale*, fascicules 305 et suivants, les dispositions relatives à la territorialité seraient issues d'une évolution historique. A l'origine, l'obligation fiscale des personnes physiques était territoriale et non mondiale, dans le cadre de la taxe proportionnelle. Lorsque celle-ci a été supprimée en 1959 lors de la création de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, lequel prévoyait une obligation fiscale mondiale, cette suppression n'a pas été étendue à l'impôt sur les sociétés. La règle de la territorialité a été intégrée dans l'article 209 I. La règle serait une survivance d'un impôt conçu à l'origine comme national, et qui se trouve en fait confronté à l'internalisation des affaires.

des notions d'abus de biens sociaux<sup>360</sup>.

Les règles en matière de territorialité prévues par l'article 209 I ont également pour effet de rompre l'unicité du patrimoine social de la société. Ce texte précise donc que seuls les résultats réalisés en France par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont taxables à cet impôt. Ce texte conduit donc à morceler le patrimoine social entre celui affecté à l'entreprise exploitée en France et celui affecté à des entreprises exploitées à l'étranger. A l'inverse, ce texte permet de taxer à l'impôt sur les sociétés français les résultats réalisés par des sociétés étrangères pour leurs entreprises exploitées en France.

Les règles d'application sont principalement déterminées par la doctrine de l'administration fiscale et la jurisprudence. Trois critères sont utilisés pour caractériser l'exercice d'une activité commerciale habituelle à l'étranger, non imposable en France : l'existence à l'étranger d'un établissement, c'est-à-dire une installation possédant un caractère de permanence et une autonomie propre, la présence à l'étranger d'une représentation, propre à l'entreprise, la réalisation à l'étranger d'opération formant un cycle commercial complet . L'activité ainsi exercée à l'étranger n'est pas imposable en France.

A contrario, une société étrangère exploitant un établissement qualifié de la même façon, en France, y est imposable à l'impôt sur les sociétés pour les résultats de cette entreprise.

Bien entendu, ces dispositions s'appliquent sous réserve des conventions fiscales internationales, lesquelles s'attachent plutôt à la notion d'établissement stable comme critère de rattachement territorial. Cette notion est définie par chacune des conventions.

Pour déterminer le bénéfice imposable en France, une ventilation doit être opérée afin de ne taxer en France que la part de bénéfice correspondant à l'entreprise exploitée en France. Cette opération n'est pas sans soulever de grandes difficultés pratiques<sup>361</sup>.

---

360-Nous avons par contre, constaté que le droit fiscal s'affranchit des règles de l'inscription au bilan en matière d'impôt sur la fortune ....

361-Si l'entreprise possède des comptabilités permettant de retracer distinctement les opérations qui se rattachent à chaque établissement, les résultats peuvent être déduits immédiatement de ces documents comptables. Cependant, des correctifs peuvent devoir être appliqués dans certaines situations, lorsque par exemple les frais de direction générale ne sont pas répartis sur les établissements extérieurs. Des rectifications peuvent également être opérées, si l'entreprise par le jeu de ventilations favorables, localise les résultats dans des pays où le taux de l'impôt est favorable.

En l'absence de comptabilité permettant d'isoler l'activité de chacun des établissements, ou lorsque cela n'est pas possible, il convient d'effectuer une ventilation forfaitaire, selon les deux méthodes proposées par l'administration (Doc. adm. DGI 4 H1414, § 14 à 24). Selon la doctrine administrative, les deux méthodes sont : - la répartition proportionnelle qui consiste à appliquer au montant du bénéfice global de l'entreprise un coefficient résultant du rapport de deux grandeurs préalablement choisies. L'administration cite notamment la répartition en fonction d'un chiffre d'affaires (Voir par exemple l'arrêt CE 10e et 9e ss-s., 22 mai 2009, *Mehrweg*, *DS* août 2009 n°8 comm. 174, note Jean-Luc Pierre ; *DF* n° 26/2009, comm. 384, concl. Julien

La règle BIC de détermination du résultat par la variation de l'actif net demeurant pour le calcul des résultats imposables à l'impôt sur les sociétés, force est de réaliser cette division de patrimoine. Ainsi, la constatation de pertes affectant l'actif net comptable, imputables à une activité exercée à l'étranger, n'est pas de nature à modifier les résultats imposables en France<sup>362</sup>. En d'autres termes, les déficits subis dans un établissement à l'étranger ne sont pas imputables sur les résultats réalisés en France.

Nous constatons donc qu'en réalité, l'unité du patrimoine en matière d'impôt sur les sociétés est loin d'être réalisée, au regard de la notion de territorialité. Il a fallu apporter de nombreux correctifs à cette situation pour en limiter les effets, souvent contraires aux nécessités du développement international et pour aider au développement de celui-ci, tel les régimes du bénéfice mondial ou du bénéfice consolidé, de la déduction de provisions ou de pertes sur la prospection commerciale, etc.

Mais la territorialité n'est pas la seule cause de ces distinctions patrimoniales. L'impôt sur les sociétés n'est en effet pas un impôt unique. Il contient en fait deux régimes distincts : celui de l'article 209, dont nous venons de parler et qui s'aligne sur les règles des BIC, et celui de l'article 219 bis, concernant les organismes non lucratifs.

### **B - Les organismes non lucratifs peuvent être assujettis à plusieurs types d'impôt sur les sociétés, pour des parties de leur activité**

Le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, précisé par l'article 206 s'étend à toutes sortes d'organismes qui ne sont pas des sociétés. Parmi ceux-ci se trouvent inclus les organismes à but non lucratif<sup>363</sup>.

Les organismes énumérés par le texte, sont assujettis à l'impôt sur les sociétés, mais

---

Boucher) ; la répartition par comparaison qui permet de reconstituer, à partir de certains éléments déterminés, le bénéfice de l'établissement en cause, que l'on assimile à une entreprise indépendante. L'administration cite la méthode des commissions, utile notamment pour des établissements de vente, consistant à calculer un chiffre d'affaires équivalent au montant des commissions qui auraient été versées à un tiers.

Dans tous les cas, la ventilation des opérations conduit à créer une séparation à l'intérieur du patrimoine de la société, française ou étrangère, pour isoler un patrimoine affecté à l'activité exploitée en France et le patrimoine affecté à l'activité exploitée à l'étranger.

362-Voir par exemple, l'arrêt CE 14 novembre 1984, n°40368, *Sotradies*, *JurisData* 1984-600353.

363-Le code général des impôts, dans l'article 206 5, inclut dans ce groupe de nombreuses entités : « *les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital* ». Le code reprend le principe de l'énumération, utilisé précédemment.

uniquement pour des revenus précisément déterminés. Il s'agit, selon là encore l'énumération du code général des impôts (article 206-5), des revenus locatifs d'immeubles, de l'exploitation de propriétés agricoles, les revenus mobiliers<sup>364</sup>. Il s'agit donc principalement des revenus tirés des produits de la gestion patrimoniale des biens de l'organisme, au contraire d'une exploitation professionnelle<sup>365</sup>.

Pour la détermination de la base taxable, les organismes en question doivent donc isoler dans leur patrimoine les biens susceptibles de procurer des revenus imposables, afin de déterminer la base imposable. Ainsi, les revenus d'immeubles sont calculés déduction faite des charges et amortissements, ce qui suppose d'isoler les charges et les immeubles en cause de façon comptable.

La situation peut se compliquer encore plus, si l'organisme en question effectue des opérations de nature lucrative.

Le fisc permet la réalisation de telles opérations, dans une limite actuellement fixée à 60.000 euros (article 261 7 1°b). Si cette limite est franchie, l'organisme devient imposable pour tous ses revenus, y compris les revenus patrimoniaux qui pouvaient bénéficier du taux réduit, dans les conditions de droit commun.

Cependant, l'administration admet la sectorisation des activités lucratives. Il s'agit d'une mesure prise par l'administration fiscale<sup>366</sup>. Ces instructions constituent un véritable code fiscal des organismes à but non lucratif, contenant des dispositions allant bien au-delà de la

---

364-Il existait pour les dividendes, une exception notable : les dividendes de source française étaient exonérés. Cette situation a été jugée contraire au principe de libre circulation des capitaux par le Conseil d'État, CE 3e et 8e ss-s., 13 février 2009, n°298108, *Sté Stichting Unilever Pensioenfond Progress et a.* DF 2009 n°12, comm. 253, concl. Édouard Geffray, note Vincent Agulhon et Nathalie Sénéchault, commentée par l'administration au BOI 4 H-2-10 du 15 janvier 2010. Cette exonération a été supprimée, et les dividendes ont été soumis à un taux unique d'imposition de 15 % par l'article 34 de la loi de finances rectificative pour 2009 n°2009-1674, 30 décembre 2009, DF 2010 n°5 comm. 116.

365-Ces revenus sont taxés à un taux spécifique, en principe réduit, sauf si l'on tient compte du taux de 15% applicable aux bénéficiaires des petites entreprises dans une limite de 38120 euros (article 219 I b). Le taux spécifique est de 24%. Il est ramené au taux de 10% pour certains revenus mobiliers, dont par exemple les revenus d'obligations et titres assimilés émis depuis 1987, et 15 % pour les dividendes depuis la loi du 30 décembre 2009 citée plus haut.

366-Deux instructions essentielles ont été publiées : BOI 15 septembre 1998 4 H-5-98 et BOI 19 février 1999 4 H-1-99. Une nouvelle instruction les reprend et les met à jour : BOI 4 H-5-06 du 18 décembre 2006, DF 2007 n°4 instr.13637. Cette possibilité est offerte aux organismes à but désintéressé qui exercent une activité lucrative procurant des recettes excédant la franchise de 60.000 euros. Ces organismes peuvent ainsi séparer leurs activités entre un secteur non lucratif et un secteur lucratif. Pour cela, l'organisme devra « *procéder à une exacte répartition de ses charges entre la structure ou l'entité fiscalisée et la structure non fiscalisée. En effet, chaque activité doit assumer toutes les charges qui lui incombent, et seulement celles-ci. La sectorisation, ou la filialisation, ne pourrait avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges au détriment de l'activité assujettie aux impôts commerciaux, dégageant de ce fait des bénéficiaires dans les seules structures non fiscalisées* ».



loi. Cette sectorisation est différente selon que l'on considère l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle (aujourd'hui Contribution économique territoriale) ou la TVA. La sectorisation opérée en matière d'impôt sur les sociétés doit être cohérente avec celle opérée en matière de taxe professionnelle, sans être identique. Elle est par contre sans incidence sur les règles relatives à la constitution de secteurs distincts en matière de TVA<sup>367</sup>. Les périmètres des secteurs constitués peuvent ainsi différer.

Cette sectorisation, qui n'est cependant possible que si les activités non lucratives restent prépondérantes, conduit l'organisme à établir un bilan de départ contenant l'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux opérations lucratives. L'administration précise immédiatement que tout retrait de l'un de ces éléments d'actif présente les conséquences fiscales d'une cession d'actif<sup>368</sup>.

Les résultats imposables du secteur lucratif sont déterminés comme en matière d'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Si des activités patrimoniales (agricoles, revenus mobiliers) appartiennent au secteur lucratif, elles sont soumises à l'impôt dans les conditions de droit commun et non au taux réduit. Dans le cas contraire, elles bénéficient du taux réduit de 24%, l'administration se donnant la possibilité de pouvoir prouver que ces revenus relèvent en fait du secteur lucratif.

Ainsi, l'organisme non lucratif, avec une activité sectorisée, peut-il se trouver en situation d'établir deux déclarations fiscales, l'une pour les revenus taxables au taux normal de l'impôt sur les sociétés pour l'activité lucrative, l'autre pour les revenus du patrimoine taxables au taux réduit pour les revenus patrimoniaux de l'activité non lucrative<sup>369</sup>.

L'organisme non lucratif pourra transférer des liquidités (c'est en effet probablement la raison de la création d'une activité lucrative) provenant de l'activité lucrative vers son secteur non lucratif. L'administration prévoit dans ce cas, tout d'abord, que ces transferts ne peuvent être considérés comme des dépenses de « mécénat » pouvant donner lieu à déduction du résultat du secteur lucratif. Puis l'administration qualifie ces opérations de « retrait d'actif », ayant les conséquences fiscales d'une cession d'actif.

---

367-Fixées par l'article 213, annexe II du CGI.

368-Les moyens d'exploitation (locaux, matériels, salariés ...) propres à chacun des secteurs doivent être spécifiquement affectés au secteur considéré, et les moyens communs sont affectés au prorata du temps d'utilisation. L'organisme peut opter pour l'inscription de l'immeuble affecté à l'activité lucrative, ou la partie de l'immeuble affectée, à l'actif de ce bilan. Cette inscription permet la déduction des charges, mais en contrepartie, fait supporter à l'immeuble les plus-values de cession, ainsi que l'intégration de sa valeur locative dans la base de la taxe professionnelle.

369-Instruction BOI 4 H-1-99 précitée, annexe 1.

Cette position signifie que la cession de titres ou d'actifs affectés au secteur lucratif pour dégager des financements produit les conséquences d'une cession d'actif, entraînant taxation des plus-values et autres conséquences fiscales éventuelles. Par conséquent, les simples transferts de trésorerie ne donnent pas lieu à conséquences fiscales, sauf application des règles en matière de distribution visées aux articles 109 et suivants du CGI.

L'administration n'applique cependant pas la taxation de ces distributions, dans une formule a contrario comme elle se plaît à développer dans certaines situations : *« toutefois, il ne pourra être constaté de distributions imposables en tant que revenus distribués au sens des articles 109 à 117 du code général des impôts dès lors que l'association ou la fondation en cause, conformément à son statut, ne procède à aucune distribution irrégulière. »*

En d'autres termes, les transferts de trésorerie ne donnent pas lieu à constatation d'un revenu distribué, et donc taxable à l'impôt au taux réduit dans le secteur non lucratif, sauf si l'association distribuait à ses adhérents cette trésorerie, ce qui est impossible, selon les règles juridiques propres au fonctionnement d'un tel organisme.

On constate donc l'apparition de divisions dans le patrimoine de tels organismes, pourtant en principe soumis à l'impôt sur les sociétés. Ces divisions sont particulièrement délicates à établir, à tel point d'ailleurs que l'administration développe dans son instruction la possibilité et les moyens pour filialiser l'activité lucrative, c'est-à-dire placer cette activité dans une entité juridique différente. L'administration permet en effet aux organismes exerçant une activité lucrative, d'apporter cette activité à une société préexistante ou à créer. Mais l'administration va très loin dans ses instructions, créant un véritable régime spécifique. Ainsi, lorsque l'organisme non lucratif apporte son secteur lucratif à une SARL (de type EURL), il en devient associé principal. De ce fait, cet organisme par hypothèse prend une part prépondérante à l'activité de cette société, ce qui lui ferait perdre, de ce fait, son caractère non lucratif. L'administration crée donc de toutes pièces un régime particulier, pour neutraliser les conséquences fiscales de cette filialisation<sup>370</sup>. Les titres obtenus par l'organisme non lucratif

---

<sup>370</sup>-L'apport est exonéré de plus-values, soit parce qu'une telle imposition n'existe pas dans le régime de l'impôt sur les sociétés au taux réduit (sauf apport d'une exploitation agricole soumise au régime du bénéfice réel), soit par application des dispositions propres aux fusions et apports partiels d'actif prévus aux articles 210 A et suivants du CGI. Or, ce régime ne peut s'appliquer qu'à des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, condition que manifestement l'organisme non lucratif ne remplit pas. Et dans ce cas, cela suppose que la société bénéficiaire de l'apport soit bien soumise à l'impôt sur les sociétés, ce que l'instruction ne précise pas mais qui découle de la logique fiscale de l'opération.

après l'apport doivent à leur tour être placé dans un secteur lucratif, créé par sectorisation<sup>371</sup>. Ainsi, la filialisation de l'activité lucrative conduit malgré tout à la création d'un secteur lucratif dans l'organisme. En effet, il faut pouvoir suivre la gestion particulière de ces titres qui ont pu bénéficier d'un report d'imposition au titre du régime fiscal de faveur des fusions. La nouvelle société aura par hypothèse pour vocation de réaliser des bénéfices et de distribuer des dividendes à l'organisme non lucratif. Nous constatons donc qu'il est ainsi prévu pour les organismes à but non lucratif, une complexe sectorisation du patrimoine, afin de permettre à ces derniers d'exercer une activité lucrative accessoire pour le financement de leur mission.

### **C - La notion d'autonomie financière pour les organismes publics crée une cédule fiscale**

L'impôt sur les sociétés, nous venons de le voir, ne concerne donc pas exclusivement les sociétés au sens du droit civil. En effet, sont concernés les organismes publics. Parmi ces derniers, l'article 206-1 du Code général des impôts, assujettit à l'impôt sur les sociétés les organismes de l'état jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes, se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

En réalité, la situation se trouve particulièrement complexe. Car le droit fiscal procède à deux niveaux. Dans un premier niveau, il vise l'organisme public doté d'une personnalité morale, dans sa globalité. L'organisme est assujetti aux impôts commerciaux, dont l'impôt sur les sociétés, s'il exerce une activité de nature industrielle ou commerciale. Mais dans un second niveau, il vient à considérer des services particuliers exercés par un organisme public. Ce service n'a pas la personnalité morale. Or, il peut être assujetti aux impôts commerciaux.

En effet, outre l'article 206-1 existe un article 1654, concernant les « établissements publics et autres organismes ». Ce texte dispose, toujours en procédant par énumération, que doivent acquitter dans les conditions de droit commun, les impôts auxquels seraient assujetties les entreprises privées effectuant les mêmes opérations, les exploitations industrielles ou commerciales de l'État ou des collectivités locales, toutes entreprises dans lesquelles les collectivités publiques interviennent.

---

<sup>371</sup>-On ne peut s'empêcher de penser à la règle établie par l'article 151 nonies créant un sous-patrimoine professionnel constitué des parts détenues par une personne physique dans une société de personnes dans laquelle il exerce son activité professionnelle.

La complexité vient du fait que sont exonérés d'impôt sur les sociétés, selon l'article 207-1 6° et 6°bis, les régions, les départements, les communes, les divers groupements de ces collectivités, ainsi que leurs régies de services publics.

La situation ne paraissant cependant pas claire malgré l'ensemble de ces textes, celle-ci est précisée par l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts, texte pris par arrêté<sup>372</sup>. Ce texte précise que « *nonobstant toutes dispositions contraires, les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires* ». Jusque-là, le texte vise des organismes ayant une personnalité juridique. Mais le texte de l'article 165 se poursuit en indiquant que « *le même régime est appliqué à tous les organismes de l'état, des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière, à l'exception, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, des régies de services publics des départements, communes et syndicats de communes, qui sont exonérées de cet impôt* ». Deviennent donc passibles des impôts commerciaux, et donc de l'impôt sur les sociétés, des services particuliers rendus par une collectivité locale ou l'État, dès lors que ce service fonctionne avec une autonomie financière. Il s'agit le plus souvent des services exploités en régie. Il n'est plus question de personnalité morale.

Or, rien n'est moins précis que la notion d'autonomie financière d'un service d'une collectivité publique<sup>373</sup>.

L'exonération consécutive à l'absence d'autonomie financière pour les régies de l'État était déjà prévue par l'article 206-1 du CGI, lequel restreint l'application de l'impôt sur les sociétés aux seuls organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière. L'exonération pour les régies des départements et communes ne bénéficiant pas de l'autonomie financière ne semble apparaître que dans ce texte issu d'un arrêté.

Mais ici, la situation doit s'analyser avec le code général des collectivités territoriales. Dans la situation actuelle résultant des dispositions des articles L 2221-1 à 4 du Code général des

---

372-Arrêté du 31 janvier 1942, JO 7 février 1942, codifié aux articles 165 à 170 de l'annexe IV du CGI.

373-Il ne faut pas confondre, bien évidemment, avec l'autonomie financière, principe d'autonomie des collectivités locales, prévu notamment par l'article 72 de la Constitution : voir notamment Jean-Luc Albert et Luc Saïdj, *finances publiques*, Dalloz 6e édition, n°41. Jean-François Lachaume et Pierre Tifine, dans le fascicule du *JCP administratif*, n°126-10 sur la régie, n°60, énoncent que « *le régime budgétaire et comptable des régies dotées de la seule autonomie financière se confond, sur un certain nombre de points avec celui de la régie simple, à ceci près que l'on parle de budget propre dans le premier cas et de budget annexe dans le second* ».

collectivités territoriales, applicables aux communes, et par extension de l'article L 1412-1 à l'ensemble des collectivités territoriales, les collectivités territoriales peuvent exploiter directement les services d'intérêt public à caractère industriel et commercial. Sont ainsi qualifiés les services qui seraient susceptibles d'être exploités par des entreprises privées, selon les dispositions de l'article L 2221-1 précité.

En théorie, et selon les dispositions de l'article L 2221-4, ces régies sont dotées, soit de l'autonomie financière et de la personnalité morale, soit uniquement de l'autonomie financière. L'autonomie financière n'est cependant pas automatique. Elle impose que la régie dispose au moins d'une structure particulière spécifique, tel un conseil d'administration. Or en pratique, il existe des services industriels et commerciaux exploités en régie simple. Il en résulte que certains services industriels et commerciaux des collectivités locales puissent être exploités en régie simple. (nous avons été confronté au cas d'un département exploitant en régie simple un laboratoire d'analyses). Dans ce cas, le service en cause doit-il être soumis à l'impôt sur les sociétés ? Formellement, la réponse est négative. En effet, le texte de l'article 165-1 de l'annexe IV du CGI est clair : sont passibles de tous les impôts applicables aux entreprises privées, tous les organismes des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière, sauf nous l'avons vu, les régies de services publics des collectivités locales qui sont exonérées de cet impôt.

Donc, et a contrario, un service commercial exploité en régie sans autonomie financière, et encore moins de personnalité morale, devrait être exonéré des impôts « commerciaux », ou à tout le moins de l'impôt sur les sociétés. Cette position est tout à fait contradictoire avec le sens des autres dispositions du code des impôts, et la jurisprudence semble s'en affranchir, pour soumettre aux impôts commerciaux de tels services.

L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Douai « Commune du Havre » du 30 décembre 2003<sup>374</sup> concernant un laboratoire d'analyse est à cet égard remarquable. La commune du Havre exploitait depuis la fin du XIX<sup>e</sup> siècle, un laboratoire municipal d'analyses. En 1995 à la suite d'un contrôle fiscal, le laboratoire fut assujéti à l'impôt sur les sociétés, la taxe d'apprentissage et la taxe professionnelle, laquelle fut dégrevée par la suite sans que l'on connaisse le motif de cette annulation. La commune du Havre a contesté l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, lequel fut cependant confirmé par l'arrêt. La Cour, d'après les éléments du contrôle, constate que le laboratoire géré en régie de service public à caractère industriel et

---

374-Caa Douai 3e ch., 30 décembre 2003, n° 01.11, *Commune du Havre*, DF 41-2004 n°745 concl. J. Michel.

commercial, a effectué des analyses pour le compte d'autres collectivités, dans des conditions qui ne se différencient pas d'une entreprise privée. La Cour retient ici les critères d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés des organismes à but non lucratif, à savoir le caractère non lucratif de la gestion d'une part, et d'autre part l'exercice d'une activité dans des conditions différentes d'une entreprise privée. Ces conditions n'étant pas remplies ici, dès lors que le laboratoire se trouve en concurrence directe avec des laboratoires privés effectuant le même type d'analyse, son activité est qualifiée d'industrielle et commerciale. Par ailleurs, les personnes publiques peuvent être assujetties à l'impôt sur les sociétés en application des dispositions des articles 206 et 1654 du CGI, sauf les exonérations particulières de l'article 207, le laboratoire de la commune du Havre pouvait être soumis à l'impôt sur les sociétés.

Ce qui est remarquable dans cet arrêt, reste la façon dont la Cour, mais également la défense de la commune, ou le commissaire du gouvernement, ont ignoré le mode d'organisation du laboratoire et les dispositions de l'article 165 -1 alinéa 2 de l'annexe IV du CGI précité. Il est juste relevé que le laboratoire est exploité sous forme de régie directe. Le commissaire du gouvernement considère alors que « sauf à vider les mots de leur substance », le laboratoire constitue « un organe de la commune, nonobstant son mode d'exploitation ». Dans ces conditions, conclut-il, le laboratoire est imposable à l'impôt sur les sociétés, car constituant un service communal industriel et commercial, quelle que soit son organisation.

L'obstacle de l'article 165 de l'annexe IV n'a pas été soulevé, lequel exonère expressément d'impôt sur les sociétés les régies des services publics communaux et départementaux, dépourvues d'autonomie financière.

L'administration fiscale a indirectement répondu à cette difficulté dans son instruction sur l'assujettissement des services publics du domaine funéraire<sup>375</sup>. En effet, après l'intervention de la loi n° 93-23 du 8 janvier 1993, le monopole communal du service extérieur des pompes funèbres a été supprimé. Or, beaucoup de ces services étaient exploités en régie par les communes. L'administration, se fondant sur un avis du Conseil d'état en date du 19 décembre 1995, qualifie ce service d'industriel et commercial depuis la fin du monopole.

Or, selon l'administration, lorsque ces services sont exploités en régie, celle-ci bénéficie de l'autonomie financière<sup>376</sup>. En d'autres termes, l'utilisation d'une régie simple pour l'exploitation

---

<sup>375</sup>-BOI 3 A-2-98 21 janvier 1998.

<sup>376</sup>-L'administration considère en effet, que « dès lors qu'ils sont gérés en régie par les communes ou les syndicats de communes, les services d'intérêt public à caractère industriel et commercial sont dotés de l'autonomie financière (articles L.2221-1 à L.2221-4 du CGCT). La circonstance qu'une activité soit

d'un service public industriel et commercial par une commune contreviendrait aux dispositions des articles 2221-1 et suivants du CGCT et ne serait donc pas opposables à l'administration.

A notre connaissance, les tribunaux ne se sont pas encore prononcés sur le sujet<sup>377</sup>. Cependant, la solution est prévisible : les tribunaux jugeront très certainement que l'utilisation de la régie simple ne permet pas, en excipant de l'exonération de l'article 165 de l'annexe IV, d'échapper à l'impôt sur les sociétés, au risque de mettre en cause la légalité des dispositions de cet article 165.

Dans ces conditions, et au regard de notre étude, nous nous trouvons dans une situation particulièrement complexe quant aux organismes publics. En effet, ces derniers peuvent être exonérés, assujettis en totalité ou partiellement à l'impôt sur les sociétés, et aux autres impôts commerciaux.

Dans ces conditions, ils doivent selon la règle générale, déterminer le patrimoine soumis à l'impôt sur les sociétés. C'est bien ce que prévoit de façon détaillée, l'instruction citée, pour les régies municipales de pompes funèbres dotées de la seule autonomie financière : « *Ces régies n'existant juridiquement qu'à travers la commune, seule cette dernière est fondée à détacher de son patrimoine les biens affectés au patrimoine fiscal de sa régie.* »

La notion d'autonomie financière vient, pour les régies, créer une cédule fiscale d'impôt sur les sociétés, à l'intérieur d'une collectivité locale. Cette question mériterait cependant d'être développée, tant la situation semble confuse. Manifestement, la pratique n'est pas toujours en conformité avec les textes, lesquels, pourtant pléthoriques, peinent à embrasser l'étendue des situations particulières. Devant cette situation, le droit fiscal tente de fixer des solutions. Celles-ci semblent relever de l'empirisme. Il est difficile, en ne retenant encore une fois, que des concepts tirés du droit privé, ou ici, du droit public administratif, d'y trouver une justification juridique.

Nous nous trouvons pourtant jusqu'à présent, dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Qu'en est-il au-delà de ce champ d'application ?

---

*exploitée, dans les faits, en régie simple reste sans incidence sur le principe de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, lorsque cette activité aurait dû être dotée de l'autonomie financière en application des dispositions du code général des collectivités territoriales.* » BOI précité.

377-Un arrêt récent vient apporter une précision : CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-s., 7 mars 2012, n° 331970, *Commune de Saint-Cyprien*, DF 2012 n°11 act.132, où le Conseil d'État juge qu'une régie, dotée ou non de la personnalité morale, qui gère un service qui, par son objet, relève d'une exploitation à but lucratif, ne bénéficie de l'exonération d'IS prévue par le 6° du 1 de l'article 207 du CGI que si elle s'applique à un service public que la collectivité territoriale a le devoir d'assurer.

### **D - La fausse absence apparente de cédule pour l'imposition des collectivités non soumises à l'impôt sur les sociétés**

Nous avons vu que la définition des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés s'obtient également par énumération donnée dans le code général des impôts. En fait, il apparaît qu'il n'existe pas une règle simple et générale permettant de déterminer directement le régime fiscal d'une société, ou d'une entité juridique dépassant la personne physique. Le seul point commun de ces entités reste la définition de l'article 8 du code général des impôts et sa curieuse rédaction. En effet, le texte ne parle pas directement du régime d'imposition de ces entités, mais bien de celui de leurs « associés », lesquels sont « *personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société* ». Il semble donc a priori que la personne des sociétés soit écartée au profit de celle des associés, pour déterminer l'imposition.

En réalité, la situation est plus complexe. Car sous des apparences de transparence, se cache en fait une certaine opacité de la société. C'est donc tantôt l'associé qui est considéré, tantôt la société, sans que l'on puisse à coup sûr déterminer celui qui doit être considéré dans telle situation. C'est ici que surgit le « sac d'embrouilles » dénoncé par la doctrine. Une inextricable confusion intervient entre la société et ses associés pour déterminer la matière imposable. Or, ce même régime s'applique à des entités sans personnalité morale, voire sans structure juridique, ce qui contribue à la complexité des situations.

#### ***1 - L'inextricable confusion fiscale entre la société et ses associés dans la détermination de la base imposable et son imposition***

Lorsque l'impôt sur les sociétés fut institué, le législateur est intervenu par énumération et non par la définition d'un champ d'application global. Les autres entités non visées par l'énumération ont donc continué à relever de l'impôt sur le revenu des personnes physiques<sup>378</sup>. L'article 8 du CGI précisait cependant que les associés supportaient l'impôt sur la part des résultats sociaux leur revenant. Ce régime fiscal a pu se trouver justifié par le risque économique supporté par l'associé, lequel, dans les sociétés de personnes, est responsable du

---

<sup>378</sup>-Dans une note restée fameuse, le professeur Maurice Cozian avait parlé d'un « sac d'embrouilles » concernant le régime des sociétés de personnes : *revue des sociétés*, 1980 n°2 page 217, repris dans *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec 1983 p.253, suivi de plusieurs éditions et en dernier lieu *Précis de fiscalité des entreprises*, déjà cité, page 585.



passif social, en totalité par solidarité, ou dans la seule limite de sa participation. Cette justification manque aujourd'hui de portée, si l'on considère le cas des sociétés « de capitaux » ayant la possibilité d'utiliser le régime des sociétés de personnes<sup>379</sup>.

La question posée portait donc sur la définition de la personnalité fiscale de la société. En effet, doit-on considérer que l'associé n'est que porteur d'une part du revenu social, ou considérer qu'il est personnellement détenteur fiscal d'une part de l'activité sociale ? En d'autres termes, dans le cadre des jeux optiques de la société, où s'arrête la transparence ou la translucidité de la société de personnes ?

Le Conseil d'État dans un arrêt de section du 24 février 1978<sup>380</sup> a jugé, contrairement à la doctrine administrative en vigueur à l'époque, que les résultats d'une société de personnes étaient calculés selon l'activité de la société de personnes, puis repris dans ces conditions dans les résultats de l'associé, quand bien même ce dernier était-il une société anonyme soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette solution avait le mérite de la clarté, tout en prenant en compte l'existence de la société. Elle s'inscrivait dans le sens optique d'une transparence limitée. Cette jurisprudence ouvrait la voie d'une réduction des différences existant entre les deux catégories d'imposition des sociétés. En effet, la prise en compte de la personnalité juridique de la société, ainsi confortée, permettait de limiter les effets de la transparence fiscale, en limitant l'imposition des associés à la seule prise en compte de la quote-part d'un résultat social déterminé en fonction de l'activité de la société. Cependant, cette jurisprudence contrariait directement la doctrine de l'administration, qui redoutait que ce mécanisme favorise une évasion fiscale par l'interposition de « sociétés-écran » à régime fiscal plus favorable<sup>381</sup>.

C'est donc dans un souci empirique de contrer des montages fiscaux, que l'administration justifiait le texte de la loi de finances rectificative pour 1979, repris aujourd'hui sous l'article 238 bis K du CGI, texte ayant pour vocation de s'opposer à cette jurisprudence<sup>382</sup>. Ce texte de

---

379-Les SARL à main unique ou Eurl, ou récemment, les jeunes SA et SAS.

380-CE section 24 février 1978, n°99347, *DF* 1978 n°41 comm. 1558, concl. Rivière *RJF* 4/1978 p.106 chronique Marie-Dominique Hagelsteen, *revue sociétés* 1978 n°4 p. 785, note Maurice Cozian ; *D* 1979 p.175, note Lenclos.

381-L'administration craignait la création de montages en incitant « les entreprises qui, en application de l'article 38 du CGI, tiennent compte pour la détermination de leur résultat imposable des produits de l'ensemble des éléments inscrits à leur actif, à constituer des « sociétés-écran » pour bénéficier des règles d'assiette plus favorables que celles qui leur sont directement applicables (détermination forfaitaire des revenus professionnels ou fonciers) », *JO Débats AN*, rapport fait par M. Icart au nom de la commission des finances, déposé le 27 novembre 1979 p.27.

382-Ce texte est ainsi rédigé : « Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8, 8 quinquies, 239 quater, 239 quater B, 239 quater C ou 239 quater D, sont inscrits à l'actif d'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un

circonstance a ouvert la voie à la complexité du régime fiscal des sociétés de personnes, et a conduit à des solutions de plus en plus étonnantes.

Le patrimoine et la personnalité de la société en tant que tels sont ignorés, pour partie seulement. En effet, le fisc prend en compte à la fois la nature de l'activité de la société, et la qualité des associés de la société. En principe, les résultats sociaux sont déterminés selon l'activité de la société de personnes. Ainsi, une société civile de gestion immobilière verra ses résultats déterminés selon les règles des revenus fonciers. Lorsque la société de personnes exerce une activité professionnelle, ses résultats sont déterminés selon la catégorie professionnelle, bénéfices industriels et commerciaux, bénéfices agricoles, bénéfices non commerciaux.

Mais ensuite, les résultats ainsi réalisés sont considérés comme étant immédiatement mis à la disposition des associés, quelle que soit en fait la décision d'affectation qui sera donnée à ces résultats par la société. Les résultats déterminés au niveau de la société sont ensuite taxés entre les mains des associés personnes physiques non professionnelles, dans la même catégorie à l'impôt sur les revenus, revenus fonciers pour la société civile de gestion immobilière, bénéfices industriels et commerciaux pour la société à responsabilité limitée ayant opté pour le régime des sociétés de famille, etc.

Par contre, lorsque l'associé est une personne morale imposée à l'impôt sur les sociétés, sa quote-part dans les résultats sociaux est déterminée selon les règles de l'impôt sur les sociétés, soit donc les bénéfices industriels et commerciaux avec les adaptations pour l'impôt sur les sociétés. Il en va de même lorsque l'associé exerce une activité professionnelle : sa quote-part dans les résultats sociaux est déterminée selon les règles applicables à sa propre activité. Ainsi, un agriculteur membre d'une SARL de famille calculera sa quote-part des résultats dans cette société selon les règles du revenu agricole. Si la dite société comporte un autre associé commerçant, il conviendra d'effectuer une autre liquidation des résultats, cette fois-ci selon les règles des bénéfices commerciaux. Si enfin un troisième associé n'intervient dans la dite SARL qu'en tant que simple apporteur de capitaux, il sera imposé selon les résultats de l'activité de la société, dans une catégorie de revenu professionnel si la société exerce une

---

*régime de bénéfice réel, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits* ». Rappelons que le sujet est toujours d'actualité, le projet de quatrième loi de finances rectificative pour 2010 prévoyait une réforme substantielle du régime fiscal des sociétés de personnes. Mais ce texte n'a pas abouti. Voir notamment Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général* précité, n°1013.

activité professionnelle, mais selon un mode « non professionnel ». Cela signifie que si la SARL de famille exerce une activité commerciale par exemple, et que cette activité est déficitaire, le résultat constituera selon le cas un déficit agricole professionnel, un déficit commercial professionnel déductible et pour notre troisième associé, un déficit commercial non professionnel et donc non déductible.

Mais là ne s'arrêtent pas les raffinements byzantins créés par ces dispositions.

Les parts de la société de personne elle-même détenues par une personne physique constituent un « patrimoine professionnel » si l'associé exerce sa profession au sein de la société. Ce nouveau patrimoine est créé par l'article 151 nonies du CGI<sup>383</sup>.

Cette disposition curieuse a pour but principalement de permettre la déduction des résultats de la société, des frais d'acquisition des droits dans la société. Sont ainsi visés notamment les intérêts d'un emprunt contracté pour l'acquisition des droits sociaux, ce qui n'est curieusement pas autorisé pour les droits dans une société « de capitaux ». Mais en contrepartie, les plus-values de cession des droits sont imposables selon le mode des revenus professionnels.

La complexité du régime se prêtant fort bien à l'élaboration de montages de plus en plus complexes, le législateur a inventé de nouvelles règles pour contrer ce que l'article 238 bis K avait déjà eu pour but d'éviter, à savoir l'interposition de sociétés-écrans. La pratique a créé en effet des sociétés de personnes détenant des parts dans des sociétés de personnes, ce qui permettait d'éviter la détermination des résultats selon la personne de l'associé si celui-ci était une société de capitaux.

Dans ce cas, le second alinéa de l'article 238 bis K dispose que les résultats affectés à cette société écran sont déterminés selon les règles de l'impôt sur les sociétés. Ce texte crée aussitôt une exception, pour les associés, personnes physiques de la société écran, qui peuvent montrer qu'ils détiennent les droits dans cette société pour revenir à la détermination des résultats de la première société, en fonction de son activité.

Les règles de détermination des résultats des sociétés de personnes n'ont été qu'esquissés ici. Mais leur évocation montre le malaise qui existe dans ce domaine. En effet, comment déterminer une cédula fiscale dans une telle société de personnes, si la base imposable doit être répartie entre plusieurs sous-ensembles, lesquels n'ont pas tous, au plan fiscal, les mêmes

---

383-Ce texte 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 bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, 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. »

règles de détermination du contour de ce patrimoine, entre la liberté d'affectation des bénéficiaires industriels et commerciaux, de l'actif social pour l'impôt sur les sociétés ou de l'inscription au registre des immobilisations pour les bénéficiaires non commerciaux.

Les décisions dans cette matière sont plutôt rares. L'une mérite attention, l'affaire Puchouau. Elle est rendue par le Tribunal administratif de Pau<sup>384</sup>. Elle permet de préciser le contour du patrimoine de la société de personnes. Ce dernier contient obligatoirement les biens apportés à la société, même s'ils ne sont pas inscrits à l'actif du bilan. C'est ce que juge le Tribunal, rétablissant au bilan le fonds de commerce omis. Le Commissaire du Gouvernement développe dans ses conclusions l'argumentation selon laquelle une société ne peut éviter d'inscrire à son bilan les biens apportés dès lors que les statuts doivent contenir l'évaluation de chaque apport (art 40 de la loi 1966, abrogée depuis et intégrée au code de commerce) et l'obligation (art 8 du code de commerce) d'enregistrer les mouvements affectant son patrimoine, et cela même si l'on est dans le régime des sociétés de personnes.

La situation devient inextricable dans le cas de la cessation d'activité de l'associé ou de la société. Une réponse ministérielle Gard<sup>385</sup>, illustre une situation particulière n'ayant fait l'objet à notre connaissance d'aucune décision juridictionnelle publiée, celle de l'associé d'une société de personnes cessant son activité professionnelle au sein de la société, et conservant sa participation dans cette société. La situation bien que particulière, peut se présenter dans certaines circonstances qui ne devraient pas être nombreuses : en effet l'intéressé reste responsable en tant qu'associé d'une société de personne sur son patrimoine civil, gage des créanciers ici, et non bien évidemment le « patrimoine fiscal ». Selon le ministre, la cessation de l'activité professionnelle de l'associé est assimilée au plan fiscal au retrait des parts dans le patrimoine privé de l'intéressé. L'opération constitue à ce titre un fait générateur d'imposition de plus-value. Mais dans ce cas, l'imposition peut bénéficier d'exonération ou de report. Une exonération est prévue par article 151 septies sous des conditions relatives à la durée et le

---

384-TA Pau 21 novembre 1996, n° 92.2042 et 92.2047, *Puchouau*, *DF* 1997.4.46 concl. J.L. Rey. Dans cette affaire, deux frères constituent une société en nom collectif qui reçoit en apport le fonds de garage du père évalué 85.000 F dont 50.000 F de clientèle. Ils transforment en SARL mais optent pour le régime des sociétés de famille. La valeur du fonds n'est pas inscrite au bilan à concurrence des 50.000 F de clientèle pour une raison inconnue. L'apport date de 1973. Suite à une vérification, la valeur de la clientèle est rétablie au premier bilan non prescrit, en 1989, d'où il en résulte un bénéfice de 50.000 F pour cette année, par le jeu de l'article 38 et de la règle de l'intangibilité du premier bilan non prescrit. (cette règle est modifiée depuis comme nous l'avons vu, et la solution aujourd'hui serait sans doute différente). Ce redressement est confirmé : il s'agit selon le tribunal administratif d'une décision de gestion irrégulière, non opposable.

385-Réponse Min. Eco. Fin. et Ind. n°53712 à M.Gard, *JOAN Q*, 14 juin 2005 p.6134 *DF* 26/2005 actualités 137.

niveau de l'activité<sup>386</sup>. Un report d'imposition de la plus-value peut également être invoqué, en application du IV de l'article 151 nonies, jusqu'à la date de cession, rachat ou annulation des parts. Dans ce dernier cas, lorsqu'interviendra l'un de ces événements, le contribuable sera alors redevable de deux plus-values. L'une sera la plus-value professionnelle dégagée lors de la cessation d'activité dans la société. L'autre sera celle éventuellement acquise pendant le temps de détention des parts dans le patrimoine privé. Cette seconde plus-value sera imposée selon le régime des plus-values privées, et ne pourra donc bénéficier de l'exonération de l'article 151 septies<sup>387</sup>.

Mais qu'en est-il lorsque la cessation de l'activité professionnelle dans la société de personnes s'accompagne d'une cession des parts, mais que l'activité de la société elle-même se poursuit ? Un important arrêt du Conseil d'État en date du 16 mai 2007<sup>388</sup>, Fougères, apporte une solution surprenante. M. et Mme Fougères exploitaient un débit de tabac, en association avec un autre couple d'associés, M. et Mme Genoux, dans une société en nom collectif<sup>389</sup>. Les associés ont cédé les parts de la Snc exploitant le débit de tabac à de nouveaux associés qui ont poursuivi l'exploitation. Un désaccord est intervenu entre les cédants et l'administration fiscale sur le mode de calcul des recettes à retenir pour l'application de l'exonération prévue par l'article 151 septies du CGI. En effet, l'article 202 bis en vigueur à l'époque distinguait selon qu'il s'agissait d'une cession en cours ou en fin d'exploitation<sup>390</sup>. Dans le premier cas, seules les recettes de l'année de cession étaient à prendre en considération, tandis que dans le second cas, il convenait de retenir également les recettes de l'année précédente qui ne devaient pas non plus excéder le seuil d'exonération, et les recettes de l'année de cession devaient être ramenées à une période de douze mois.

L'activité de la société se poursuivant avec les nouveaux associés, les cédants ont demandé

---

386-Ce texte dispose que les plus-values de cession constatées en matière de BIC lors de la cession d'éléments d'actif (prévues par les articles 39 duodécies et suivants et 202 en cas de cessation d'activité) peuvent être exonérées, si l'activité a été exercée depuis plus de 5 années et que les recettes annuelles sont inférieures à certains plafonds.

387-La solution est semblable à celle mise en place pour les « biens migrants » : ce sont ces biens qui se promènent de cédule en cédule, ou plus précisément des biens qui figurent un temps dans le patrimoine privé du contribuable et un autre temps dans le patrimoine professionnel. Nous en reparlerons.

388-CE 16 mai 2007 9e et 10e ss-s., n°276598 *M et Mme Fougères*, *DF* 38/2007 comm. 845, concl. Laurent Vallée. Voir note Emmanuelle Deglaire sur l'arrêt, *DF* 10/2008 p.21 *La reconnaissance de l'entreprise fiscale de l'associé professionnel*.

389- L'article 283 de l'annexe II du CGI exige en effet, que les débitants de tabac répondent personnellement de leur exploitation, l'exploitation en commun d'un tel débit conduit à adopter la forme de société en nom collectif, forme au demeurant relativement peu utilisée dans la pratique compte-tenu de la responsabilité importante des associés.

390-Nous avons rencontré déjà cette problématique dans l'affaire *Delaleau*, CE 4 février 2005, 9e et 10e ss-s., n°256846 ; revue *Droit des sociétés* mai 2005 comm. 102 et note J.-L. P.

que soient appliquées les dispositions du 151 septies sans que celles du 202 bis interviennent, dès lors, soutenaient-ils, qu'il n'y avait pas cession ou cessation de l'activité. Or, ayant cédé leurs parts en février 1990, les recettes réalisées par l'exploitation entre l'ouverture de l'exercice et la cession respectaient le plafond de recettes.

Ils ont obtenu gain de cause devant le Tribunal Administratif qui a confirmé leur analyse, retenant que l'activité de la société se poursuivant, il n'y avait pas eu de cession ou de cessation de l'entreprise au sens de l'article 202 bis. La Cour administrative d'appel ayant réformé le jugement et admis la thèse de l'administration fiscale, les intéressés se sont pourvu en cassation devant le Conseil d'État.

Celui-ci confirme la décision de la Cour, et donc le redressement entrepris par l'administration fiscale. De façon surprenante, le Conseil d'État raisonne en retenant « leur entreprise », celle des associés, et non l'entreprise exploitée par la société<sup>391</sup>. Or, il n'existe juridiquement qu'une seule entreprise, exploitée par la société. L'explication de la solution par les critères du droit privé n'a pas de sens.

## ***2 - L'absence de personnalité morale de l'entité entretient la confusion***

La personnalité morale de l'entité, n'a pas d'importance au regard de la cédule de l'impôt sur les sociétés. En effet, les règles concernant les sociétés de personnes sont applicables à des entités qui n'ont pas la personnalité morale, voire pas de structure juridique.

### ***a ) Les sociétés en participation mêlent les régimes des sociétés de capitaux et des sociétés de personnes***

Les sociétés en participation sont un exemple. Ces sociétés, dont le régime est précisé aux articles 1871 et suivants du code civil, réunissent les critères du contrat social de l'article 1832 du code civil, apport, entreprise commune, partage des résultats. Mais elles ne font pas l'objet d'une inscription au registre du commerce. Elles n'ont donc pas la personnalité morale et ne sont donc ni titulaires de créances ou de dettes, ni propriétaires de biens au sens civil.

---

391- Il juge en effet que, « *considérant que la cession par M. et Mme Fougères et M et Mme Genoux de la totalité des parts de la société en nom collectif « Fougères et Genoux » doit être regardée comme une cessation de leur entreprise, au sens des dispositions précitées de l'article 202 bis du Code général des impôts, nonobstant la circonstance que la société en nom collectif comprenant de nouveaux porteurs de parts, aurait poursuivi l'activité de bar-tabac précédemment exercée ; que les requérants ne sont donc pas fondés à soutenir qu'en jugeant que les dispositions de l'article 202 bis étaient applicables à l'opération en cause, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit* ».

Cependant, l'article 238 M du CGI prévoit l'établissement d'un bilan fiscal : « *les sociétés en participation doivent, pour l'application des articles 8 et 60, inscrire à leur actif les biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun* ».

Selon l'article 206-4 du CGI, les associés des sociétés en participation, indéfiniment responsables du passif, sont imposés selon les règles applicables aux sociétés de personnes, pour les résultats de la société en participation. Les résultats affectés aux autres associés, soit ceux qui ne sont pas responsables du passif, par exemple par les termes de la convention créant la participation, ou ceux dont l'identité n'a pas été révélée à l'administration, sont imposés selon les modalités de l'impôt sur les sociétés. Mais cette imposition est établie au nom du gérant connu<sup>392</sup>. Ce régime présente ainsi des particularités étonnantes, le droit fiscal ignorant superbement l'absence de personnalité juridique, en créant un sujet autonome du droit fiscal.

Cette solution résulte clairement de la jurisprudence, dans une décision ancienne, mais importante, du 13 juillet 1979<sup>393</sup>. On y découvre à la lecture des conclusions du commissaire du gouvernement, comment la notion de patrimoine fiscal autonome s'est développée au cours de l'histoire fiscale pour devenir ce qui semble être systématisé aujourd'hui et fait l'objet de notre étude.

Un particulier a constitué avec un laveur de voitures une société en participation. Il mettait à disposition de cette société son matériel de lavage de voitures et recevait une quote-part des résultats de la participation, après déduction par celle-ci des amortissements afférents à ce matériel. Cependant, la société en participation n'a pas inscrit à son actif ce matériel et n'a donc pas comptabilisé l'amortissement, lequel figurait cependant sur un tableau d'amortissements fourni par le particulier selon l'article 54 du CGI. L'administration a refusé la déduction de l'amortissement, et le Conseil d'État confirme le rejet des amortissements.

---

392-Mémento pratique Francis Lefebvre fiscal 2011 n°37800. Les références doctrinales manquent dans les ouvrages généraux, et il faut consulter des ouvrages pratiques spécialisés. Pourtant le sujet ne manque pas d'actualité, notamment au niveau international, les joint-venture prenant le plus souvent la structure d'une société en participation. Les difficultés de ce régime sont nombreuses, et l'on citera le texte du *memento fiscal Francis Lefebvre* : « *l'inscription au bilan fiscal de la société en participation n'est pas obligatoire, mais seulement facultative, pour les biens appartenant en propre à l'un des associés, lorsque celui-ci les affecte à l'exploitation sociale. L'absence d'une telle inscription évite l'imposition d'une plus-value à raison des biens apportés à l'exploitation commune. La valeur d'inscription au bilan fiscal de la société s'entend conformément aux règles générales, de la valeur réelle des biens apportés. La déduction des amortissements calculés sur cette base est de nature à soulever une difficulté dès lors que ces biens sont inscrits en comptabilité dans les écritures de leur propriétaire pour leur coût d'acquisition d'origine.* » Voilà pudiquement exprimée un paradoxe fiscal.

393-CE 13 juillet 1979 n°5763 plénière, concl. Bruno Martin-Laprade *RJF* 10/79, p.323 et n°567.

Ce rejet paraît évident, et c'est ainsi que le commissaire du gouvernement commence ses conclusions, dès lors que ces amortissements ne figurent dans aucune comptabilité régulière, en contradiction avec l'article 39-2 du CGI et l'interprétation qu'en donne le Conseil d'État. N'ayant pas fait l'objet de comptabilisation, les amortissements ne pouvaient être déduits.

Oui, mais à quel niveau pouvaient-ils être comptabilisés ? En effet, on pouvait concevoir que ce soit au niveau du particulier, comme un entrepreneur individuel, à l'instar du bailleur d'un matériel d'exploitation commercial. Mais dans ce cas, et malgré la sévérité de la solution, la tenue d'une comptabilité s'impose pour pouvoir ouvrir droit à la déduction de l'amortissement. A défaut du particulier, reste donc le niveau de la société. Or, le Conseil d'État jugeait qu'une société bénéficiaire d'un apport en jouissance ne pouvait inscrire le bien ainsi apporté à son actif et par conséquent ne pouvait l'amortir. Cette solution concernait les sociétés ayant la personnalité morale, et pouvant donc de ce fait être propriétaire de biens.

Qu'en est-il de la société en participation, qui par hypothèse n'ayant pas la personnalité morale sur le plan juridique, ne peut être propriétaire d'un bien ? Les propos du commissaire du gouvernement soulignent cette difficulté : *« dès lors que le droit fiscal, se séparant du droit civil, reconnaît une certaine existence aux sociétés en participation [le texte date de 1979] et les contraint notamment à tenir une comptabilité, c'est-à-dire en particulier un bilan, nous ne voyons pas comment on peut empêcher une telle société de porter à l'actif de son bilan des créances, des marchandises, de la trésorerie, et des immobilisations sous le seul prétexte que ces créances, ces marchandises en stock, cette trésorerie et ces immobilisations ne lui appartiennent pas juridiquement. »*

Le commissaire du gouvernement plaide pour que soit justement reconnu ce patrimoine fiscal de la société en participation, sans doute en contradiction avec la jurisprudence relative aux biens apportés en jouissance à une société, mais dans la logique des modalités d'imposition prévues par l'article 8. Il plaide également pour la possibilité pour une personne physique de créer un patrimoine fiscal distinct auquel il affecterait le bien apporté en jouissance à la participation. Ces deux solutions proposées auraient ainsi une certaine logique bien que le parallélisme *« entre le patrimoine commercial d'un exploitant individuel et le patrimoine propre d'une association en participation nous paraît, Messieurs, très éclairant : tous deux sont des fictions juridiques totales, le droit civil et commercial ne reconnaissant aucun patrimoine à la société en participation et ne connaissant aucune distinction au sein des*



*biens de l'exploitant individuel. »*

Le Conseil d'État donnera raison à son Commissaire du Gouvernement. Il juge en effet que « *la société en participation n'était pas en droit de pratiquer des amortissements sur un matériel qu'elle n'avait pas fait figurer à l'actif de son bilan, alors qu'elle avait la faculté de le faire dès lors que ce matériel lui avait été affecté* ». La haute juridiction admet ainsi le droit pour une société en participation d'inscrire à son bilan un bien mis à sa disposition, même si elle ne peut en être propriétaire juridiquement. Mais le Conseil d'État va plus loin et précise que l'intéressé « *pourrait être regardé comme ayant exploité ce matériel à titre personnel, sous des modalités particulières consistant à le mettre à la disposition de la société en participation moyennant une part supplémentaire des profits de celle-ci* » ; cependant, l'intéressé n'ayant pas tenu de comptabilité, ne pouvait déduire un amortissement. Dans les deux cas, la haute juridiction confirmait la notion de patrimoine fiscal<sup>394</sup>.

Deux arrêts récents, preuve que la matière est d'une grande actualité, viennent de confirmer et éclaircir ces solutions.

Dans la décision Leclerc de mai 2009<sup>395</sup>, le Conseil d'État juge que c'est à la société en participation elle-même d'adhérer à un centre de gestion agréé pour que ses résultats soient éligibles à l'abattement fiscal.

En fait, la situation dans cette affaire était particulière. En effet, Messieurs Leclerc Jean-Pierre et Florent, exerçaient une activité agricole dans le cadre de trois sociétés civiles. Ces trois sociétés ont adhéré à un centre de gestion agréé, prévu par les articles 1649 quater C et

---

394-Cette confirmation n'était pas évidente. Le commissaire du gouvernement rappelle dans ses conclusions que deux ans auparavant, le Conseil d'État avait refusé, contrairement à ses conclusions, d'admettre la possibilité pour une société en participation de déduire la TVA sur les immobilisations apportées, au motif que les participations n'avaient pas, au plan civil, de patrimoine propre (CE 11 juillet 1977 *Cie parisienne des asphaltes*, plénière, n°88.215 *RJF* 10/77 p.336 concl. Bruno Martin-Laprade *DF* 1978 p. 378). Le commissaire du gouvernement termine ses conclusions en ouvrant les perspectives offertes par la reconnaissance d'un patrimoine fiscal à la société en participation, en rapprochant des solutions dégagées pour l'exploitant individuel : « *remarquons avant de finir que notre proposition conduit à reconnaître l'existence fiscale d'un patrimoine d'une association en participation, laquelle n'a également qu'une existence fiscale. Le contenu de ce patrimoine sera librement décidé par les associés juridiquement propriétaires des biens selon le principe de la liberté de décision que vous avez posé en plénière en 1967. Mais de même que le passage d'un bien du patrimoine privé au patrimoine commercial ou professionnel (ou vice versa), d'un exploitant individuel (ou d'un contribuable exerçant une profession libérale) est fiscalement assimilé à une cession, susceptible de donner lieu à constatation d'une plus ou moins-value, civile dans un sens, professionnelle dans l'autre, de même ira-t-il des passages entre le patrimoine de l'association et le patrimoine civil ou professionnel des associés, en fonction de la valeur réelle du bien lors de ces passages.* » Nous avons vu que cette liberté d'inscription n'est pas totale, les biens indivis devant être obligatoirement portés à l'actif de la participation.

395-CE 3e et 8e ss-s., 26 mai 2009, n° 298551, *min. c/ M. Leclerc*, concl. Emmanuel Glaser, *JurisData* n° 2009-081486, *DF* 27/2009 n°393.

suivants. Les Sieurs Leclerc ont en outre créé une société en participation avec les trois sociétés, dont l'activité consistait à centraliser les écritures comptables des charges et produits des opérations réalisées par les trois sociétés, et répartir ainsi les résultats entre les sociétés<sup>396</sup>. La dite société en participation n'a quant à elle, pas adhéré à un centre de gestion. L'administration avait remis en cause l'abattement fiscal sur les revenus taxés au nom des associés, au motif que la société en participation n'avait pas adhéré à un centre de gestion. Les contribuables soutenaient que cette adhésion formelle de la société en participation était inutile, dès lors qu'en réalité l'activité agricole était bien exercée par les 3 sociétés civiles, la participation n'ayant aucune activité réelle, ni encore moins de moyens en personnels ou en matériels qui lui soient propres.

Le Conseil d'État casse et annule l'arrêt d'appel qui avait accueilli les prétentions des requérants. Il juge que le bénéfice de l'abattement pour adhésion à un centre de gestion ne peut être acquis que sur les résultats de la société en participation, celle-ci devant être personnellement adhérente du centre. Cette décision est à rapprocher de la position de la Haute Juridiction dans le cas de membres d'un groupement d'intérêt économique<sup>397</sup>. La situation de ce dossier est cependant remarquable, en ce sens que la société en participation n'avait pas d'activité propre, et qu'en outre, les sociétés civiles adhéraient à un tel centre. L'originalité reposait sur l'empilement de sociétés de personnes, comme le relève le rapporteur public Glaser dans ses conclusions<sup>398</sup>.

On ne comprend pas bien la décision, sauf si l'on considère, ce que relève le rapporteur public, que les résultats des sociétés civiles, qui avaient été globalisés au niveau de la participation, puissent être retraités et réaffectés entre les membres de la participation selon des critères convenus, dont on peut considérer qu'ils soient établis dans le sens le plus favorable aux contribuables. Or, les résultats de la participation sont normalement repris des sociétés civiles, lesquelles bénéficient de l'abattement. Pourquoi cet abattement disparaît-il au niveau de la

---

396- Ce qui constitue une forme d'intégration fiscale sauvage.

397-CE, 8e et 9e ss-s., 17 mai 1991, n° 69973, *Revel*, *JurisData* n° 1991-600415 ; *DF*. 1991, n° 31 comm. 1587 ; *RJF* 1991, n° 938.

398-II est d'ailleurs curieux de relever les termes de la décision du Conseil d'État : « *la seule adhésion des sociétés civiles d'exploitation agricole à un centre de gestion agréé ne permettait pas à M. Leclerc de bénéficier de l'abattement prévu à l'article 158, 4 bis du Code général des impôts sur les bénéfices réalisés et déclarés au niveau de la société en participation J2C, dès lors que celle-ci n'avait pas, elle-même, adhéré à un centre de gestion agréé ; qu'ainsi, M. Leclerc n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que l'Administration a réintégré dans son revenu imposable et a imposé les sommes à l'abattement desquelles il avait procédé à ce titre* »

participation, ou quel motif interdirait de le pratiquer, ce qui semble implicitement le cas ? Le Conseil d'État semble ignorer les sociétés civiles, en refusant d'accorder l'abattement sur les revenus perçus par MM Leclerc, quand bien même ces derniers proviendraient de sociétés civiles régulièrement adhérentes du centre de gestion<sup>399</sup>.

La seconde affaire jugée par le Conseil d'État le 5 septembre 2008 est également curieuse<sup>400</sup>. Les circonstances du dossier sont complexes, et concernent plusieurs sujets. Nous ne retiendrons que celui concernant la question de la déduction d'une provision.

Une société de promotion immobilière, Viver promotion, constituée sous forme d'une société de capitaux au moment des faits, souhaitait réaliser une opération immobilière avec un autre partenaire dans le cadre d'une société en participation. L'opération a fait l'objet d'un litige à l'occasion du rachat de la promesse de vente du bien sur lequel devait s'effectuer l'opération de promotion immobilière, litige qui fera d'ailleurs échouer l'opération, qui en fait n'a jamais pu commencer. La société Viver promotion a constitué alors une provision dans ses écritures pour le litige né dans l'affaire de la promesse de vente, du montant de la somme réclamée par le cédant de la promesse de vente. Les services fiscaux ont rejeté la déduction de la provision passée dans les écritures de la société Viver promotion, rejet confirmé en appel, le Conseil d'État rejetant le recours formé sur ce point par la société. Pour la jurisprudence, la provision ne pouvait être passée que dans les écritures de la participation, et non dans les écritures de la société Viver promotion, associée de la participation.

Or, comme le souligne le Commissaire du Gouvernement, l'assignation délivrée par le demandeur dans l'affaire de la contestation portant sur la promesse de vente ne pouvait l'être que contre la personne des associés de la participation, en l'occurrence la société Viver promotion pour l'un des associés. La participation n'a en effet, aucune personnalité juridique. Dans ces conditions, une assignation délivrée, même au gérant de la participation, n'a pas

---

399-Le Conseil d'État refuse donc l'abattement aux deux niveaux, celui de la société civile, et celui de la participation. Il faut conclure qu'il existe une liaison directe entre les revenus calculés au niveau de la participation et la base imposable des revenus de MM Leclerc, sans considération des sociétés d'origine. Cela n'est pas logique. On pourrait comprendre que la société en participation doive adhérer elle-même à un centre de gestion agréé pour que les revenus imposables entre les mains de ses associés par le jeu de l'article 8 bénéficient de l'abattement. Mais cela aboutirait à appliquer deux fois l'abattement ? Pourquoi le Conseil d'État semble-t-il faire ainsi un raccourci direct entre les résultats de la participation et ceux imposés au nom des personnes physiques, sans tenir compte des sociétés civiles ? La réponse vient sans doute des données de l'espèce : il semble que les intéressés aient globalisés les produits et charges des trois sociétés civiles, ce qui ne permettait sans doute pas au centre de gestion d'exercer le contrôle nécessaire des résultats des sociétés civiles. C'est peut-être dans cette intégration excessive, gommant les sociétés civiles, que se justifie la décision. Mais cela n'est pas clairement exprimé.

400-CE, 5 sept. 2008, 3e et 8e ss-s., n° 286393, *Snc Viver promotion*, concl. Emmanuel Glaser ; *JurisData* n° 2008-081378 ; *DF* 44/2008 n°554.

d'effet dès lors qu'il n'existe pas de personne morale. Il faut alors assigner tous les associés de la participation.

Si une société en participation n'a pas de personnalité juridique, cela ne lui empêche pas d'avoir une véritable personnalité fiscale, distincte de celle de ses associés. Ce sont les mots du commissaire du gouvernement.

Ainsi, d'un simple mode d'assiette, de liquidation et de recouvrement de l'impôt, l'article 8 finit-il par conférer à une entité qui n'a pas de personnalité juridique par détermination de la loi, une véritable personnalité fiscale. Dans ces conditions, et bien que l'assignation ait été délivrée à la société Viver promotion, laquelle intervenait à l'instance judiciaire, la provision devait être passée dans les écritures de la société en participation qui devait réaliser l'opération immobilière. Les requérants ont bien tenté, sans succès, de démontrer que cette participation n'avait pas d'existence dès lors que l'opération immobilière pour laquelle elle avait été constituée n'avait pu même commencer, mais sans succès. Paradoxalement, une société en participation doit constater dans ses écritures une provision pour un litige dont elle ne peut manifestement être partie, n'ayant ni personnalité ni patrimoine juridique.

*b) Des entités sans structure juridique doivent appliquer le régime des sociétés de personnes*

Le régime de la société en participation est étendu aux sociétés créées de fait par l'article 238 bis L du CGI. Ces sociétés, comme leur nom l'indique, résultent d'une situation de fait qui est donc appréciée à un moment donné, soit par les contribuables, soit par l'administration. Elles résultent de la conjonction des trois critères issus de l'article 1832 du code civil caractérisant le contrat de société, appliqués à la situation d'une exploitation commune. La notion de société créée de fait en fiscalité s'applique principalement en présence d'une activité professionnelle, mais son extension à d'autres activités n'est pas impossible. Lorsque l'existence d'une telle société créée de fait est établie, elle est alors dotée d'un patrimoine fiscal et d'une personnalité fiscale, à l'instar des sociétés en participation. Cette obligation d'intégration obligatoire des biens indivis dans l'actif de la société, comme en matière de participation, a conduit à la solution particulière suivante dans le cas d'une participation entre architectes, donc relative aux bénéfices non commerciaux.

Nous avons vu que pour cette catégorie d'imposition BNC, l'article 99 du CGI permet d'inscrire ou non à l'actif professionnel les biens non affectés par nature à la profession, mais

utilisés dans ce cadre. Or, un immeuble ne fait pas partie de la catégorie des biens affectés par nature à la profession et peuvent être, ou ne pas être, inscrits à l'actif professionnel, la décision résultant de la mention du bien sur le registre spécial<sup>401</sup>. Une décision du Tribunal administratif de Lyon, affaire Cordier, du 16 mai 2000 qui semble définitive aujourd'hui, mérite d'être relevée sur ce point <sup>402</sup>. A notre connaissance, il n'existe pas de décision sur le sujet d'une juridiction supérieure.

Deux architectes avaient acquis en commun l'immeuble où leur cabinet était installé, mais n'avaient pas inscrit ce bien à l'actif de la société de fait existant entre eux. Ils avaient par contre, déduit les intérêts d'une somme empruntée pour le financement de travaux d'aménagements du local, ainsi que les annuités d'amortissement de ces travaux. L'administration ayant réintégré les intérêts déduits au motif que le bien n'était pas inscrit à l'actif, le Tribunal a jugé que le bien, constituant un bien indivis, devait obligatoirement être inscrit à l'actif de la société de fait en application de l'article 238 bis L qui rend applicables aux sociétés créées de fait, les dispositions prévues pour les sociétés en participation et notamment l'article 238 bis M qui impose l'inscription à l'actif de la participation des biens dont les associés ont convenu de mettre la propriété en commun. Le défaut d'inscription à l'actif constitue alors une erreur, ne privant pas la société du droit de déduire les annuités d'amortissement du bien ainsi que les intérêts du prêt contracté pour réaliser les travaux. Le Tribunal privilégie donc les dispositions de l'article 238 bis M sur celles de l'article 99 dans cette situation particulière.

Le régime des sociétés créées de fait doit cependant être distingué de celui des indivisions, bien que la plupart du temps la société créée de fait se découvre à l'occasion de la mise en place d'une indivision, par exemple en cas de succession ou de divorce. En effet dans l'indivision, il peut arriver que certains indivisaires ne participent pas à l'exploitation. Il manque à leur égard pour qu'existe une société, la condition relative à la participation à l'exploitation. La jurisprudence a mis en place pour ces situations, après bien des hésitations, des solutions particulièrement remarquables.

Plusieurs questions se posent en effet :

- l'indivisaire est-il co-exploitant et dans ces conditions, sur quel revenu doit-il être taxé ?
- quel est le régime fiscal du bien indivis mis à la disposition de l'exploitation ?<sup>403</sup>

---

401-Voir notamment, CE 29 avril 1985 n°41759 *RJF* 6/85 n°859.

402-TA Lyon 16 mai 2000 n°96-4616, *Cordier*, *RJF* 11/00 n°1266.

403-Voir la synthèse proposée par le professeur Maurice Cozian : *L'imposition des bénéficiaires et des plus-values*

L'arrêt du Conseil d'État du 6 mars 1991, Baudrand, et les conclusions du commissaire du gouvernement<sup>404</sup>, ont éclairci la jurisprudence et posé des règles très particulières sur le premier point relatif à la qualité d'exploitant de l'indivisaire.

Un indivisaire d'un domaine agricole, Monsieur Gérard Baudrand, est écarté de la gestion d'un important domaine viticole et de la perception des fruits, pour différentes raisons tenant à une situation conflictuelle. De nombreuses actions judiciaires en licitation sont en cours. Monsieur Gérard Baudrand perçoit des provisions sur sa part dans l'indivision, selon les décisions prises par les tribunaux. L'administration ayant imposé l'intéressé sur sa quote-part des résultats de l'indivision, malgré le fait qu'il ne les ait pas perçus, ce dernier a contesté cette imposition.

Le commissaire du gouvernement fait l'historique de la jurisprudence en matière d'imposition des membres d'une indivision. Il relève les étapes de la jurisprudence sur les notions d'indivision et de sociétés de fait.

Jusqu'en 1978, deux courants coexistaient. D'un côté, la jurisprudence recherchait prioritairement au regard des trois critères que sont l'apport, la participation à la gestion, le partage des résultats, si les modalités de fonctionnement de l'indivision l'apparentaient ou non à une société de fait. Dans ce cas, chacun des coïndivisaires associés de fait, était imposable sur la part des résultats de l'indivision correspondant à ses droits.

D'un autre côté, en ce qui concerne les fonds de commerce indivis, la jurisprudence assujettissait à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans l'indivision, les copropriétaires indivis d'un fonds de commerce, sans qu'il soit besoin d'établir l'existence d'une société de fait.

Mais cette jurisprudence n'était pas systématique, et si l'un des coïndivisaires percevait la totalité des résultats en étant en fait le seul exploitant, certaines décisions considéraient qu'il devait supporter l'imposition sur la totalité des revenus du fonds indivis<sup>405</sup>.

---

*dans le cadre de l'entreprise indivise, BF 4/07 p.263 Cette étude fait suite à celle publiée avec Anne Mingat, DF 1997 n°10 L'imposition des bénéficiaires de l'entreprise indivise.*

404-CE plénière, 6 mars 1991, n°61.863, Baudrand, concl. Jean Gaeremynck, *RJF* 5/91 n°544 et p.325.

405-Deux décisions avaient fixé la jurisprudence. Le Conseil d'État dans sa décision CE 22 juin 1978, section, n°4834, *RJF* 9/78 336, conclusions Fabre, affirme avec force que, dans le cas d'une indivision successorale comprenant un fonds de commerce, chacun des coïndivisaires acquiert la qualité de co-exploitant. Cependant, chacun n'est imposé qu'à raison de la part des bénéfices communs, effectivement mise à leur disposition. Un second état de la jurisprudence est fixé par une décision en date du 25 juillet 1980, CE 25 juillet 1980, plénière, n°13.941, *RJF* 11/80 n°858 concl. Pierre Rivière. Dans cette décision, le Conseil d'État juge que dans le cas d'une indivision communautaire apparue à la suite d'un divorce, les bénéfices provenant d'une entreprise qui était la propriété indivise des conjoints divorcés étaient imposables au nom de chacun d'eux, réputés co-exploitants, à proportion de ses droits dans l'indivision, et alors même que l'un d'entre eux n'aurait pas effectivement perçu les sommes correspondantes. Cette décision consacrait le principe de l'assimilation de

C'est sur cette jurisprudence que revient la décision Baudrand précitée de 1991, créant un troisième état de la jurisprudence. Les motifs invoqués sont plus des motifs d'équité que de rigueur juridique, laquelle avait inspiré la décision de 1980. Comme l'indique le commissaire du gouvernement, cette jurisprudence de 1980 comportait de graves inconvénients. « *Elle est particulièrement sévère en effet, et pour tout dire, contraire à l'équité, dans les cas, fréquents, d'indivision involontaire* »

Le Conseil d'État, suivant les conclusions de son commissaire, juge qu'il convient de déterminer si l'indivisaire participe à une société de fait. Dans le cas où il ne peut être considéré comme associé de fait, il acquiert, en sa qualité de coïndivisaire, la qualité de co-exploitant. Mais dans ce cas, il ne doit être assujéti à l'impôt que dans la mesure des résultats de l'exploitation effectivement mis à sa disposition.

Cette jurisprudence présente selon le commissaire du gouvernement, des avantages juridiques. Elle permet en effet de taxer dans la catégorie des revenus professionnels de l'exploitation indivise (en l'occurrence des revenus agricoles dans l'affaire Baudrand) les revenus qui pourraient être versés. Ainsi, dans cette affaire, les provisions versées à l'intéressé seront taxées dans la catégorie des revenus agricoles. Elle permet également de maintenir dans l'actif de l'entreprise l'ensemble des éléments, objet d'une copropriété indivise, sans qu'y fasse obstacle le fait que certains indivisaires ne prendraient aucune part à la gestion.

Par cette jurisprudence, se crée donc un patrimoine fiscal particulier, celui du coïndivisaire non exploitant d'une entreprise. Les biens indivis utilisés dans l'exploitation indivise sont donc des actifs professionnels. Mais l'indivisaire inactif ne sera imposé que sur la part des revenus qui lui sont affectés, bien que les actifs suivent un régime professionnel.

Cependant, cette situation déjà complexe, se complique un peu plus lorsque la propriété est démembrée. Un arrêt du 28 avril 2006, Cousin<sup>406</sup>, nous donne l'occasion de préciser cette situation, d'autant que la question posée se trouvait originale.

Un fils exploitait avec son père un fonds de station service et divers immeubles d'exploitation, en indivision après le décès de sa mère. Ce fonds était donné en location gérance à des sociétés. Le père bénéficiait de l'usufruit, et le fils de la nue-propriété. Au décès du père, le fils a réuni l'usufruit à sa nue-propriété. Devenu seul propriétaire, il cède l'un des terrains de l'exploitation et entend se prévaloir de l'exonération des plus-values réalisées dans le cadre

---

<sup>406</sup> l'indivision à la société de fait.  
406-CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006 n°278857, *Cousin*, *DF* 2006 n°40 comm. 632, conclusion François Seners.

d'une activité commerciale selon l'article 151 septies du CGI en vigueur à l'époque, lequel posait comme condition l'exercice d'une exploitation personnelle pendant une durée de 5 années. L'administration a remis en cause l'exonération de plus-value, et le Conseil d'État confirme cette remise en cause. Le raisonnement de la haute juridiction mérite d'être analysé.

La jurisprudence du Conseil d'État, nous l'avons vu, considère que les indivisaires passifs d'une entreprise, sont réputés co-exploitants, mais taxés uniquement sur la part de revenu qui leur est attribuée. Cependant, il module sa position dans le cas où, comme le présente la situation exposée dans l'arrêt, la propriété est démembrée entre les indivisaires.

Pour le Conseil d'État, l'indivisaire nu-proprétaire ne peut être regardé comme co-exploitant que s'il peut être établi l'existence d'une société de fait avec les usufruitiers<sup>407</sup>. Dans cette affaire, le nu-proprétaire a bien été reconnu co-exploitant, compte-tenu des circonstances de fait. Malheureusement pour lui, il a dissimulé cette position à l'administration fiscale. En effet, le fils s'est toujours présenté comme le salarié du père et non comme membre d'une société de fait. Il ne pouvait dans ces conditions établir une durée d'exploitation de 5 années, nécessaire au bénéfice de l'exonération de plus-value<sup>408</sup>.

Cette décision entraîne également la confirmation implicite mais nécessaire du caractère professionnel du bien indivis, et c'est la réponse à notre seconde question. En effet, quel est le régime fiscal du bien indivis ?

Nous avons vu précédemment dans l'arrêt Baudrand et les conclusions du Commissaire du Gouvernement, qu'un bien indivis affecté à l'actif d'une exploitation présente un caractère professionnel pour tous les indivisaires, qu'ils perçoivent des revenus de l'exploitation indivise ou non. L'arrêt Cousin le confirme. Il en va de même lorsqu'un bien dont la propriété est démembrée est affecté à l'actif d'une entreprise, ce bien constitue un actif professionnel, pour l'usufruitier, mais également pour le nu-proprétaire. Cette position résulte d'une jurisprudence fixée dans plusieurs arrêts<sup>409</sup>.

---

407-« *Considérant que le copropriétaire indivis d'un fonds de commerce a, du fait de cette qualité, celle de co-exploitant au regard de la loi fiscale ; que toutefois, en cas de démembrement de la propriété, ceux des indivisaires qui ont seulement la qualité de nu-proprétaires ne peuvent être regardés comme co-exploitants du fonds que si est établie leur appartenance à une société de fait constituée avec le ou les usufruitiers ; qu'en reconnaissant au nu-proprétaire la qualité de co-exploitant sans rechercher s'il appartenait à une telle société de fait, la cour administrative d'appel de Nantes a commis une erreur de droit ; que l'arrêt du 22 décembre 2004 doit pour ce motif être annulé ; »*

408-Cette décision confirme qu'il est possible à un indivisaire d'être salarié de l'indivision, ce qui n'est pas possible dans le cas d'une société de personnes : CE 9 avril 1976, n°80, *RJF* 6/76 n°286.

409-Dans l'affaire Pagnon jugée le 3 septembre 1997, (CE 9e et 8e ss-s., 3 septembre 1997, n°133408, *Pagnon*, *RJF* 10/97 n°920, chronique Stéphane Verclytte p.587), l'administration taxait la plus-value selon le régime



Il se confirme donc ce que nous avons esquissé, à savoir l'existence d'un patrimoine professionnel d'une nature particulière, celui constitué par des biens indivis, même démembrés, affectés à une exploitation. Cette qualité d'actif professionnel s'étend à tous les indivisaires qui sont ainsi dotés d'un patrimoine fiscal professionnel, même s'ils ne perçoivent aucun revenu tiré de l'exploitation professionnel du bien<sup>410</sup>.

Nous pensions trouver des solutions claires, avec l'impôt sur les sociétés, en matière de définition de la matière imposable, au travers d'un patrimoine ou d'une personne juridique, lors de l'étude de la situation des personnes morales. Il faut constater un échec cuisant. La

---

professionnel, sur la valeur de la part attribuée à l'épouse divorcée d'un expert-comptable dans l'indivision du cabinet d'expertise comptable. Le Conseil d'État confirme la solution : « *considérant que les droits indivis que détient un conjoint, après la dissolution, par divorce, de la communauté conjugale, sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice de la profession de l'autre conjoint, tel que le droit de présenter un successeur à la clientèle, ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas, qui est celui de l'espèce, où ce conjoint, non titulaire des titres ou diplômes requis par la législation en vigueur, ne pouvait lui-même participer à cette activité professionnelle* ». L'épouse aura cependant gain de cause, l'administration se trompant sur la date de réalisation de la plus-value qui n'est pas réalisée lors du passage de la communauté conjugale à l'indivision résultant de la liquidation de la communauté, mais à la date du partage.

Cette solution fut confirmée dans l'arrêt *Robert* du 11 février 1998 (CE 8e et 9e ss-s., 11 février 1998, n°160165, *Robert*, *RJF* 4/98 n°371 précité) dont nous avons déjà parlé dans le cas de la définition du patrimoine professionnel, pour le cas de la fille d'un pharmacien décédé ayant vendu le fonds : « *considérant que les droits indivis que détient l'héritier d'un époux sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice de la profession de l'autre époux, tel qu'un fonds de commerce de pharmacie, ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas où cet héritier, non titulaire des titres ou diplômes requis par la législation en vigueur, ne pouvait lui-même participer à cette activité professionnelle* ». En conséquence, la plus-value réalisées par l'héritière est taxée selon le régime des plus-values professionnelles.

Dans le cas de l'indivisaire nu-proprétaire, la solution est encore confirmée de façon explicite dans l'affaire *Trépier* du 27 octobre 1999 (CE 9e et 8e ss-s., 27 octobre 1999, n°182500, *Trépier*, *RJF* 12/99 n°1505 précité) que nous avons rencontré précédemment en considérant la définition du patrimoine professionnel. Dans ce dossier, Monsieur *Trépier* exploitait un fonds de commerce. Après son décès, le fonds et l'immeuble affecté à l'exploitation deviennent propriété indivise de la veuve qui reçoit l'usufruit, et des deux enfants. A la suite de la vente du fonds par la veuve, la fille reçoit une part des plus-values dégagées. Le Conseil d'État confirme que les biens en question font partie d'un actif professionnel et leur cession être taxée selon le régime des plus-values professionnelles : « *considérant que les droits indivis que détient un héritier sur la valeur d'actifs affectés à l'activité professionnelle exercée par un autre co-héritier ont toujours du point de vue fiscal le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas où cet héritier ne participe pas lui-même à cette activité professionnelle ; que la circonstance que cet héritier soit seulement nu-proprétaire est sans incidence sur la nature professionnelle des biens* ».

410-Le régime des sociétés en participation s'applique aux « associations d'avocats ». Cette curieuse structure est prévue par le décret 91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat sous les articles 124 à 128. On voit là l'expérience de juristes confirmés dans les problèmes de contentieux d'associés ! En effet, cette association n'est qu'une « juxtaposition » de professionnels, mettant en commun des frais et une clientèle - laquelle reste en fait, attachée au professionnel et non au groupe - mais sans créer ni patrimoine commun, ni structure à personnalité morale, ni exercice commun et encore moins de droits patrimoniaux puisqu'aucune part sociale n'est créée. C'est l'article 238 bis LA (I de l'article 64 de la loi n° 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006, codifié à l'article 238 bis LA) nouveau du Code général des impôts, qui a précisé le régime fiscal de ces associations, en les assimilant aux sociétés en participation.

notion de patrimoine ou de personne est encore plus floue qu'ailleurs. Le régime fiscal des « entités », car nous ne pouvons plus à ce niveau utiliser de termes juridiques précis, paraît totalement étranger aux notions juridiques de sociétés. Ces entités, avec ou sans personnalité juridique, détiennent un patrimoine fiscal propre, parfois à géométrie variable, comme dans le cas des indivisions. Le régime d'imposition est surprenant : soit les entités sont imposées en tant que telles, soit ce sont leurs associés qui supportent l'impôt sur une quote-part de résultat constaté au niveau de la société. Parfois, la même entité est soumise à plusieurs régimes fiscaux. Parfois, sa matière imposable est déterminée de plusieurs façons, avec l'intervention de l'article 238-bis K du CGI. La frontière entre les régimes est floue, chaque type d'entité pouvant passer de l'un à l'autre selon des considérations complexes.

Que vise donc le droit fiscal lorsqu'il frappe une matière imposable de ces entités ? Son cheminement n'aurait-il aucune logique, frappant tel ou tel bien au gré de circonstances, plus ou moins bien définies par la jurisprudence ? N'existe-il donc pas, dans ce monde fiscal, qui vraiment paraît de plus en plus « autonome », un fil conducteur permettant de s'y retrouver dans la définition de la matière imposable et des règles d'imposition ?

## Conclusion du chapitre

Lorsque nous avons abordé les impôts locaux, nous aurions pu parler de la taxe d'habitation. Cet impôt local est en principe, assis sur la valeur locative des locaux d'habitation dont le contribuable dispose<sup>411</sup>, ce qui est donc la règle générale des impôts locaux. Mais il présente la particularité d'une très forte personnalisation, qui tend à écarter sensiblement son rendement de la stricte valeur locative pour tenter de le rapprocher du revenu disponible de l'occupant. Certes, des mesures de personnalisation existent pour les autres taxes foncières, mais la taxe d'habitation en offre un degré supérieur. Manifestement, la taxe d'habitation, à l'instar de la taxe professionnelle, connaîtra la même profonde réforme qui tendra à en faire un impôt complémentaire à l'impôt sur le revenu<sup>412</sup>.

Si la matière imposable est calculée d'après la valeur locative, de très nombreuses règles visent à moduler cette base.

L'article 1408 II 2° exonère de taxe d'habitation les habitants reconnus indigents. Cette exonération est reprise des règles gouvernant la contribution mobilière, et exige l'intervention de la commission communale des impôts directs. Par ailleurs, la taxe d'habitation est établie sous déduction d'abattements visant à personnaliser l'impôt<sup>413</sup>. Ces abattements sont complétés

---

411-L'assiette de la taxe d'habitation est fixée d'après la valeur locative du local d'habitation et de ses dépendances, selon l'article 1409 du CGI : « La taxe d'habitation est calculée d'après la valeur locative des habitations et de leurs dépendances, telles que garages, jardins d'agrément, parcs et terrains de jeux. ». Le redevable de l'impôt est l'occupant, celui qui dispose du local, selon l'article 1408.

412-La boucle sera ainsi bouclée, la taxe d'habitation reprenant sa forme originelle de centime additionnel à l'impôt sur le revenu comme l'ancienne contribution mobilière, comme le devient sans vouloir le dire expressément, la contribution économique territoriale, centime additionnel à la taxe à la valeur ajoutée ...

413-Un premier abattement concerne les charges de familles, fixé en principe à 10% de la valeur locative moyenne des habitations de la commune pour chacune des deux premières personnes à charge, et à 15% pour chacune des suivantes (article 1411 du CGI). Ces abattements peuvent être majorés de 5 ou 10 points par le conseil municipal. Celui-ci peut en outre instituer un abattement facultatif à la base, de 5%, 10% ou 15% de la même valeur locative moyenne des habitations de la commune. Outre cet abattement facultatif à la base, le conseil municipal peut accorder un abattement supplémentaire de 5, 10 ou 15% aux contribuables modestes, ayant des revenus inférieurs à une limite et dont l'habitation a une valeur locative inférieure à 130% de la moyenne communale. Cet abattement peut lui-même être augmenté de 10 points par personnes à charge. De plus, le conseil municipal peut instituer un abattement de 10% sur la valeur locative moyenne des habitations de la commune en faveur des contribuables bénéficiaires de l'allocation supplémentaire d'invalidité, de l'allocation pour adulte handicapé, aux contribuables infirmes ou invalides, ou partageant leur habitation avec une de ces personnes.

Les possibilités de personnaliser l'impôt sont donc nombreuses. Elles sont cependant limitées par ces textes à des abattements, ce qui interdit la personnalisation vers le haut, soit donc une majoration pour les contribuables plus aisés. Les plafonds d'abattement, de 5, 10 ou 15% éventuellement majorés sont des limites souhaitées par le législateur. Cependant, ce dernier a dû composer avec la volonté des conseils municipaux ayant accordé des abattements d'un montant supérieur. Le 5 de l'article 1411 II prévoit qu'à compter de 1981, les abattements supérieurs aux niveaux maxima, ainsi rappelés, devaient être ramenés progressivement à ces niveaux par parts égales sur 5 années. Mais le texte prévoyait la possibilité d'une décision contraire des

par l'article 1414 prévoyant plusieurs mesures d'exonération de taxe d'habitation, réservées à la résidence principale<sup>414</sup>.

Ces mesures sont encore insuffisantes pour la personnalisation de l'impôt. L'article 1414 A institue un plafonnement de la taxe d'habitation en fonction du revenu. Ce plafonnement a fini en 2000 par absorber d'autres abattements partiels accordés en fonction du revenu. Ce plafonnement de la taxe d'habitation est fixé en dernier lieu à 3,44% du revenu de référence, déduction faite d'un montant variant en fonction du quotient familial.

On reste donc stupéfait devant l'avalanche de mesures de réduction, plafonnement, et autres abattements visant la taxe d'habitation. Toutes ces mesures ont pour objet, de façon incomplète, de tenter une personnalisation de l'impôt, mais dans le sens de la réduction. On notera une timide mesure de personnalisation « vers le haut » avec l'article 1641 3, qui institue un prélèvement complémentaire au profit de l'État, en contrepartie des dégrèvements prévus par l'article 1414 A, soit donc le plafonnement en fonction des revenus de la taxe d'habitation. Ce prélèvement est modulé en fonction de la valeur locative des locaux non affectés à l'habitation principale, pour atteindre un taux de 1,7% pour les locaux dont la valeur locative est la plus élevée.

Ainsi, la matière imposable de la taxe d'habitation reste en principe attachée à la valeur locative d'une habitation, mais tend à une personnalisation de plus en plus importante. Nous n'avons pas abordé les conséquences attachées à l'imposition par foyer, sauf des allusions dans l'inventaire des abattements aux personnes accueillies sous le toit du contribuable. Se posent au niveau de la taxe d'habitation les mêmes difficultés évoquées à l'occasion de l'impôt sur le revenu, et l'imposition par foyer fiscal, dans un contexte de relâchement des liens familiaux. L'application d'un plafonnement en fonction du revenu est sans doute une préfiguration d'un rapprochement de la taxe d'habitation vers l'impôt sur le revenu selon la même évolution que la taxe professionnelle. Il n'en reste pas moins que la matière imposable faisant l'objet de la

---

conseils municipaux.

Le législateur est revenu à la charge et prévoit qu'à compter de 1995, les conseils municipaux pourront ramener les abattements supérieurs au niveau maximum de droit commun au niveau des abattements de droit commun. Mais ce retour est subordonné une nouvelle fois à une décision du conseil municipal.

414-Sont ainsi exonérés les titulaires de l'allocation de solidarité aux personnes âgées, aux adultes handicapés ayant des revenus inférieurs à certaines limites, aux contribuables âgés de plus de 60 ans, aux veuves et veufs disposant de revenus inférieurs à certaines limites, aux contribuables infirmes ou invalides. On a vu que ces mêmes contribuables pouvaient déjà bénéficier d'abattements spéciaux. Mais il est vrai que l'article 1413 bis prend soin d'exclure des mesures d'exonération, les contribuables passibles de l'impôt de solidarité sur la fortune. Par contre, est supprimée depuis 2009 l'exonération des personnes titulaires du revenu minimum d'insertion RMI (article 1414 III abrogé).

taxe d'habitation s'éloigne sensiblement de la simple valeur locative.

Ainsi, ce que nous pensions simple pour les impôts locaux, se révèle particulièrement complexe dès que l'on pénètre un peu l'application des textes. On ne comprend plus très bien, la plupart du temps, l'articulation des diverses règles gouvernant l'impôt, et les solutions jurisprudentielles ou doctrinales de l'administration visant leur application.

Plus généralement, nous constatons, au terme de ce chapitre, que la recherche d'un fil conducteur auprès de notions civilistes, montre très rapidement ses limites. Nous venons ainsi de parcourir quelques grands ensembles de la fiscalité française actuelle : l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur la fortune, la fiscalité locale. Nous pensions que ces impôts, que l'on qualifie d'impôts directs, seraient liés étroitement aux notions civilistes de personnalité et de patrimoine, ce qui aurait permis de définir à partir de ces notions civilistes, les contours de la définition de la matière imposable, leur cédule. Or, nous constatons que la réalité du droit positif est très éloignée d'une vision aussi simpliste. Manifestement, la logique des solutions ne peut être recherchée dans l'application, artificielle, de notions juridiques civilistes au droit fiscal. L'autonomie de ce droit se confirmerait-elle ?

La matière imposable semble ainsi se trouver déterminée dans des blocs morcelés, des catégories et sous-catégories, peinant à se rattacher à des concepts civilistes. La nécessité du rendement de l'impôt fait ainsi voler en éclat l'unicité du revenu, ou du patrimoine civil, tout en créant des entités imposables, tels le foyer fiscal, le concubinage, l'associé de société de personnes, rassembleuses de matière imposable, mais éloignées de toute notion civiliste.

Peut-être faut-il considérer qu'à notre époque, l'aspect économique prend la première place et écarte ainsi les notions de droit privé. Qu'en dit le droit positif ? Il nous faut aller par conséquent, vers les situations dynamiques, celles où la fiscalité rejoint l'économique, pour tenter de découvrir s'il existe des règles fiscales générales, applicables aux cédules fiscales, pour déterminer avec des règles claires, la matière imposable. La TVA, impôt économique par excellence, aura la première part, pour ensuite aborder les situations dans lesquelles se nouent des relations entre personnes et patrimoines. Malheureusement, nous échouons : il n'est pas possible à partir des notions de cédules-catégories, liées aux concepts civilistes, d'obtenir une vision claire des solutions données par le droit positif.

## **CHAPITRE 2 - L'utilisation infructueuse de la notion classique de cédule**

Patrimoine, personnalité juridique, ces notions, utilisées pour définir la matière imposable dans des cédules-catégories, n'ont pas permis de rendre compte des solutions prises par le droit fiscal positif, dans l'application aux grandes situations stables d'imposition de la personne, du patrimoine ou de l'immeuble. Que penser alors, lorsque la situation devient dynamique ? Qu'en est-il donc, lorsque la fiscalité appréhende un mouvement ?

Nous découvrirons qu'à nouveau, le droit fiscal positif procède en utilisant des blocs de matière imposable, dont il entend justifier les contours et les règles d'application par des règles civilistes. Mais à nouveau, cette méthodologie s'avérera très vite infructueuse, pour expliquer l'appréhension par le droit fiscal des opérations dynamiques.

Dans cette optique, la TVA, par son importance financière, et parce qu'elle frappe des échanges économiques, est à l'honneur. La TVA concerne des assujettis, donc des personnes juridiques. Pourtant, elle est conçue comme un impôt indirect, un impôt frappant une consommation. C'est, intrinsèquement, un impôt économique. A l'origine, sa gestion relevait des Contributions Indirectes, service relégué au rang inférieur dans la hiérarchie des anciens services fiscaux, loin derrière la noble Régie de l'Enregistrement, et celle des Contributions Directes. Dans ce cas, doit-on privilégier l'approche économique de l'opération réalisée plutôt que la personne qui la réalise ? L'examen du mécanisme essentiel de la TVA, c'est-à-dire le droit à déduction, nous révèle biens des surprises dans cette problématique. Les règles du droit à déduction hésitent en effet, entre une détermination par blocs d'opérations indépendants, ou par appréhension au niveau global de l'activité de l'opérateur. Ce recours à la notion de blocs, de cédules-catégories, est implicite dans le mécanisme du droit à déduction de la TVA, qu'il rend confus (Section 1).

Pour rester dans le domaine de l'économie, nous mettrons en mouvement les impôts directs que nous avons examinés. Ces mouvements sont innombrables, et leur traitement fiscal lourd de conséquences. Ces mouvements concernent les relations entre personnes juridiques, physiques, morales, ou les deux. Ils concernent les relations entre patrimoines, entre propriétaires et titulaires de droits sur les biens, et beaucoup d'autres situations, Dans ces relations dynamiques, qui existent entre personnes, entre patrimoines, ou entre les deux, nous constaterons l'existence de paradoxes qui révéleront l'incohérence de la notion de cédule-

catégorie dans l'application des conséquences fiscales de ces relations (Section 2).

## **SECTION 1 - Un recours implicite dans le mécanisme de déduction de la TVA**

La TVA est l'impôt procurant, et de loin, la part la plus importante des recettes fiscales en France. Il fait donc l'objet d'une attention toute particulière des responsables des finances publiques. Il est également le lieu où toute modification dans l'interprétation d'un texte, conduit à des incidences suffisamment importantes au regard du rendement de l'impôt, pour qu'elle soit étudiée avec soin. La France participa, comme acteur majeur, à la création de la TVA. Elle en a conservé une vision par opération économique, qui se trouve en contradiction avec la vision européenne, qui s'impose par la nécessité de l'harmonisation fiscale européenne. La jurisprudence européenne a créé la notion de lien direct, qui est venu jeter la confusion, d'autant que cette notion elle-même a évolué. La vision française du droit à déduction, par opération économique, s'est donc trouvée mise en cause, malgré la résistance française aux conceptions européennes.

### ***§ 1 - Une vision française de la TVA : la déduction par opération économique***

Nous connaissons le principe du mécanisme de la TVA. Cet impôt sur la consommation est prélevé à tous les stades de la production et de la commercialisation. Pour éviter le cumul de taxe qui serait provoqué par cette perception en cascade, à défaut de correctif, est prévu la déduction, à chaque stade, de la taxe acquittée en amont, selon le système des paiements fractionnés<sup>415</sup>. Cette méthode consiste à prélever, tout au long du circuit de production et de commercialisation que connaît un bien ou un service, la taxe sur la fraction de la « valeur ajoutée » à chaque stade<sup>416</sup>.

Dans ce régime de paiements fractionnés, deux options sont possibles. Dans la première

---

415- Fixé par un décret n°48-1493 du 25 septembre 1948.

416-On reconnaît à ce mécanisme deux avantages. Le premier porte sur la sécurité de la rentrée de l'impôt : le risque de défaillance d'un redevable présente ainsi des conséquences plus limitées. Le second porte sur la simplification du contrôle par l'administration : en effet, chaque opérateur a intérêt à exiger un document (facture notamment) de son fournisseur lui permettant d'exercer son droit à déduction.

option, il conviendrait de déterminer la valeur ajoutée de chaque opération, à laquelle on appliquerait le taux de la taxe. Le redevable devrait alors calculer pour chaque opération la valeur ajoutée produite, par différence entre son prix de vente et son coût de production. La déduction s'effectuerait ainsi « base sur base ». Il est évident qu'une telle méthode est impraticable, la multitude des opérations économiques et leur complexité rendant illusoire le calcul individuel d'une valeur ajoutée par opération.

Dans ces conditions, il a fallu se retourner vers la seconde option, prévoyant un système de déduction « taxe sur taxe ». L'article 271 du CGI qui définit ce mécanisme, n'a pratiquement pas varié dans sa rédaction depuis l'origine, en prévoyant que la taxe qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe applicable à cette opération. Les règles relatives à la déduction de la TVA d'amont prennent donc dans ce contexte une importance primordiale, car elles portent directement sur le rendement de l'impôt<sup>417</sup>.

La vision française de la TVA conduisait à un système de déduction de la taxe perçue en amont d'une opération imposable selon des critères précis d'affectation. C'est en fait le système d'imputation financière qui prévalait. En réalité, il s'agissait plutôt d'un système individualisant les opérations. Tel achat correspondait à une vente taxable, la TVA s'en trouvait déductible. Tel service était engagé pour une opération taxable, un transport, une réparation, la TVA était déductible. L'article 230 de l'annexe II sous son ancienne rédaction

---

417-L'historique mérite d'être précisé. Dans un premier temps, jusqu'au 1er octobre 1953, la déduction portait uniquement sur la taxe ayant grevé les matières premières et les produits assimilés, c'est-à-dire les éléments directement incorporés ou disparus à l'occasion d'une seule opération de fabrication. Il s'agit d'une déduction de type « physique ». A compter d'octobre 1953, un décret du 30 septembre 1953 (décret 53-943 du 30 septembre 1953) autorise les producteurs à déduire une partie de la taxe ayant grevé l'acquisition des biens utilisés pour les besoins de l'exploitation et soumis à amortissement. La loi du 10 avril 1954 (loi 54-404 du 10 avril 1954), remplaçant la taxe à la production par la TVA, pose les principes généraux de la déduction de tous les éléments financiers grevant l'exploitation, soit les investissements et les frais généraux. La déduction de la taxe frappant les services rendus pour les besoins de l'exploitation a ultérieurement été autorisée. Dans ces conditions, la loi du 6 janvier 1966 (loi 66-10 du 6 janvier 1966), créant la TVA dans le fonctionnement que l'on connaît actuellement, reprenait les principes de déduction de la taxe d'amont ainsi fixés. Les textes concernant les règles de déduction de la TVA font l'objet des articles 271 et suivants du CGI. Ils font également l'objet de dispositions réglementaires prises en application de l'article 271, et codifiées à l'annexe II du CGI, sous les articles 205 et suivants. Ces textes viennent de faire l'objet d'une refonte complète en 2008. La déduction de la taxe était encore marquée par la distinction d'origine entre déduction physique et déduction financière. La « déduction physique » concernait la taxe à la production perçue entre les années 1937 à 1953 : la taxe déductible ne concernait que la taxe frappant les éléments entrant directement, physiquement, dans le produit fini : matières premières, énergie, marchandises revendues, etc. La « déduction financière » est intervenue après cette première période, et concernait les éléments dont la valeur entrait dans celle du produit fini, soit progressivement par le jeu des amortissements (immobilisations), soit par le fait d'une répartition financière (frais généraux, services, etc). Nous verrons que la notion de frais généraux sera utilisée par la Cour de Justice des Communautés Européennes pour mettre en place une atténuation de la notion de « lien direct », retrouvant quelque part dans ses considérations les notions de déduction physique et financière ...



donnait le ton : la TVA n'est déductible que si elle correspond à une opération nécessaire à l'entreprise et affectée exclusivement à celle-ci. Cette vision s'est heurtée à la conception européenne de la TVA.

## **A - Une remise en cause progressive de la conception française du droit à déduction**

### ***1 - Le droit à déduction dans la TVA française se définissait au niveau des opérations***

Au moment de l'intervention de la sixième directive, prédominait largement l'idée d'une déduction de la taxe par opération, avec l'analyse par opération de la pertinence d'une déduction. Ainsi, la France pouvait refuser la déduction de la TVA sur les opérations d'hébergement et de restauration, selon une conception largement admise à l'époque. La TVA en France était imprégnée de son histoire issue de la mise en place d'un paiement fractionné des taxes à la production jusqu'à la consommation. On raisonnait un peu « par opération » et non globalement, même si la nécessité du calcul de la taxe due imposait de totaliser par périodes (le mois en général), la masse de la taxe collectée et la masse de la taxe déductible. Outre des conditions de forme strictes, la taxe pour être déductible, devait frapper des biens ou des services nécessaires à l'exploitation et affectés de façon exclusive à celle-ci, selon les termes de l'article 230 de l'annexe II dans sa version d'origine. Dans ces conditions, diverses exclusions étaient prévues.

Le droit à déduction des biens à usage mixte privé professionnel était exclu<sup>418</sup>. La déduction concernant les loueurs en meublés était étalée sur une période de cinq ans et limitée au montant de la taxe exigible sur l'activité de loueur en garni, l'excédent éventuel étant annulé, pour ne pas « léser indûment les droits du trésor »<sup>419</sup>. Des limitations propres à certains biens ou services sont établies (anciens articles 236 à 242 de l'annexe II du CGI) : dépenses de

---

418-Selon les termes du professeur Jean-Jacques Philippe, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, Berger-Levrault 1973 p136, l'exclusion se justifiait pour « éviter à la fois des abus et des difficultés entre l'administration et les assujettis dans la détermination de pourcentages d'utilisation professionnelle : ainsi l'atelier artisanal qui sert en même temps de pièce d'habitation ». Cependant déjà celui-ci admettait des exceptions, et justifiait la déduction dans le cas d'une utilisation privée accessoire comme le chauffeur de taxi utilisant son véhicule les jours de repos, ou dans le cas où la justification précise d'une proportion d'utilisation professionnelle pouvait être apportée telle la ventilation de surfaces dans un immeuble affecté pour partie à l'habitation, pour partie à l'activité professionnelle.

419-Jean-Jacques Philippe, op. cit. p. 143.

logement, hébergement, véhicules, produits pétroliers<sup>420</sup>.

La législation française se présentait ainsi, en ce qui concerne le droit à déduction de la TVA, avec une liste disparate d'exclusions, sans qu'un fil conducteur clair soit dégagé. On pouvait tenter d'invoquer la notion de « consommation finale », selon laquelle la TVA devait frapper le consommateur final du produit, ce qui excluait de la déduction tous les produits et services utilisés à des fins personnelles. Mais cette notion est particulièrement floue, et ne permet pas de justifier l'exclusion des produits pétroliers ou des frais de réception de tiers à l'entreprise et dont la déduction sera plus tard admise. Plus prosaïquement, les contraintes budgétaires justifiaient le plus souvent les exclusions<sup>421</sup>.

C'est dans ce contexte qu'était intervenu l'arrêt Socofrein du 21 février 1979, rendu par le Conseil d'État en formation plénière<sup>422</sup>. Une société assujettie à la TVA avait acquis et réalisé des travaux sur un logement, qu'elle donnait en location nue à un membre de son personnel. L'administration ayant remis en cause la déduction de la TVA opérée par la société sur ces frais d'acquisition et de rénovation, le Conseil d'État confirme le bien fondé du refus de déduction de cette taxe. En effet, la location nue d'un local d'habitation n'est pas nombre des opérations imposables à la TVA. Dans ces conditions, la taxe afférente à cette activité n'est pas déductible. Cependant, le Conseil d'État refuse à la société Socofrein la possibilité

---

420-La taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer le logement ou l'hébergement des dirigeants et du personnel des entreprises est exclue de la déduction. Il en va de même de la taxe afférente aux dépenses exposées pour assurer la satisfaction des besoins individuels des dirigeants ou du personnel, notamment la taxe afférente aux frais de réception, de restaurant et de spectacles. Des exceptions sont cependant prévues pour les dépenses exposées pour assurer sur les lieux de travail, le logement du personnel de sécurité ou de surveillance des installations industrielles ou commerciales, la taxe grevant les vêtements de travail attribués gratuitement au personnel, la taxe grevant les immobilisations spécialement affectées, sur les lieux mêmes de travail, à la satisfaction collective des besoins du personnel : cantines d'entreprises, dortoirs d'ateliers ou de chantiers, baraques ou roulottes de chantiers, réfectoires, crèches, infirmeries, bains-douches, centres d'apprentissage, équipements sportifs. Comme le souligne M. Philippe, « *l'interprétation des textes prête parfois aux subtilités : si le coût de la cantine est déductible pourvu que celle-ci soit construite sur les lieux du travail, il ne l'est point lorsqu'elle leur est extérieure* ». Une autre catégorie d'exclusion importante concerne le transport des personnes. Toujours selon M. Philippe, « *le souci d'éviter des abus a joué un rôle dans sa création, mais plus encore, sans doute, celui d'éviter des pertes de recettes* ». L'exclusion concerne ainsi tous les véhicules conçus pour le transport des personnes, qu'il s'agisse de voitures de tourisme, de motocyclettes ou encore d'hélicoptères. Ne sont cependant pas concernés les véhicules des entreprises de transports publics de voyageurs.

Une troisième catégorie d'exclusion concerne les biens et services distribués gratuitement ou à un prix très inférieur à leur prix normal, sauf les cadeaux de faible valeur conçus spécialement pour la publicité.

Enfin, il faut mentionner l'importante exclusion du droit à déduction de la taxe frappant les produits pétroliers, principalement motivée pour des raisons budgétaires ...

421- Les limitations du droit à déduction font « *sans doute aucun, échec à une neutralité complète de la TVA. Les éléments exclus du droit à déduction subissent une double imposition que les principes généraux cherchent à éviter par ailleurs et, de ce fait, le produit ou le service vendus au consommateur final sont grevés de rémanences d'impôt* ». Philippe op. cit. p. 146.

422-CE plénière, 21 février 1979, n°8070, Socofrein, R/JF 4/79 n°212 et 213.

d'appliquer le prorata de déduction prévu par l'article 212 de l'annexe II dans sa version applicable à l'époque. Or, ce texte permettait pour les immobilisations de déduire la TVA selon un prorata si l'entreprise n'était pas soumise à la TVA pour l'ensemble de son activité. C'est en cela que l'arrêt Socofrein était novateur, et restrictif, puisqu'il remettait en cause la possibilité de déduire au prorata la TVA relative à une immobilisation, dès lors que celle-ci était entièrement affectée, ou affectable, à une activité non soumise à TVA. Il se confirmait ainsi une vision par opération des règles de déduction de TVA au contraire d'une vision globalisante.

## ***2 - Le droit à déduction concerne des assujettis, ce qui intègre les syndicats professionnels et met en lumière la notion d'affaire***

Le Conseil d'État a rendu en 1987 une importante décision, Syndicat des industriels fabricants de pâtes alimentaires, rendu en formation d'assemblée plénière<sup>423</sup>. Ce syndicat avait organisé pendant les années 1973 à 1977, des journées d'information pour présenter les qualités nutritionnelles des pâtes. L'administration fiscale avait alors assujetti ce syndicat aux impôts commerciaux, et à la TVA. Jugeant la contestation portée par le syndicat, relative à son assujettissement à la TVA (une décision du même jour concernait l'impôt sur les sociétés), la Haute Juridiction jugeait que le syndicat « *a ainsi réalisé des affaires relevant d'une activité industrielle et commerciale au sens de l'article 256 précité du CGI sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'organisation de ces journées aurait été encouragée par les pouvoirs publics et n'aurait pas donné lieu à la perception de cotisations spéciales* ».

La notion « d'affaires » permettait ainsi d'inclure dans le champ d'application de la TVA les opérations menées par ces syndicats professionnels, du moins jusqu'à l'intervention de la loi transposant la 6e directive, de 1978<sup>424</sup>.

---

423-CE plénière, 27 novembre 1987, n°47.041, *Syndicat des industriels fabricants de pâtes alimentaires*, RJF 1/88 concl. Bruno Martin-Laprade et chronique Monique Liébert-Champagne.

424-Une certaine confusion s'est d'ailleurs installée au départ, par rapport aux textes européens et à la jurisprudence européenne. En effet, Mme Liébert-Champagne, en commentant l'arrêt du syndicat des fabricants de pâtes alimentaires à la RJF, considérait qu'il n'existait pas avant la loi de 1978 de dispositions permettant d'exonérer l'activité des syndicats professionnels : « *avant la loi de finances rectificative du 29 décembre 1978, aucun texte n'exonérait en effet de la TVA les activités des syndicats ; une exonération existait seulement pour les syndicats professionnels agricoles en matière d'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 207-1-2 bis du CGI* ». L'auteur poursuivait ensuite ainsi : « *il convient maintenant de s'interroger sur la portée de l'exonération nouvelle prévue par la loi du 29 décembre 1978. Cette loi a en effet exonéré de TVA les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif (...)* ». Cependant, l'auteur de la chronique ne considérait pas possible de

### 3 - Le « choc » de l'arrêt Alitalia

L'article 93 (ex-article 99) du traité instituant la Communauté européenne prévoit l'harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Sur ce fondement a été mise en place la directive du 17 mai 1977, dite « Sixième directive »<sup>425</sup>. En réalité, les praticiens et l'administration n'ont pas vraiment intégré immédiatement les modifications substantielles apportées par l'Europe dans le mécanisme des déductions. Dans ces conditions, l'arrêt Alitalia du 3 février 1989<sup>426</sup> a eu un retentissement considérable, car il a révélé brutalement l'étendue des divergences de conception.

L'arrêt rendu par le Conseil d'État, en formation d'assemblée du contentieux, constitue un arrêt important à plus d'un titre.

Sa principale contribution porte sur la place du droit communautaire en matière fiscale<sup>427</sup>. Mais au-delà, il bouleverse la conception française du droit à déduction. La compagnie d'aviation Alitalia, qui se voyait opposer un refus de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé les prestations assurées à ses passagers en transit au motif que les articles 230, 236 et 238 de l'annexe II au Code général des impôts faisaient obstacle à la déduction de cette taxe, ne s'était pas contentée de former un recours de plein contentieux fiscal pour contester le refus de remboursement qui lui avait été opposé. Elle avait ajouté à cette voie classique une procédure d'effet plus radical en demandant au Premier ministre d'abroger, pour non-conformité avec les objectifs de la sixième directive du Conseil des Communautés du 17 mai 1977, tout ou partie de ces articles issus de textes réglementaires et a déféré au juge de l'excès de pouvoir le rejet implicite de sa demande. La Haute juridiction a accueilli partiellement ses demandes et a annulé la décision implicite de rejet en tant que cette décision refuse l'abrogation de certaines des dispositions visées.

L'arrêt présente une importance considérable dans l'harmonisation des législations

---

considérer que les campagnes d'information organisées par le syndicat, et qui étaient à l'origine de la taxation à la TVA sous l'empire de la loi ancienne, soient exonérées avec la loi nouvelle. Hésitation bien légitime, car la loi n'avait pas prévu une nouvelle exonération spécifique.

425-La 6e directive est aujourd'hui abrogée et remplacée à droit constant par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée. On continue cependant à parler de la « 6e directive ». La 6e directive a été transposée en droit français par la loi de finances rectificative pour 1978, avec effet au 1er janvier 1979 : loi n°78-1240 du 29 décembre 1978.

426-CE assemblée, 3 février 1989, n°74052, *RJF* 3/89 n°299 avec note Jérôme Turot, concl. Noël Chaid-Nouai ; *GAJF* 4e éd p.102.

427- L'arrêt commence par un considérant ainsi rédigé : « *considérant que l'autorité compétente, saisie d'une demande tendant à l'abrogation d'un règlement illégal, est tenue d'y déférer, soit que ce règlement ait été illégal dès la date de sa signature, soit que l'illégalité résulte de circonstances de droit ou de fait postérieures à cette date* ».

européennes, notamment en matière fiscale. Il est mis en parallèle avec un arrêt de la Cour de Cassation concernant la taxe spéciale sur les véhicules à moteur d'une puissance supérieure à 16 CV en jugeant qu'une disposition de la loi française doit rester sans application dans la mesure où elle a pour effet de faire échec au droit à remboursement d'une taxe perçue en violation du traité instituant la Communauté économique européenne<sup>428</sup>. La France, qui a contribué largement à la mise en place de la TVA, s'est trouvée limitée d'une certaine façon par l'évolution historique de cet impôt qu'elle a connu.

### **B - La prédominance de l'approche européenne**

Mais c'est pourtant une nouvelle notion, celle de « lien direct » introduite par la jurisprudence de la Cour de Justice Européenne qui allait semer le trouble dans ce principe d'affectation directe d'opération à opération individualisée pour apprécier les droits à déduction. En effet, la CJCE saisie par une question préjudicielle de l'interprétation du 1 de l'article 2 de la sixième directive qui soumet à la TVA les prestations de services, effectuées à titre onéreux, a jugé que cette notion de prestations de services effectuées à titre onéreux suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre valeur perçue. C'est l'arrêt *Apple and pear development*<sup>429</sup> de 1988.

#### ***1 - Le lien direct, un concept utilisé pour définir une activité économique qui s'éloigne de la notion de cédule***

L'*Apple and pear development council*, ou APDC, est un organisme de droit public, dont l'activité porte à la fois sur la publicité, la promotion et l'amélioration de la qualité des pommes et des poires produites en Grande-Bretagne, et d'autre part sur des actions collectives destinées à promouvoir certaines catégories de fruits. L'assujettissement à la TVA, et donc les droits à déduction, concernant le second volet de l'activité de l'APDC ont été admis par l'administration fiscale britannique et n'étaient pas concernées par le litige. Par contre, l'activité relevant du premier volet était considérée comme hors du champ d'application de la TVA. Cette exclusion s'est trouvée contestée devant la Cour de Justice<sup>430</sup>. La Cour confirme que les opérations du premier volet ne constituent pas des opérations taxables, car ne

---

428-Cass. com. 7 novembre 1989, n°1312, *Dubois*, *GAJF* précité page 105 ; *RJF* 12/1989 n°1460 note Raynaud.

429-CJCE 8 mars 1988, n°102/86, *Apple and pear development council*, *RJF* 8-9/88 n°970.

430- Sur renvoi de la House of Lords.

présentant pas de lien direct entre la prestation fournie et la contre-valeur reçue<sup>431</sup>. C'est donc une conception économique qui prévaut, qu'il convenait de préciser. L'arrêt de la CJCE du 20 juin 1991, Polysar<sup>432</sup>, apporte à cet endroit des précisions.

La question posée à la Cour concerne les notions d'assujettis et de droits à déduction, au sens de la 6e directive, et plus précisément à propos des sociétés société de portefeuille (holdings). La société Polysar BV fait partie d'un groupe mondial Polysar. Elle détient des parts dans différentes sociétés étrangères, reçoit des dividendes et en paie. La Cour juge qu'en conséquence, Polysar ne peut exciper de la qualité d'assujetti à la TVA, ce qui lui interdit de prétendre à des droits à déduction de TVA<sup>433</sup>. Voilà donc fixé une première limite aux droits à déduction, qui semblent exclus en ce qui concerne les « holdings passives ».

Ces arrêts montrent que la TVA européenne concerne des opérations économiques réalisées entre entités, avec une contrepartie directe. C'est du moins ainsi qu'une partie de la doctrine interprète les solutions données par la Cour<sup>434</sup>. La TVA devient un impôt frappant une relation

---

431-La Cour a dit pour droit que « l'exercice par l'Apple and pear development council des fonctions qui lui sont assignées [le premier volet visé plus haut] (...) et le fait d'imposer aux arboriculteurs (...) une taxe annuelle aux fins de permettre au council précité de subvenir aux frais administratifs et autres encourus ou qui seront encourus dans l'exercice des fonctions ainsi définies, ne représente pas des prestations de services effectuées à titre onéreux au sens de l'article 2 de la sixième directive 77/388 du conseil (...) ». Pour la Cour en effet, « il doit exister un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue pour qu'une prestation de service soit taxable au sens de la deuxième directive. Il y a donc lieu de constater que la notion de prestation de services effectuée à titre onéreux au sens de l'article 2 initio et sous 1 de la sixième directive suppose l'existence d'un lien direct entre le service rendu et la contre-valeur reçue. »

432-CJCE 6e ch., 20 juin 1991, aff. 60/90, Polysar investments netherlande BV, RJF 10/91 n°1324, DF 1991 n°41 comm. 1911, note Emmanuel Kornprobst.

433-La Cour juge qu'il ne résulte pas de la définition de l'activité économique donnée par la sixième directive, que « la simple acquisition et la simple détention de parts sociales soient à considérer comme une activité économique au sens de la sixième directive, conférant à son auteur la qualité d'assujetti. En effet, la simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien. Il en va différemment lorsque la participation est accompagnée d'une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés où s'est opérée la prise de participation (...) ». Dans ces conditions, la Cour conclut que « n'a pas la qualité d'assujetti à la TVA, et n'a donc pas droit à déduction selon l'article 17 de la sixième directive, une société holding dont l'objet unique est la prise de participations dans d'autres entreprises sans que cette société s'immisce directement ou indirectement dans la gestion de ces entreprises ».

434-Jean-Jacques Philippe dans une étude parue en 1993, *Champ d'application de la TVA, quelques problèmes essentiels*, DF 52-1993 p.2068, pages extraites de l'ouvrage *La TVA à l'heure européenne*, Litec, effectue une synthèse du droit résultant de cette évolution. Il rappelle que la TVA concerne « les activités économiques », notion qui n'est pas clairement définie, et qui impose de procéder plutôt par énumération. Mais cette notion conduit à considérer que la TVA frappe des opérations réalisées entre des opérateurs, ce qui suppose l'intervention de plusieurs personnes. Cependant, dans sa définition, le droit européen semble plus large que la notion de personne juridique au sens strict, et s'étend en fait à toutes sortes d'entités, dont le seul critère serait l'action autonome.

Ce point qui paraît une évidence est pourtant fondamental dans ce qui différencie la TVA d'autres impôts, lesquels auraient plutôt tendance à concerner la situation d'une entité, pour reprendre ce terme générique, sans considération des relations dynamiques de celle-ci avec d'autres entités. Il faut donc toujours avoir à l'esprit, lorsque l'on parle de TVA, de la nécessité d'établir une relation entre des entités, lesquelles relations vont

entre entités agissant dans un cadre économique, donc avec un caractère onéreux, ces relations devant créer un lien direct entre les obligations réciproques des parties. La vision européenne s'éloigne radicalement d'une TVA calculée par opération. La vision d'une imposition opération par opération tend donc à s'estomper au profit d'une vision plus globalisante. C'est dans cette conception que doivent s'apprécier les droits à déduction, caractéristique fondamentale de la TVA.

## ***2 - L'émergence de la notion d'activité hors champ de la TVA***

Dans ce contexte intervient l'important arrêt de la CJCE rendu dans l'affaire Satam en 1993<sup>435</sup>. La Cour était saisie d'une question préjudicielle posée par le Conseil d'État français<sup>436</sup> sur la façon dont doivent être pris en compte les dividendes qu'une holding « mixte » perçoit de ses filiales, pour la détermination de son prorata de déduction de TVA. Nous nous trouvons donc dans une situation étendant celle de l'arrêt Polysar, puisque la société holding en cause exerçait à la fois une activité de gestion de participations et une activité économique spécifique, exclusive de celle relative à l'animation de ses filiales, et ce point est important. La société Satam avait déduit de la TVA dont elle était redevable, la totalité de la TVA qui au cours du même exercice, avait grevé ses acquisitions de biens et services. L'administration avait réduit le montant de la TVA déductible en appliquant le « prorata » de déduction (aujourd'hui « coefficient de taxation ») calculé en incluant au dénominateur le montant des dividendes. L'administration considérait selon les modes de pensée en vigueur à l'époque, que les dividendes, ne constituant pas des recettes soumises à TVA, devaient être pris en compte dans le montant total des recettes pour calculer le pourcentage d'opérations taxables à la TVA, aboutissant au montant du « prorata » de déduction.

---

donner lieu à taxation éventuelle.

Jean-Jacques Philippe continue en notant que ces relations doivent concerner des opérations à caractère onéreux. Il doit donc exister une contrepartie réciproque, qu'elle soit en nature ou en argent. Mais, et la nouveauté réside à cet endroit, cette contrepartie à titre onéreux ne suffit pas. Telle est bien la conclusion à tirer de l'arrêt Apple and pear : outre une contrepartie financière, il doit exister un lien direct entre le service rendu ou le bien livré, et la contrepartie reçue.

435-CJCE plénière, 22 juin 1993, aff. 333/91, *SA Satam*, *RJF* 7/93 n°986 avec conclusions de l'avocat général W. Van Gerven p. 548 ; Philippe Tournes, *Droits à déduction des sociétés percevant des produits financiers*, étude *RJF* 10/93 p. 733 ; Guillaume Goulard, *champ d'application de la TVA et pourcentage de déduction*, chronique à propos de l'arrêt Satam, *RJF* 12/93 p. 891 ; Philippe Derouin et Eric Ginter, *Droit communautaire, sociétés holding et prorata de déduction de la TVA, (Suite), à propos de l'arrêt Satam*, étude, *DF* 44-1993 p. 1747 et s.

436-CE plénière, 13 décembre 1991, n°61-379, *Satam* *DF* 16-1992 comm. 851, note Philippe Derouin et Eric Ginter, *RJF* 1992, n°157, concl. Philippe Martin p. 13.

La Cour commence par rappeler le caractère fondamental du droit à déduction, lequel « vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques », afin de garantir « la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition qu'elles soient elles-mêmes soumises à la TVA ».

La Cour constate que la société Satam perçoit des dividendes de ses filiales sans immixtion dans leur gestion, à l'instar de la situation de la société Polysar. Elle juge donc que « n'étant la contrepartie d'aucune activité économique, au sens de la 6e directive, la perception de dividendes n'entre pas dans le champ d'application de la TVA. Par conséquent les dividendes, résultant de la détention de participations, sont étrangers au système des droits à déduction ». En conséquence, « sous peine de compromettre l'objectif de la parfaite neutralité » du système commun de TVA, « les dividendes sont à exclure du calcul du prorata de déduction visé aux articles 17 et 19 de la sixième directive ».

Ainsi, pour le calcul du prorata de déduction de la TVA, la société Satam devait ne pas tenir compte des recettes constituées des dividendes perçus, lesquels se trouvaient hors du champ de la TVA. Cette solution a choqué les esprits à l'époque, car elle contrevenait à une longue tradition en France<sup>437</sup>. Le même paradoxe que l'on a pu constater en matière de patrimoine de l'entrepreneur surgissait : l'activité d'un assujetti peut se trouver découpée en plusieurs parties, indépendantes les unes des autres. Ce qui choque dans cette décision, au niveau français, c'est de constater brusquement que cette notion apparemment réservée aux impôts directs peut

---

437-Guillaume Goulard dans sa chronique sur l'arrêt Satam, *RJF* 12/93 chronique précitée, constate que cette décision « constitue un nouvel exemple des bouleversements que la jurisprudence européenne peut introduire dans notre conception de la TVA ».

Les conclusions de l'avocat général Van Gerven montrent l'importance du changement de conception. Il s'exprime ainsi : « Inclure les dividendes résultant de participations dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata conformément à l'article 19, alinéa 1 nous semble d'ailleurs difficile à concilier avec l'objectif du régime des déductions institué par la 6e directive TVA. Comme nous l'avons dit plus haut (au point 7), ce régime des déductions vise à imposer les activités économiques de l'entrepreneur d'une manière parfaitement neutre. Le point de vue défendu par le gouvernement français et par le gouvernement grec aurait pour résultat de supprimer cette neutralité. En effet, en incluant les dividendes dans le dénominateur de la fraction permettant le calcul de la déduction au prorata, le droit d'une entreprise à déduire la TVA qu'elle doit ou qu'elle a acquittée dans le cadre de ses activités économiques diminuerait proportionnellement à l'importance des revenus qu'elle retire de la perception de dividendes. En d'autres termes, la simple détention de participations financières revêt, à nos yeux, un caractère à ce point passif que cette « activité » n'implique en principe aucun emploi de biens ou de services pour lesquels la TVA est due ou, du moins, n'en implique qu'une utilisation très limitée. Il serait donc totalement contraire au caractère de proportionnalité de la déduction au prorata - caractère qui résulte de la préoccupation de neutralité qui anime le législateur communautaire - d'inclure la totalité du montant des dividendes perçus dans le dénominateur de la fraction permettant de calculer la déduction au prorata étant donné que les biens et les services soumis à la TVA ne sont, à strictement parler, pas utilisés par l'assujetti pour la détention de participation financières ou ne le sont que dans une mesure mineure ».



venir s'appliquer à des impôts d'une nature que l'on pensait uniquement économique<sup>438</sup>.

## § 2 - Une résistance française aux conceptions européennes

L'administration fiscale française n'a pas tardé à réagir, et publiait le 8 septembre 1994<sup>439</sup> une longue instruction précisant le champ d'application de la TVA (notion de lien direct, services publics, indemnités, subventions, etc), et les règles du droit à déduction, applicables aux assujettis partiels à la TVA.

### A - Une position restrictive de l'administration fiscale française

L'administration utilise comme critère pour déterminer si une activité se trouve dans le champ d'application de la TVA, la notion de lien direct. L'administration considère qu'une opération est imposable à la TVA (dans le champ) si elle procure un avantage direct au client. L'administration parle de service direct ou de service individualisé. De même, si le prix est en relation avec l'avantage reçu. L'administration constate que ces règles s'appliquent tant aux prestations qu'aux livraisons, mais que pour ces dernières, l'application du critère est beaucoup plus simple. L'administration s'étend ensuite très longuement sur différentes situations, comprenant notamment les organismes syndicaux et professionnels, la question des indemnités, subventions dont les subventions publiques, les opérations réalisées par les personnes morales de droit public, les recettes financières.

A partir de cette définition de l'activité se trouvant dans le champ d'application de la TVA, mise à jour par l'administration en fonction des décisions de la CJCE, sont définies les règles

---

438-Les questions n'ont pas manqué après l'intervention de cette décision. Pour certains, la Cour semblait restreindre le champ d'application de la TVA en considérant qu'il peut exister des opérations « hors du champ » de la TVA, ce qui était nouveau. C'est d'ailleurs cette problématique qui était évoquée par le commissaire du gouvernement Philippe Martin dans ses conclusions sous l'arrêt de renvoi du Conseil d'État (13 décembre 1991 n°61379, plénière, *Satam*, conclusions Philippe Martin, *RJF* 1/92 p.13 et n°157 précité), lorsqu'il soulignait que l'exclusion des dividendes, résultant d'une interprétation littérale de l'article 19 de la directive, était par certains aspects « contraire à la finalité de la TVA et à l'économie générale du système de déduction instauré par la 6e directive ».

D'autres commentateurs insistaient sur les difficultés auxquelles devront faire face ce type de sociétés holdings, pour la détermination de leurs droits en matière de TVA. Il était relevé le risque d'effets curieux, permettant à une société holding ayant une activité économique même réduite parallèlement à son activité financière de bénéficier d'un prorata de 100%, dès lors que les dividendes n'étaient plus pris en compte, alors que la holding pure ne bénéficiait d'aucun droit à déduction. Il a été indirectement répondu à ce problème par l'avocat général Van Gerven qui relevait que la gestion financière n'engage en fait que peu de moyens.

D'autres enfin, se sont posé la question du sort à réserver aux autres recettes qui pourront être qualifiées comme se situant hors du champ d'application de la TVA, telles notamment les subventions publiques.

Les débats furent nombreux et très ouverts.

439-BOI numéro spécial 3 CA-94 22 septembre 1994, *DF* 41-1994 n°11209.

applicables en matière de droit à déduction. L'administration procède donc à un commentaire des nouvelles dispositions de l'article 271-II-1 du code général des impôts modifié par l'article 17 de la loi de finances rectificative pour 1993<sup>440</sup>. Ce texte prend soin de préciser que la TVA afférente aux biens et services n'est déductible « *que dans la mesure où ils sont acquis pour les besoins d'opérations imposables, c'est-à-dire situées dans le champ d'application de la TVA.* ». Nous verrons que ce texte a fait l'objet d'une abrogation ultérieurement. Il convient donc, et l'administration le confirme, que les assujettis partiels affectent leurs dépenses à leurs activités hors champ d'application de la TVA et les activités situées dans le champ d'application.

Cette règle de l'affectation devient impérative, car, selon l'instruction (n°84), « *il est en effet nécessaire qu'il y ait une correspondance à la fois physique et financière entre le bien ou le service acquis et la réalisation de l'opération imposable* »<sup>441</sup>. Il est donc confirmé la création de deux patrimoines en quelque sorte, comme en matière d'impôts directs, avec une conception par opérations individualisées.

Cependant, la confusion semblait s'installer. Ces différentes prises de position de la CJCE, du Conseil d'État et d'une partie de la doctrine, ainsi que l'instruction de l'administration fiscale, laissait penser que le champ d'application de la TVA se réduisait. La situation des organismes professionnels devenait particulièrement confuse, la tendance étant vers l'exonération de TVA complète de leurs opérations au motif de l'absence de « lien direct » entre l'organisme professionnel et l'adhérent individualisé dans les prestations fournies et le paiement effectué.

### **B - La situation confuse des organismes professionnels**

Par plusieurs arrêts de 1990 et 1993, le Conseil d'État avait développé le critère de l'avantage individualisé : l'avantage n'est direct que s'il est individualisé. Ainsi, dans l'arrêt CE du 9 mai 1990, le Comité de producteurs de plants de pommes de terre<sup>442</sup> voyait son activité qualifiée comme n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA. Allant même plus loin, le

---

440-Loi n°93-1353 30 décembre 1993.

441-Nous pouvons noter que dans l'instruction précitée, l'administration admettait de faire abstraction « *pour le calcul du pourcentage de déduction du produit des opérations immobilières et financières exonérées de la TVA et présentant un caractère accessoire par rapport à l'activité principale de l'entreprise, à la condition que ce produit représente au total 5% au plus du montant du chiffre d'affaires total toutes taxes comprises du redevable* ». Cette position sera mise en défaut par l'arrêt Régie dauphinoise quelque temps après (cf. infra).

442-CE 7e et 8e ss-s., 9 mai 1990, n°82.611, *Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien*, R.J.F. 6/90 n°676 concl. Olivier Fouquet ; DF 41/1990 comm. 1845.

Conseil d'État jugeait en mars 1993, dans l'arrêt Groupement pour le développement de la coiffure<sup>443</sup>, que les prestations d'un groupement professionnel organisant des campagnes publicitaires en faveur de l'ensemble de la profession, sont dépourvues de lien direct avec les contributions reçues, et se trouvent donc hors du champ de la TVA<sup>444</sup>.

Cette interprétation de la notion de lien direct semblait excessive pour une partie de la doctrine<sup>445</sup>. Effectivement, le Conseil d'État infléchissait sa position, dans deux décisions ultérieures, l'avis Airborne<sup>446</sup> et la décision Bernadet<sup>447</sup>. Ces décisions montrent une application plus large de la notion de lien direct, plus large que la position retenue par l'administration fiscale dans son instruction de 1994. Dans le cas des Centres Techniques (Airborne) ou d'une association syndicale (Bernadet), l'activité de ces organismes ne peut en principe être exclu du champ de la TVA simplement parce que leur rémunération est payée par des redevances forfaitaires ou taxes parafiscales : il faut regarder l'activité économique dans son ensemble<sup>448</sup>.

### **§ 3 - Le retour inattendu à une vision par opération du droit à déduction de la TVA**

Alors que la conception française du droit à déduction par opération se trouvait contestée par la vision européenne, la jurisprudence européenne allait amorcer un retour vers une vision

---

443-CE 17 mars 1993, n°73-272, *Groupement pour le développement de la coiffure*, DF 21-1993 comm. 1083.

444-Le Conseil d'État jugeait que les comités économiques agricoles agréés par l'autorité administrative et dont l'objet est de discipliner l'organisation des productions agricoles, « ne sont pas légalement habilités à commercialiser eux-mêmes tout ou partie des productions agricoles relevant de leur compétence et dont l'activité ne peut, pour les motifs sus-indiqués, être regardée comme une activité indépendante de prestations de services à titre onéreux, n'entrent pas normalement dans le champ d'application de la TVA ». Dans ces conditions, le dit comité ne pouvait revendiquer le bénéfice de remboursements de crédits de TVA dès lors qu'il n'était pas assujéti.

Le Commissaire du Gouvernement Olivier Fouquet relevait que la jurisprudence rendue pour la période antérieure au 1er janvier 1979 « avait une conception extensive de la notion d'affaires faites en France au sens de l'ancien article 256 du CGI, puisqu'elle y incluait de telles actions » [les actions collectives menées par les syndicats professionnels]. Il citait justement la jurisprudence résultant de l'arrêt relatif au syndicat des fabricants de pâtes alimentaires de 1987. Cependant, poursuivait-il, cette orientation extensive de la jurisprudence ne pouvait être maintenue avec la loi nouvelle, et notamment compte-tenu de son interprétation par la Cour de Justice des Communautés Européennes.

445-Jérôme Turot dans une chronique de 1995, dénonçait cette dérive, laquelle aboutissait selon lui, à rendre taxable seulement les opérations « utiles à ceux qui les paient », ouvrant le champ à un contrôle de qualité par l'administration : *Organismes professionnels et assujétissement à la TVA, ou comment la jurisprudence a trop longtemps coupé les pommes et poires en deux*, DF 7/1995 p.329.

446-CE 9e et 8e ss-s., avis 25 novembre 1994, n°160.335, *SA Airborne*, DF 7-1995 comm. 279.

447-CE section, 28 juillet 1993, n°46.886, *Bernadet*, DF 52-1993 comm. 2519.

448-Jérôme Turot, dans la chronique précitée, énonce que, « en écartant le faux critère du caractère contractuel ou obligatoire des cotisations, l'arrêt Bernadet et l'avis Airborne conduisent à revenir aux véritables critères économiques et financiers de la notion de prestation de service à titre onéreux »

atomistique, par opération, du droit à déduction, dans une décision surprenante.

### A - L'arrêt Blp Group et la réduction des droits à déduction

De façon surprenant, la CJCE a l'occasion de préciser la notion de lien direct, et confirme le caractère restrictif du droit à déduction dans l'arrêt du 6 avril 1995 Blp Group<sup>449</sup>, en se référant à la notion de lien direct qu'elle venait de définir. Dans cette affaire, la société Blp Group, holding mixte gérant à la fois ses participations dans des sociétés (un groupe de sociétés commerciales produisant des biens destinés aux industries du meuble et du bricolage) et fournissant à ces sociétés différents services, est amenée à céder une de ses participations pour renflouer sa trésorerie et poursuivre son activité. Elle demandait à pouvoir déduire la TVA payée sur trois factures de services professionnels qui lui avaient été fournis respectivement par des banques d'affaires, des conseils juridiques et des experts comptables dans le cadre de la cession des parts de cette participation. Cette déduction lui a été refusée.

La Cour est saisie de la question par voie de questions préjudicielles. Elle confirme la non-déductibilité de la TVA grevant les prestations rendues par les experts, au motif que, « lorsqu'un assujetti fournit des services à un autre assujetti qui les utilise pour effectuer une opération exonérée, celui-ci n'a pas le droit de déduire la TVA acquittée en amont, même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée »<sup>450</sup>. La Cour revient donc à une conception « atomistique » des opérations relatives à la TVA, en considérant chaque opération individuellement et non intégrée dans leur finalité globale, le « but ultime poursuivi par l'assujetti » restant indifférent<sup>451</sup>.

La société Blp Group défendait le caractère déductible de la TVA grevant les prestations des

---

449-CJCE 6e ch., 6 avril 1995, aff C-4/94, *Blp Group Plc*, DF 38-1995 comm. 1779.

450-La Cour considère en effet que « l'utilisation [par la directive] des termes « pour effectuer [à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction] » montre que, pour ouvrir le droit à déduction prévu par le paragraphe 2, les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent ».

451-Philippe Derouin constate que cet arrêt « était attendu, avec espoir ou avec inquiétude, car, si la cour avait donné raison au contribuable, elle aurait provoqué une petite révolution dans le royaume de la TVA et si, comme il était prévisible, elle devait lui donner tort, son analyse et la motivation qu'elle retiendrait seraient riches d'enseignements sur le sens et la portée de la règle de l'affectation qui gouverne le droit à la déduction de la TVA ». Notamment, comme nous venons de le constater, l'administration et le Conseil d'État avaient renforcé le principe de l'affectation sur celle du prorata. « La question posée à la Cour était importante, puisqu'elle tendait, en substance, à savoir si, pour déterminer si des dépenses ouvrent droit à déduction de la TVA qui les a grevées, il y a lieu de retenir l'opération en vue de laquelle elles ont été engagées ou le but plus lointain, voire ultime, poursuivi par l'assujetti qui était la poursuite de son activité économique dans de meilleures conditions financières » : Philippe Derouin, *Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation, à propos de l'arrêt Blp Group, CJCE 6 avril 1995, DF 38-1995 p.1340*.

conseils. Elle considérait notamment que, dans le cadre de la neutralité de la TVA, il y aurait distorsion de celle-ci, dès lors que la TVA aurait été déductible si, au lieu de céder une participation pour obtenir la trésorerie nécessaire, elle avait eu recours à un emprunt. En effet, dans cette situation, il n'existe pas de limite à la déduction de la TVA grevant les prestations des conseils, commissaires aux comptes ou comptables intervenant dans la vie de la société, ces frais représentant bien des frais généraux incorporés dans le coût des opérations économiques taxables. La Cour n'a pas retenu cet argument, de façon expresse, considérant qu'elle n'avait pas à examiner le but ultime de l'opération, mais seulement le lien direct entre deux opérations. Si l'opération d'aval était non soumise à la TVA, l'opération d'amont ne pouvait donner lieu à déduction de TVA. Cette position ne manquait pas de surprendre et d'interpeller la doctrine<sup>452</sup>.

En effet, la position de la Cour doit être mise en parallèle avec la jurisprudence française rendue en matière de vente de fonds de commerce, notamment par l'arrêt Blumet du 28 juin 1991<sup>453</sup>. La société Blumet avait cédé son fonds de commerce. Elle avait entendu déduire la TVA relative à la facture de l'intermédiaire intervenu dans la vente. La déduction lui avait été remise en cause par l'administration fiscale, au motif que la vente du fonds n'était pas une opération taxable à la TVA. Le Conseil d'État rejette la position de l'administration, et admet

---

452-La Cour répond directement à l'objection, au point 25 de l'arrêt : « *il est vrai qu'une entreprise dont les activités sont soumises à la TVA a le droit de déduire la taxe relative à des services fournis par des commissaires aux comptes ou par des conseils juridiques pour des opérations taxables de l'assujetti et que, si Blp avait décidé de contracter un prêt bancaire destiné à satisfaire les mêmes besoins, elle aurait eu le droit de déduire la TVA relative aux services d'un conseil financier que ce prêt aurait nécessités. Cela est toutefois la conséquence du fait que lesdits services, dont les coûts font partie des frais généraux de l'entreprise et donc des éléments constitutifs du prix des produits, sont utilisés par l'assujetti pour effectuer des opérations taxées.* ». Ainsi, et selon Philippe Derouin, dans la chronique précitée, « *l'arrêt Blp Group distingue-t-il les frais généraux - qui ne concourent directement à la réalisation d'aucune opération par l'assujetti mais sont des éléments constitutifs du prix de ses produits et pour lesquels la TVA est déductible - des frais engagés pour la réalisation d'opérations exonérées, pour lesquels la TVA n'est pas déductible.* » Il constate donc bien que, « *pour l'application de la règle de l'affectation comme pour celle du prorata de déduction, c'est la notion d'opération réalisée par l'assujetti qui détermine l'étendue du droit à déduction* », donc bien comme nous le disions, une conception « *atomistique* » de l'activité de l'assujetti. Cette position appelle cependant des réserves, et le commentateur cité, reprenant la démonstration de l'avocat général Lenz dans ses conclusions sous l'arrêt Blp Group, peine à justifier cette différence de traitement. Il justifie la différence par la raison que, « *dans le cas de la cession de titres de participations, c'est l'assujetti qui réalise l'opération exonérée, livraison de biens ou prestations de service, puisqu'en général les cessions de biens incorporels tels que des actions ou des parts sociales, sont considérées comme prestations de service au regard de la TVA, cependant que, dans le prêt bancaire, c'est la banque qui réalise l'opération de prêt exonéré* ». C'est en effet comme le souligne l'avocat général, le preneur qui est considéré pour l'application de la TVA déductible, et à son égard, il importe peu que l'opération prise soit exonérée : cette exonération ne prive de droit à déduction de la TVA d'amont que le tiers qui fournit le service ou livre le bien.

453-CE 7e, 8e et 9e ss-s., 28 juin 1991, n°63.066, *Sté Blumet et fils*, DF 42-1991 comm. 2004 et concl. Jacques Arrighi De Casanova.

la déduction de la TVA<sup>454</sup>.

En considérant l'arrêt *Blp Group*, il faudrait considérer le coût de la commission sur la vente du fonds, comme inclus dans les frais généraux de l'entreprise, et donc du coût des éléments constitutifs du prix de ses produits, et comme tels, ouvrant droit à déduction de la TVA.

Nous restions perplexes sur de tels raisonnements, déjà à l'époque. En effet, ceux-ci conduisaient à découper la réalité en une multitude d'opérations indépendantes, avec des solutions où la logique ne frappait pas directement l'entendement.

La vente d'un fonds de commerce peut ainsi ouvrir droit à déduction de la TVA pour les frais engagés pour y parvenir, parce que l'opération taxable n'est pas taxée par l'administration. Au contraire, la vente de titres de participation n'ouvre pas droit à déduction, parce que l'opération n'est pas taxable ou se trouve hors champ d'application de la TVA, lesquels frais d'intermédiation ne pouvaient être considérés comme des frais généraux. Mais alors, qu'en serait-il de la TVA grevant les frais d'acquisition d'une participation ?<sup>455</sup>. La situation se trouvait pour le moins confuse<sup>456</sup>. Nous verrons d'ailleurs que la position constatée dans l'arrêt

---

454-A l'époque des faits, la vente d'un fonds de commerce n'entraînait pas taxation à la TVA, l'administration fiscale renonçant à percevoir cette taxation, pourtant normalement due, compte-tenu de la présence de droits de mutation importants, et de la possibilité offerte par la 6e directive de ne pas imposer les cessions d'universalité de biens. Cependant, cette mesure d'exonération ne résultait pas de la loi, et la haute juridiction a justement considéré que l'opération était taxable, bien que non taxée en fait. Il en résultait que la TVA payée à l'occasion de cette opération devait être déductible : *« considérant que la vente d'un fonds de commerce, lorsqu'elle est consentie par son exploitant, constitue une opération commerciale de fin d'exploitation entrant dans le champ d'application de la TVA ; qu'elle ne relève d'aucune des catégories d'opérations qui en sont exonérées ; que par suite, nonobstant la circonstance que l'Administration, afin d'éviter un cumul d'imposition, ait admis que la Snc Blumet et fils s'abstienne d'acquitter la TVA sur le montant de la vente de son fonds de commerce, celle-ci n'en était pas moins légalement redevable de la taxe et, par voie de conséquence, en droit de déduire la taxe ayant grevé le coût des services du cabinet immobilier ayant concouru à la réalisation de la vente de ce fonds. »*

455-Selon l'opinion de Philippe Derouin, dans la chronique précitée, les frais engagés pour l'achat d'une participation, et non sa vente, pourraient être, devraient être déductibles : *« ainsi, lorsque l'Administration française considère que n'est pas déductible la TVA afférente aux dépenses engagées par un holding pour l'acquisition d'actions, la perception de dividendes ou l'organisation d'une offre d'achat (instruction du 8 septembre 1994 BOI numéro spécial 3 CA-94 du 22 septembre 1994), elle ne fait pas application de la règle de l'affectation telle que l'illustre l'arrêt de la cour de justice dans l'affaire *Blp Group*, puisque ni l'acquisition d'actions ni la perception de dividendes ni l'organisation d'une offre d'achat ne sont des « opérations » de la société holding au sens du système commun de TVA et que les frais occasionnés par ces actes sont des frais généraux de l'entreprise »*

456-Le professeur Plagnet peine à justifier la décision *Blp Group* dans l'étude consacrée au régime de déduction de TVA dans l'ouvrage *Les GAJF*, (Plagnet, étude n°43, du moins dans l'édition consultée, portant le numéro 4, de 2003), étude il est vraie rédigée en 2003. Il notait que *« la CJCE a une conception stricte de l'application de cette condition d'utilisation « pour les besoins de ses opérations taxées » [référence à l'article 271-II du CGI et à l'article 230-1 de l'annexe II, lequel est aujourd'hui abrogé]. Dans l'arrêt du 6 avril 1995 [*Blp Group*] rapporté ci-dessus, elle indique que « les biens ou services en cause doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent ». (...) Incontestablement, ces services se rattachaient à l'exploitation de la société, si l'on retient une conception large de cette notion. Mais la CJCE fait une analyse plus « fine » de l'opération : la cession des parts ne rentre pas dans le champ d'application de la TVA ; la TVA facturée n'est*

Blp Group sera profondément remise en cause fin 2010.

L'arrêt Régie dauphinoise en date du 11 juillet 1996 pris par la CJCE<sup>457</sup> n'allait pas contribuer à éclaircir le débat<sup>458</sup>. Cette affaire concernait une société exerçant l'activité de syndic et gérant d'immeubles, plaçant les fonds reçus de ses clients dans l'attente de leur utilisation. Ces fonds généraient des produits financiers relativement importants, puisqu'ils dépassaient 14% du chiffre d'affaires de l'entreprise. L'administration fiscale avait alors intégré ces produits financiers, non imposables à la TVA en application de l'article 261-C du CGI, au dénominateur du prorata de l'entreprise, réduisant ainsi ses droits à déduction à 86%. La société ayant contesté le rappel, la Cour Européenne a été saisie de la question sur renvoi de la Cour Administrative d'Appel de Lyon. La Cour confirmait la position de l'administration fiscale française<sup>459</sup>.

Cette décision est rendue contrairement aux conclusions de l'avocat général qui préconisait de considérer que les recettes constituaient des produits accessoires, ce qui permettait d'éviter l'application du prorata. En effet, il y a distorsion de la neutralité de la TVA, dès lors que ce prorata ne tient pas compte du poids réel des dépenses ouvrant droit à déduction effectuées pour l'un ou l'autre des activités : l'importance des activités financières n'est pas proportionnelle aux moyens mis en œuvre. Cet arrêt venait rendre complexe une matière qui semblait relativement claire. Que fallait-il entendre par produits financiers accessoires, au sens

---

*donc pas déductible, « même lorsque l'objectif ultime de l'opération exonérée est l'accomplissement d'une opération taxée ».*

457-CJCE 1 juillet 1996, aff. C-306/94, Régie dauphinoise Cabinet A.Forest SARL, DF 45-46/1996 p.1384 avec la chronique Jérôme Turot : *Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion*.

458- Jérôme Turot, dans sa chronique relative à cette décision, commence ainsi : *« l'approche globalisante de l'entreprise a bel et bien vécu en matière de fiscalité indirecte. (...) A parti de 1991, les arrêts Polysar et Lennartz ont entamé un processus de rétrécissement du champ d'application de la TVA, au nom de la notion d'activité économique d'abord, puis de celle d'assujetti agissant en tant que tel ».*

459-La CJCE juge que *« doit être interprété en ce sens que les produits financiers perçus par une entreprise de gestion d'immeubles en rémunération de placements, effectués pour son propre compte, de fonds versés par les propriétaires ou les locataires, sont à inclure dans le dénominateur de la fraction servant au calcul du prorata de déduction. »*. Pour parvenir à ce résultat, la Cour observe que *« la régie devient propriétaire des fonds qui lui sont confiés par les copropriétaires et les locataires dont elle gère les immeubles, même si elle reste tenue de les rembourser. En outre, le renouvellement constant des opérations de placement assure une certaine permanence quant au solde des comptes bancaires ouverts par la Régie. Les placements réalisés par cette dernière auprès des organismes financiers peuvent dès lors s'analyser comme des prestations de services fournies aux organismes financiers et consistant en un prêt d'argent pour une durée déterminée, dûment rémunéré par le versement d'intérêts. »* En conséquence, la Cour constate que les intérêts ainsi perçus *« ne sauraient être exclus du champ d'application de la TVA, dès lors que le versement d'intérêts ne résulte pas de la simple propriété du bien, mais constitue la contrepartie d'une mise à disposition d'un capital à un tiers. »*. Dans ces conditions, la Cour conclut que *« la perception, par un syndic des intérêts produits par le placement des sommes qu'il reçoit de ses clients dans le cadre de la gestion de leurs immeubles constitue le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable, de sorte que ce syndic agit comme un assujetti lorsqu'il effectue un tel placement ».*

de l'article 19 de la 6e directive, prévoyant que pour le calcul du prorata de déduction, il puisse être fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ?<sup>460</sup>

Les règles en matière de droit à déduction devenaient singulièrement obscures.

### **B - D'une notion restrictive du lien direct à une restriction du champ d'application de la TVA**

La vision restrictive des opérations dans le champ de la TVA et celles devant en être exclu se confirmait au fur et à mesure des décisions de la CJCE. Ainsi, dans la décision du 20 juin 1996, *Wellcome Trust*<sup>461</sup>, la Cour confirmait la jurisprudence *Polysar*<sup>462</sup> en jugeant que « *le simple exercice du droit de propriété par son titulaire ne saurait en lui-même, être considéré comme constituant une activité économique* » (arrêt, point n°32). Dans ces conditions, elle juge qu'un trust, bien qu'ayant accompli de très importantes opérations portant sur des titres, doit, « *au regard de l'article 4 de la Directive, être considéré comme se limitant à gérer un portefeuille d'investissements à l'instar d'un investisseur privé* ».

Il fallait en effet juger le point de savoir si un tel trust, accomplissant des opérations aussi importantes, mais dans le cadre de ses obligations légales, lesquelles ne lui permettaient pas d'agir comme un négociateur professionnel, pouvait cependant déduire la TVA afférente aux frais engagés pour la réalisation de ces opérations. L'arrêt de la Cour, jugeant qu'une telle activité se trouve hors du champ de la TVA, emporte nécessairement l'impossibilité pour le trust d'obtenir satisfaction sur sa demande de déduction de la TVA grevant ses frais.

Cette analyse est à nouveau confirmée par la Cour dans sa décision du 6 février 1997 *Harnas*<sup>463</sup>. Cette société établie à Amsterdam, détenait des actions et des obligations, et percevait des dividendes et des intérêts pour ces titres. Ayant consenti des prêts à un tiers, la

---

460-Si des opérations financières accessoires existent, il faut les déterminer objectivement. La Cour n'a pas eu, compte-tenu de sa décision, à prendre position sur cette question, mais les conclusions de l'avocat général Carl Otto Lentz (Conclusions publiées au *BDCF* 5/96) y font allusion. Pour ce dernier, le critère quantitatif français (pas plus de 5% des recettes, critère retenu par la France), est jugé trop rigide, et méconnaît l'objectif de la règle de l'article 19 de la directive. Il serait préférable d'utiliser un critère relatif au poids des moyens mis en œuvre pour acquérir ces recettes accessoires. Pour l'avocat général, les recettes accessoires sont avant tout celles qui sont peu consommatrices de biens et services grevés de TVA. Cette opinion est partagée par Jérôme Turot dans la chronique précitée.

461-CJCE 20 juin 1996 aff. C-155/94, *Wellcome Trust Ltd*, *DF* 45-46/1996 p.1389.

462-CJCE 6e ch., 20 juin 1991, aff. 60/90, *Polysar investments netherlande BV*, *RJF* 10/91 n°1324, *DF* 1991 n°41 comm. 1911, note Emmanuel Kornprobst, précité.

463-CJCE 6e ch., 6 février 1997, aff.80/95, *Harnas & Helm CV*, *RJF* 4/97 n°407.



société Harnas a déduit la TVA relative aux frais engagés pour la mise en place de ces prêts. Cette déduction lui a été refusée. La Cour juge que l'activité de la société Harnas, dans sa globalité, ne constitue pas une activité soumise à TVA<sup>464</sup>. Cependant, dans cette décision, la Cour aborde la notion d'immixtion dans la gestion des sociétés détenues, notion qui prendra une dimension importante<sup>465</sup>.

La France quant à elle, prend acte de ces mises au point, et l'administration fiscale publie une instruction du 10 janvier 2006<sup>466</sup> dans laquelle elle précise les nouvelles règles concernant les opérations financières accessoires. Elle y définit des opérations hors champ d'application de la TVA que sont les produits financiers résultant de la simple détention d'un bien ou du simple exercice du droit de propriété, et les opérations dans le champ d'application, mais exonérées, que sont des produits constituant la contrepartie d'une prestation de services consistant en la mise à disposition d'un capital au profit de tiers. Elle précise les conséquences en matière de droits à déduction. Les produits hors champ de la TVA sont exclus du dénominateur du prorata (jurisprudence Satam). Les produits dans le champ figurent au dénominateur, sauf s'ils sont accessoires. A cet égard, l'administration prend acte de la position de la Cour dans l'arrêt Régie dauphinoise, du moins dans les conclusions de l'avocat général, et fixe un seuil calculé en fonction des moyens mis en œuvre : sont accessoires des produits financiers dont la réalisation nécessite une utilisation des moyens de l'entreprise limitée à un dixième des biens et services grevés de TVA. Elle conserve cependant à titre subsidiaire le critère des 5% du chiffre d'affaires. Cependant, l'administration ne s'aligne pas parfaitement sur la position de la Cour. Elle considère en effet, que la jurisprudence Régie dauphinoise, incluant tous les produits financiers au dénominateur du prorata, ne concerne que le cas spécifique des syndics d'immeubles, ce qui est une façon élégante pour l'administration de rejeter une jurisprudence.

---

464-« La simple acquisition en propriété et la simple détention d'obligations, qui ne servent pas à une autre activité d'entreprise, et la perception de recettes qui en découle, ne doivent pas être considérées comme des activités économiques qui confèrent à l'auteur de ces opérations la qualité d'assujetti. (...) La simple prise de participations financières dans d'autres entreprises ne constitue pas une exploitation d'un bien visant à produire des recettes ayant un caractère de permanence parce que l'éventuel dividende, fruit de cette participation, résulte de la simple propriété du bien. »

465-La Cour précise en effet : « Il est certes possible que les opérations visées à l'article 13 B d) point 5 de la 6e directive [ce texte vise les exonérations expressément prévues par la directive et concernant les opérations d'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits, les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres] relèvent du champ d'application de la TVA lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre d'une activité commerciale de négociation de titres, pour réaliser une immixtion directe ou indirecte dans la gestion des sociétés dans lesquelles s'est opérée la prise de participation ou qu'elles constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire de l'activité taxable. » Cette notion d'immixtion sera développée par la Cour.

466-BOI 3 A-1-06 du 10 janvier 2006, *Opérations financières accessoires*, DF 5-2006 n°13452.

Cette « atomisation » de la TVA avec la notion de lien direct, appliquée strictement, allait cependant évoluer rapidement.

#### **§ 4 - Le retour à une notion économique du lien direct ouvrant les droits à déduction de la TVA**

L'arrêt Blp Group restera une péripétie. La jurisprudence européenne va progressivement revenir à une vision globale du droit à déduction, avec l'introduction de la notion de frais généraux.

##### **A - Un droit à déduction sans réalisation d'opération**

L'affaire Inzo, jugée le 29 février 1996<sup>467</sup> posait en effet une question atypique concernant le droit à déduction de la TVA. Le groupement Inzo (organisme chargé d'un service public, en Belgique) a été créé pour le traitement des eaux de mer et leur transformation pour les rendre potables. Après sa création, et avant de commencer son activité, cet organisme, prudent, fait établir une étude de faisabilité de ce projet. L'étude ayant conclu à l'absence de rentabilité de ce projet, celui-ci fut abandonné et le groupement dissous. Cependant, l'administration fiscale belge remettait en cause la déduction de la TVA opérée sur le coût de l'étude, dès lors qu'aucune activité économique n'avait été entreprise. La Cour juge au contraire, que la TVA puisse être déduite<sup>468</sup>, en reprenant la notion d'activité économique. La Cour revient ainsi à une vision globale de l'activité de l'entreprise.

Manifestement dans ce type de situation, il ne pouvait exister de « lien direct », puisqu'aucune opération économique n'était finalement intervenue.

---

467-CJCE 6e ch., 29 février 1996, aff. 110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziling Inzo*, RJF 5/96 n°690.

468-L'affaire est portée devant la Cour de Justice au titre d'une question préjudicielle. L'avocat général, M Otto Lentz, proposait de juger que « l'activité d'une société qui vise à préparer une activité économique future de cette société ne peut être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, alinéa 1 et 2 de la 6e directive lorsqu'il est constaté que cette société a été dissoute sans avoir débuté son activité économique. » La Cour juge le contraire et admet que la TVA puisse être déduite. En effet, elle énonce que « lorsque l'administration fiscale a admis la qualité d'assujetti à la TVA d'une société qui a déclaré son intention de commencer une activité économique donnant lieu à des opérations imposables, la commande d'une étude de rentabilité pour l'activité envisagée peut être considérée comme une activité économique au sens de cet article, même si cette étude a pour but d'examiner dans quelle mesure l'activité envisagée est rentable, et que, sauf dans le cas de situations frauduleuses ou abusives, la qualité d'assujetti à la TVA ne peut pas être retirée à cette société avec effet rétroactif, dès lors que, au vu des résultats de cette étude, il a été décidé de ne pas passer à la phase opérationnelle, et de la mettre en liquidation, de sorte que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations imposables. »

## B - Le rétablissement du lien direct au niveau global

L'arrêt Midland du 8 juin 2000<sup>469</sup> laisse entrevoir une première lézarde dans l'application stricte du « lien direct ». Les circonstances de l'affaire sont particulières. La banque Midland (en fait, un mandataire d'un groupe de sociétés considéré comme un seul ensemble au regard des règles de TVA en Grande-Bretagne) intervient dans une cession de sociétés cotées en bourse. A cette occasion, sa responsabilité est mise en cause dans un procès ultérieur à la cession. La société Midland souhaitait déduire la totalité de la TVA grevant les honoraires du cabinet de juristes intervenu pour les deux opérations. Le fisc britannique considérait que la TVA déductible devait être affectée d'un prorata, car la cession des titres d'une société n'était pas soumise à TVA. A priori, la décision de la CJCE n'a rien de surprenant : elle considère que la TVA grevant les frais juridiques doit être affectée du prorata. Mais sa motivation laisse entrevoir une inflexion dans la stricte règle du lien direct. La Cour admet en effet, qu'à titre exceptionnel, le droit à déduction peut exister même s'il n'existe pas de lien direct entre une opération en amont et des opérations en aval. C'est donc l'abandon de la notion de lien direct par opération, strictement entendu<sup>470</sup>.

Le lien direct est exigé « *en principe* », mais il peut y avoir des circonstances où le droit à déduction existe sans qu'une opération soit réalisée. Cette circonstance est nouvelle. En l'absence de lien direct, il est possible cependant d'obtenir un droit à déduction. Il faut établir un lien général avec une activité taxable<sup>471</sup>. Une nouvelle notion apparaît donc ici, outre le

---

469-CJCE 2e ch., 8 juin 2000, aff 98/98, *Midland bank PLC*, RJF 9-10/2000 n°1187.

470-La Cour confirme d'abord, que pour ouvrir droit à déduction, « *les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction et que, à cet égard, le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent* ». On retrouve la formulation de l'arrêt *Blp Group*. Mais la Cour étend la notion de lien direct, d'une façon claire dans son point 22 : « *toutefois, ainsi que la Cour l'a également jugé, le droit à déduction, une fois né, reste acquis alors même que l'activité économique envisagée n'a pas donné lieu à des opérations taxées ou que l'assujetti n'a pas pu utiliser les biens ou services ayant donné lieu à déduction dans le cadre d'opérations taxables en raison de circonstances étrangères à sa volonté.* » (jurisprudence *Inzo*). La Cour conclut donc qu'il « *résulte de cette jurisprudence que, à titre exceptionnel et dans des conditions déterminées, le droit à déduction existe même si un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction ne peut être établi. Il y a donc lieu de répondre à la première question que les articles 2 de la 1ère directive et 17, alinéa 2, 3, et 5, de la 6e directive doivent être interprétés en ce sens que, en principe, l'existence d'un lien direct et immédiat entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction est nécessaire pour qu'un droit à déduction de la TVA en amont soit reconnu à l'assujetti et pour déterminer l'étendue d'un tel droit.* »

471-Le raisonnement de la Cour devient alors complexe. En effet, dans le cas présent, les prestations juridiques consécutives à l'opération non taxable d'entremise pour une vente par une banque et résultant d'une mise en cause de responsabilité sont postérieures à l'opération de cession non taxable. Elles ne peuvent donc être considérées intégrées dans cette opération. Pour la société Midland, il serait clair alors qu'elles ne concernent que les conséquences de l'opération non taxable, à savoir la mise en cause, laquelle ne constituant pas une opération non taxable (mais du reste, ne constituant pas non plus une opération économique, puisqu'il n'existe

« relâchement » du lien direct : celui de l'inclusion des dépenses ayant supporté une TVA dont on demande la déduction, à un ensemble d'opérations en aval soumises à TVA. Cette notion est exprimée dans cette décision d'une façon claire<sup>472</sup>.

### C - Une appréciation du lien direct au niveau global

L'évolution relevée s'accroît avec la jurisprudence Abbey du 22 février 2001<sup>473</sup>. La Cour reprend les mêmes mots et les mêmes concepts que sa jurisprudence antérieure, mais pour parvenir à un résultat paradoxalement différent.

Les faits de l'affaire ne sont pas clairement exposés par la Cour. L'affaire concerne une entreprise exerçant une activité d'assurance exonérée et une activité de location de locaux taxée sur option. L'entreprise procède à une transmission d'une universalité de biens. Sans doute s'agit-il de la cession d'une branche d'activité ? Nous ne le savons pas, mais la question n'a pas d'importance. Ce qui doit être noté concerne la mise hors du champ d'application de la TVA de cette opération, possibilité offerte par l'article 5 § 8 de la 6e directive. Pour réaliser cette transmission d'une universalité, bénéficiant dans l'État où elle intervient d'une mise hors du champ d'application de la TVA, l'entreprise Abbey a engagé des frais supportant la TVA dont elle demande la déduction. Comment articuler le droit à déduction avec une opération non taxée, car considérée comme inexistante ? Le challenge à relever était intéressant. Si l'on

---

pas d'échange de biens ou services, mais utilisation d'un cabinet de juristes pour sa défense), permettrait de déduire la totalité de la TVA.

La Cour ne suit pas ce raisonnement, effectivement discutable. Plus logiquement, elle constate que ces frais appartiennent aux frais généraux de l'entreprise. Dans ces conditions, la TVA est alors déductible en proportion (prorata) de l'activité taxable sur l'ensemble de l'activité.

La cour autorise cependant le contribuable à apporter la preuve contraire, en montrant que la prestation serait la conséquence directe et unique de l'opération taxable antérieure, pour autoriser la déduction en totalité.

La Cour dit en effet qu'il découle du principe du droit à déduction de TVA et de « la règle consacrée au point 19 de l'arrêt Blp Group précité, selon laquelle pour ouvrir droit à déduction, les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations taxées, que le droit à déduction de la TVA qui a grevé ces biens ou services présuppose que les dépenses effectuées pour acquérir ceux-ci doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées. Lesdites dépenses doivent donc faire partie des coûts de ces opérations en aval qui utilisent les biens et services acquis ».

472-En synthèse, la Cour juge donc au point 33 sur la seconde question posée, « qu'un assujetti qui effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit peut déduire la TVA qui a grevé les biens ou services acquis par lui, dès lors que ceux-ci présentent un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, sans qu'il y ait lieu de faire une différence selon que s'appliquent les alinéas 2, 3 ou 5 de l'article 17 de la 6e directive. Toutefois, un tel assujetti ne peut pas déduire l'intégralité de la TVA ayant grevé des services en amont dès lors que ceux-ci ont été utilisés non pour la réalisation d'une opération ouvrant droit à déduction, mais dans le cadre d'activités qui ne sont que la conséquence de celle-ci, à moins que cet assujetti n'établisse, par des éléments objectifs, que les dépenses liées à l'acquisition de tels services font partie du coût des divers éléments constitutifs du prix de l'opération en aval ».

473-CJCE 5 ch., 22 février 2001, aff. C-408/98, *Abbey National PLC*, DF 13-2002 n°278.

considère l'application stricte du « lien direct », aucun lien ne peut être constaté entre des frais engagés, avec une opération taxable, dès lors que la transmission universelle est réputée ne pas exister au regard de la TVA. Normalement, la solution eut été de refuser la déduction de la TVA.

Telle ne sera pas la décision rendue par la Cour, qui admet la déduction de la TVA des frais relatifs à l'opération de transmission<sup>474</sup>.

La Cour rappelle une nouvelle fois sa jurisprudence. Pour ouvrir le droit à déduction, « *les biens ou services acquis doivent présenter un lien direct et immédiat avec les opérations en aval ouvrant droit à déduction, et que, à cet égard le but ultime poursuivi par l'assujetti est indifférent* », ce qui rappelle la motivation de l'arrêt BIp Group. Mais la Cour rajoute que l'existence d'un lien direct doit être recherchée, « en principe », entre une opération particulière en amont et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction. Elle rappelle que, dans ces conditions, les dépenses effectuées pour acquérir les biens ou services grevés de TVA, doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations taxées, en aval, utilisant les biens et services acquis. Après ces rappels, la Cour ne peut que constater que « *les différents services acquis par le cédant afin de réaliser la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ne présentent pas de lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction* ».

C'est à ce moment que la Cour semble innover. Elle s'inspire manifestement de la jurisprudence Inzo pour rappeler que « *même dans le cas d'une transmission d'une*

---

474-La Cour commence par rappeler que « *le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit par conséquent la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts et les résultats de ces activités, à condition que lesdites activités soient en principe, elles-mêmes soumises à la TVA* ».

La Cour rejette ensuite un argument qui pourtant nous semble intéressant. Abbey soulevait en effet le fait que la transmission universelle avait pour finalité de poursuivre l'exploitation au niveau du bénéficiaire. Selon elle, il convenait dans ces conditions d'appréhender le problème des droits à déduction en considérant l'activité poursuivie par le bénéficiaire, pour constater que celui-ci poursuivant une activité imposable, la TVA supportée par le cédant lors de la transmission trouvait un lien direct avec la suite des opérations imposables.

Cet argument n'a pas été retenu. Peut-être vient-il trop tôt dans l'évolution amorcée ? La Cour constate donc que « *les différents services acquis par le cédant afin de réaliser la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens ne présentent pas de lien direct et immédiat avec une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction* ».

Nous étions habitués en France à un raisonnement quelque peu inverse. Il était possible en effet de ne pas supporter de TVA sur les transmissions d'universalités de biens avec un système d'engagements à prendre par le cédant et le bénéficiaire de la transmission, visant à établir la continuation de l'entreprise cédée, laquelle permettait de neutraliser les incidences en matière de TVA, et notamment le paiement de la TVA sur les biens transmis et les régularisations des droits à déduction.

*universalité totale de biens, lorsque l'assujetti ne réalise plus d'opérations après l'utilisation desdits services, les coûts de ces derniers doivent être considérés comme inhérents à l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise avant la transmission.* » Ceci pour respecter le principe de neutralité de la TVA, invoqué ici de façon heureuse, et semble-t-il nouvelle. La Cour n'avait en effet pas eu ces scrupules dans ses décisions antérieures.

Dans ces conditions, la Cour parvient à la conclusion que *« les différents services utilisés par le cédant pour les besoins de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti »*.

La conclusion de la Cour est d'inclure ces frais dans les frais généraux de l'entreprise. Ces frais se trouveront donc déductibles dans la proportion des opérations taxables, soit selon la règle du prorata, sauf à l'entreprise à prouver qu'ils peuvent se rattacher entièrement à une opération imposable<sup>475</sup>.

#### **D - Une extension de la notion de lien direct à l'ensemble de l'activité économique par les concepts de frais généraux et immixtion**

La première décennie du XXI<sup>e</sup> siècle va s'avérer riche de décisions confirmant l'évolution que nous pressentions, dans la définition des contours des droits à déduction de TVA. Une décision *Cibo* du 27 septembre 2001<sup>476</sup> tranche la question du droit à déduction de la TVA grevant les frais engagés par une société holding pour acquérir une participation. Cette question était restée en suspens depuis l'arrêt *Blp Group*.

*Cibo SA*, société de droit français, détient d'importantes participations dans des entreprises spécialisées dans le domaine du cycle. Elle conteste l'annulation proposée par l'administration fiscale, des droits à déduction, relatifs à la TVA grevant les dépenses engagées pour des prises de participation. Ces prestations concernaient l'audit des sociétés, la négociation du prix d'acquisition des actions, le montage de la prise de contrôle des sociétés, des interventions en matière juridique et fiscale.

---

475-Il peut être utile de compléter cette analyse par la position de l'avocat général Jacobs (Conclusions publiées au *BDCF* 6/01 n°77) qui indiquait (point 35) que *« ce qui importe est de savoir si l'opération taxée en amont est un élément constitutif du prix d'une opération taxée en aval, et non si l'opération présentant le lien le plus proche est elle-même taxée »*. Cette observation est importante, car elle montre que l'on passe subrepticement d'une conception « atomistique » par opération du droit à déduction à une vision globale de l'entreprise.

476-CJCE 1<sup>e</sup> ch., 27 septembre 2001, aff. C-16/00, *Cibo Participations SA*, *DF* 47/2001 n°1658 ; *RJF* 12/01 N°S 1611.

Une première question portait sur le point de savoir si Cibo pouvait être considéré comme un holding actif, c'est-à-dire s'immiscant dans l'activité des filiales. Il est vrai que, d'après les faits relatés dans l'arrêt, l'activité de Cibo vis-à-vis de ses participations était relativement modeste. Cela n'empêche pas la Cour, dans le droit fil de sa jurisprudence Floridienne et Berginvest<sup>477</sup> de confirmer l'immixtion sur des critères simples<sup>478</sup>.

La Cour rappelle à nouveau les éléments de sa jurisprudence en matière de droits à déduction, relatif à l'existence d'un lien direct et immédiat avec des opérations en aval ouvrant droit à déduction, sans considération du but ultime poursuivi par l'assujetti. Le lien direct suppose donc que les dépenses effectuées pour acquérir les biens et services grevés de TVA dont la déduction est demandée, doivent avoir fait partie des éléments constitutifs du prix des opérations en aval ouvrant droit à déduction. Si un tel lien direct ne peut être constaté, la Cour énonce maintenant clairement qu'une seconde chance peut être trouvée, car les frais en question sont qualifiés de frais généraux. La Cour ne pose aucune contrainte à cette reconnaissance. Après avoir constaté « *qu'il n'existe pas de lien direct et immédiat entre les différents services acquis par un holding dans le cadre d'une prise de participation dans une filiale et une ou plusieurs opérations en aval ouvrant droit à déduction* », car il n'existe pas d'opérations en aval ayant ce lien direct, la Cour dit clairement que « *en revanche, les coûts desdits services font partie des frais généraux de l'assujetti* »<sup>479</sup>.

---

477-CJCE 14 novembre 2000, aff.142/99, *Floridienne SA et Berginvest SA*, RJF 1/01 n°127 ; étude Philippe Derouin, DF 3/01 n°21.

478-« *Il ressort du point 19 de l'arrêt Floridienne et Berginvest, précité, que doit être considérée comme une activité économique au sens de l'article 4, paragraphe 2, de la 6e directive une telle immixtion dans la gestion des filiales, dans la mesure où elle implique la mise en œuvre de transactions soumises à la TVA en vertu de l'article 2 de cette Directive, telles que la fourniture de services administratifs, financiers, commerciaux et techniques par un holding comme Cibo à ses filiales* ».

479-Dans ces conditions et logiquement, la Cour peut juger que « *les dépenses exposées par un holding pour les différents services qu'il a acquis dans le cadre d'une prise de participation dans une filiale font partie de ses frais généraux et entretiennent donc en principe un lien direct et immédiat avec l'ensemble de son activité économique. Dès lors, si le holding effectue à la fois des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'y ouvrant pas droit, il résulte de l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa de la 6e Directive qu'il peut uniquement déduire la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations* » (règle du prorata).

Or, quels types d'opérations constituent les recettes d'un holding actif ? Sauf cas complexes, le plus souvent, deux types d'opérations se rencontrent : la perception de dividendes, dont la Cour confirme qu'ils sont hors du champ d'application de la TVA, et les produits relatifs aux services rendus aux filiales (redevances de direction ou « management fees », etc.). Dans ces conditions, et dès lors, comme le confirme la Cour, que les dividendes ne doivent pas figurer au dénominateur du prorata, et que les frais en questions constituent des frais généraux, ils se trouvent déductibles en totalité, le prorata étant dans ce cas égal à 100%. C'est bien ce que relève le commentateur de l'arrêt à la Revue de Jurisprudence Fiscale : « *pour les holdings qui fournissent à leurs filiales des services valant immixtion et auxquels le prorata s'applique s'ils sont des redevables partiels effectuant aussi des opérations exonérées, les frais d'acquisition des titres donneront lieu à des déductions de TVA dans des conditions relativement favorables puisque les dividendes seront exclus du dénominateur. (...). Pour les holdings qui remplissent les conditions de l'immixtion mais qui ne perçoivent*

L'administration fiscale française prend acte de façon claire de ces nouvelles dispositions dans une instruction du 15 octobre 2001<sup>480</sup>, modifiant celle précitée du 8 septembre 1994<sup>481</sup>. Elle précise que les dépenses engagées par les sociétés pour leurs opérations en capital (introduction en bourse, augmentation du capital, prise de participation s'accompagnant ou non d'une immixtion dans la gestion de l'entreprise, fusion, scission, apport d'une universalité totale ou partielle) sont engagées pour assurer au moyen de sources de financement diversifiées, la croissance de l'entreprise et partant, pour la pérenniser. Ces dépenses selon l'administration, « *entretiennent donc un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'entreprise qui les supporte, à défaut de présenter un tel lien avec une ou plusieurs opérations particulières ouvrant droit à déduction de la TVA. Dès lors, il y a lieu de considérer que ces dépenses font partie des frais généraux de l'entreprise et qu'ils constituent en principe, des éléments du prix des opérations imposables que celle-ci réalise.* » La déduction s'effectue de façon classique en suivant éventuellement la règle du prorata.

Le raisonnement s'effectue donc en considération d'une activité économique prise dans son ensemble, et non plus opération par opération.

Deux arrêts de la CJCE sont venus compléter cette description du droit à déduction de TVA.

L'arrêt Kretztechnik du 26 mai 2005<sup>482</sup> apporte une solution relative à la TVA frappant les frais engagés par une société pour augmenter son capital. Cette société, de droit autrichien, ayant pour objet le développement et la distribution d'appareils médicaux, et ayant besoin de fonds pour développer son activité, décide d'augmenter son capital par émission d'actions nouvelles. A cet effet, elle avait demandé son introduction à la bourse de Francfort. Dans le cadre de cette opération, elle avait bénéficié de différentes prestations (publicité, conseil technique et juridique, intervention d'un avocat) et elle souhaitait pouvoir déduire la TVA correspondante. La Cour confirme son droit à déduction, considérant que l'opération s'intègre dans son activité économique globale, ayant pour but le renforcement de ses fonds propres<sup>483</sup>.

---

*par ailleurs que des dividendes, le prorata n'est pas applicable puisque ces holdings effectuent d'une part des opérations soumises à la TVA, ce qui est le cas de l'immixtion, et perçoivent d'autre part des recettes hors champ de la TVA, ce qui est le cas des dividendes ».*

480-Instruction du 15 octobre 2001 DGI, « déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations en capital », BOI 3 D-4-01, *DF* 47-2001 II n°12715.

481-8 septembre 1994 BOI 3 CA-94 Numéro spécial précité.

482-CJCE 1 ch., 26 mai 2005, aff C-465/03, Kretztechnik, *DF* 44-45/2005 n°720.

483-Si l'on appliquait strictement la notion de lien direct, la solution serait immédiate et négative. Dans un premier temps, il importe de savoir si une augmentation de capital ne réalise pas une opération économique. Si la réponse est négative, l'opération est hors champ d'application de la TVA. Si la réponse est positive, l'opération se trouve exonérée par les dispositions relatives à l'exonération des activités financières.

La Cour juge bien, dans un premier temps, « *qu'une émission d'actions ne constitue ni une livraison de biens*



Si les mots utilisés par la Cour sont les mêmes, exigence d'un lien direct, incorporation dans les prix des prix ou services rendus ouvrant droit à déduction de la TVA, non prise en compte des buts ultimes des opérations, c'est-à-dire des termes qui sont relatifs à une appréhension atomistique du droit à déduction par opération, la Cour parvient à une conclusion opposée, en utilisant une conception des « frais généraux » qui devient extensible sans limite. C'est donc, avec les mêmes mots, une solution contraire à celle prise dans l'affaire Blp Group, où la Cour avait refusé la déduction de la TVA grevant des frais engagés lors de la cession d'une participation nécessaire au renflouement de sa trésorerie, justement pour la poursuite de ses opérations imposables.

L'arrêt *Investrand* de la CJCE en date du 8 février 2007<sup>484</sup> vient achever cette présentation. Cette société de droit néerlandais détient une participation dans une société Cofex. Elle cède cette participation à un tiers, en convenant qu'elle percevrait une rémunération pour partie fixe et pour partie variable en fonction des résultats de cette participation. Après cette période, *Investrand*, conformément à son accord avec Cofex, réalise contre rémunération des activités de gestion pour celle-ci. On suppose donc que la rémunération fixe et variable perçue sur la cession concerne le prix de la cession de la participation. Manifestement, il résulte de l'arrêt que cette rémunération-prix n'était pas soumise à la TVA. *Investrand* n'exercera donc d'activité taxable qu'après l'achèvement de la période relative au paiement du prix. C'est justement au cours de cette nouvelle période qu'un contentieux intervient sur la détermination du prix de cession pour la dernière année de la période de variabilité. Pour suivre ce

---

*ni une prestation de services effectuées à titre onéreux au sens de l'article 2, point 1, de la 6e Directive. Partant, une telle opération, qu'elle soit ou non réalisée à l'occasion d'une introduction en bourse de la société concernée, n'entre pas dans le champ d'application de cette directive. Il convient donc de répondre à la première question qu'une émission d'actions nouvelles ne constitue pas une opération relevant du champ d'application de l'article 2, point 1, de la 6e directive ».*

Dans ces conditions, la notion de lien direct devrait aboutir à l'impossibilité de déduire la TVA grevant les frais afférents aux dépenses engagées pour réaliser cette augmentation de capital.

Mais à nouveau, la Cour va contourner cette notion qu'elle a pourtant créée avec l'arrêt *Apple and pear*. Après avoir rappelé avec les mêmes mots sa position théorique sur le droit à déduction, la Cour juge que « *eu égard au fait que, d'une part, l'émission d'actions est une opération qui ne relève pas du champ d'application de la 6e directive et que, d'autre part, cette opération a été effectuée par Kretztechnik en vue de renforcer son capital au profit de son activité économique en général, il convient de considérer que les coûts des prestations acquises par cette société dans le cadre de l'opération concernée font partie de ses frais généraux et sont, en tant que tels, des éléments constitutifs du prix de ses produits. De telles prestations entretiennent, en effet, un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti.* »

Dans ces conditions, la Cour dit pour droit que la TVA afférente aux frais d'augmentation du capital de la société *Kretztechnik* doit suivre le régime de déduction des frais généraux, avec l'application éventuelle d'un prorata si la totalité des opérations de la société n'est pas soumise à la TVA.

484-CJCE 4e ch., 8 février 2007, aff. C-435/05, *Investrand*, DF 29-2007 n°759 ; Dominique Villemot, Edgard Sarfati : *La TVA sur les frais liés à une cession de titres est-elle déductible ?* chronique DF 29-2007 p.15.

contentieux, Investrand engage des frais soumis à TVA et dont elle demande l'imputation sur la TVA due sur les prestations de gestion nouvellement rendues à la société Cofex. Il se produit donc dans ce cas particulier, outre l'intervention d'opérations taxables et non taxables, une évolution dans le temps qui jouera dans la décision.

En effet, la Cour confirme le rejet de la déduction de la TVA sur les frais de contentieux supportés par Investrand. En effet, les frais en cause concernaient l'opération de cession exonérée de TVA, par elle-même, bien qu'ils aient été engagés au cours d'une période où la société déployait une nouvelle activité assujettie à TVA. La situation est nouvelle : le lien direct avec l'activité économique semble maintenant être examiné avec des contraintes chronologiques<sup>485</sup>.

Le raisonnement de la Cour et la justification difficilement apportée dans le commentaire ne nous paraissent pas satisfaisants.

La conception française de la TVA considérait des opérations individualisées pour apprécier le droit à déduction de la TVA. Elle restait ainsi reliée à des notions juridiques simples, constituant des opérations individualisées, le plus souvent prenant la forme de contrats synallagmatiques. Ainsi, le pouvoir réglementaire pouvait-il prévoir des limitations de divers

---

485-Très normalement eu égard à la jurisprudence constante, la Cour confirme que « *ni la vente d'actions, ni les démarches entreprises par Investrand en relation avec la créance qu'elle détenait sur Hi-Tec Sports n'étant des opérations relevant du champ d'application de la sixième directive, les frais liés aux services de conseil en cause au principal ne sauraient être considérés comme entretenant un lien direct et immédiat avec une ou des opérations spécifiques ouvrant droit à déduction* ». Mais ces frais pouvaient-ils s'apparenter à des frais généraux et comme tels participer à la déduction de la TVA ? La Cour juge par la négative. Elle considère, en prenant donc en compte le temps passé et la modification dans l'activité d'Investrand, que « *aucun élément du dossier ne permet de soutenir que, si elle [Investrand] n'avait pas exercé d'activités économiques assujetties à la TVA à compter du 1er janvier 1993, Investrand se serait abstenue de recourir aux services de conseil en cause au principal. Il apparaît donc, qu'elle ait ou non exercé de telles activités à partir de cette date, Investrand aurait eu recours aux dits services dans le but de préserver la contrepartie pécuniaire de la vente d'actions à Hi-Tec Sports intervenue en 1989. Dans ces conditions, il n'est pas permis de considérer que les frais afférents à ces services ont été exposés pour les besoins et en vue des activités taxables d'Investrand. Ne puisant pas leur cause exclusive dans ces activités lesdits frais n'entretiennent donc pas avec celles-ci un lien direct et immédiat* ».

Solution curieuse, dès lors qu'elle ne prend pas en compte la situation objective de la société, mais qui aurait pu être la sienne si elle n'avait pas modifié son activité. Cette conception est d'autant plus curieuse que la Cour répète que les buts ultimes poursuivis par l'assujetti n'entrent pas en ligne de compte pour l'appréciation du droit à déduction. Dans l'affaire Midland, la prise en compte au titre des frais généraux des dépenses de contentieux suivant une opération de cession de titres ne posait pas difficulté en soi, la question étant de savoir si la TVA les grevant devait être soumise à la règle du prorata. Il est vrai que la société Midland n'avait pas modifié son activité au cours de l'opération, activité qui procurait des recettes soumises à TVA et ouvrant droit ainsi à la déduction de la TVA d'amont. Selon les commentateurs de cet arrêt à la revue Droit fiscal, « *c'est donc parce que ces frais concernent une période au cours de laquelle la société qui a engagé ces dépenses n'était pas assujettie à la TVA que la cour en déduit que ces frais ne puisent pas leur cause dans cette activité économique* ». Voici donc un autre critère, celui de la source de l'activité ayant conduit à l'engagement des frais ?

ordres, mais sans que la doctrine puisse clairement définir des motivations claires, autrement que budgétaires. On pouvait critiquer cette façon de raisonner, qui pouvait confiner à l'arbitraire.

Dans ces conditions, l'arrêt Alitalia fut vraiment un choc, et fut vécu comme tel. Ainsi, il devenait possible, au nom de grands principes juridiques, de déduire de la TVA sur des opérations dogmatiquement considérées comme constituant des consommations finales, car portant, dans cet exemple, sur la nourriture et l'hébergement.

Le travail de la Cour de Justice a modifié radicalement ces conceptions. Mais la position de la Cour semblait cependant hésitante. Et le droit positif fiscal français peinait à évoluer. La plus grande surprise est venue de la limitation du champ d'application de la TVA avec l'arrêt Satam. Celui-ci a été reçu très fraîchement par l'administration fiscale française. La notion de lien direct, créée par la Cour Européenne, a ensuite obscurci une vision qui commençait à s'éclairer. Mais cette notion a elle-même évolué avec la prise en compte des frais généraux et de l'immixtion dans la gestion. Ces nouvelles notions ont permis d'apporter la souplesse nécessaire pour l'appréciation du droit à déduction.

Mais au-delà de la notion de frais généraux, se profile l'entreprise considérée dans sa globalité. Ainsi, ce ne sont plus directement les opérations prises individuellement qui sont appréciées dans l'application de la TVA, mais petit à petit l'entreprise dans son ensemble, bien que la Cour se défende toujours de vouloir considérer la finalité des opérations pour appliquer le droit à déduction, mais se retire derrière l'invocation d'un lien direct qui a quitté la sphère d'une opération, pour se ranger dans celle de l'activité économique globale de l'entreprise.

Verrions-nous réapparaître la personnalité et le patrimoine de l'entreprise au travers de la notion des frais généraux ? La question est ouverte. Mais des évolutions se font jour.

La problématique soulevée au niveau de la TVA, dans le cadre de mouvements économiques et non plus de situations figées, se retrouve au niveau des impôts directs. Dans le cadre des mouvements entre personnes juridiques, physiques et morales, ou les deux, ou entre patrimoines, et autre situations dynamiques, des paradoxes surgissent lorsqu'il s'agit de rendre compte des solutions fiscales en utilisant la notion de cédule-catégorie soutenue par des concepts civilistes.

## **SECTION 2 - Un recours incohérent dans l'étude des relations entre personnes et patrimoines**

Nous avons considéré les impôts directs à l'état statique, lorsqu'il s'agit d'imposer une matière imposable. L'étude du droit à déduction de la TVA a permis d'aborder des mouvements, pour découvrir que les concepts juridiques traditionnels de patrimoine ou de personnalité sont totalement vidés de sens dans leurs emplois fiscaux. Les mêmes étranges phénomènes surgissent, dans la fiscalité dite « directe », lorsque des relations dynamiques interviennent entre des personnes juridiques, ou des patrimoines.

La notion de revenus distribués est, à cet égard, particulièrement significative. Cette cédule-catégorie correspond particulièrement bien à ces mouvements, puisque de tels revenus apparaissent lorsque sont en présence, d'une part une entité, soumise à l'impôt sur les sociétés, et d'autre part, une autre entité, personne physique, mais aussi personne morale, voire empilement de personnes morales. Mais pour imposer ces flux à tous les coups, le droit fiscal adapte à son gré, au-delà du possible, les concepts civilistes.

De même, l'intervention des notions civilistes de capital et revenu, viennent jeter un grand trouble dans des situations rendues incompréhensibles au plan fiscal. Il en résulte l'apparition de traitements fiscaux dissymétriques injustifiés. Qu'il s'agisse d'entrepreneurs engageant des fonds au soutien de leur entreprise, ou du traitement fiscal des relations des parties dans le bail d'immeuble, le traitement fiscal des cédules-catégories concernées est loin d'être compréhensible. Tantôt considéré comme capital, tantôt comme revenu, les flux financiers entre les parties subissent un traitement fiscal différent, sans que la logique juridique soit respectée.

L'imprécision des solutions ainsi dégagées, laisse parfois le praticien et le juge. Ces situations demeurent incompréhensibles dans leurs implications fiscales, au regard des notions juridiques du droit privé.

### ***§ 1 - La paradoxale notion de revenus distribués***

La notion de revenus distribués se trouve à l'articulation des notions de personnalité fiscale et patrimoine fiscal. Elle est une illustration étonnante de la logique fiscale de taxation,

conduisant à définir des périmètres fiscaux, dont tout franchissement conduit à une taxation. Comme l'indique Jean Maïa dans une chronique<sup>486</sup>, l'imposition des richesses distribuées par les entreprises constitue « *l'un des domaines propices à cette lutte du droit et de l'économie* ». La taxation de ces flux est en soi un défi.

La taxation des revenus distribués est pourtant parmi les plus anciennes constructions de la fiscalité actuelle. Cette taxation remonte à l'année 1872 qui a vu la création de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières IRVM, premier élément d'un impôt sur le revenu global<sup>487</sup>. Cette taxation concernait les distributions remises à des associés de société revêtant le caractère d'un produit de l'action ou la part sociale détenue par celui-ci<sup>488</sup>.

La « loi » du 13 décembre 1941 a créé la « théorie du bilan » selon laquelle l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des entreprises se traduit par la comparaison des bilans au début et à la fin de la période, système prévu notamment par l'article 38-2 du CGI.

Ce même texte crée une première extension de la notion de revenus distribués en disposant que « *les revenus de capitaux mobiliers comprennent notamment toutes les distributions passibles de l'IRVM* ». Le mot « notamment » a conduit le législateur de 1948 à la création des articles 108 et suivants du CGI.

Les revenus distribués ont fait l'objet des articles 108 et suivants du CGI. Ils découlent d'un décret en Conseil des Ministres du 9 décembre 1948<sup>489</sup>, qui a prévu entre autres, la création de l'impôt sur les sociétés. Ces textes pratiquement inchangés depuis leur création, ont été adaptés par la jurisprudence, selon le professeur Plagnet, en fonction de l'évolution du contexte législatif et de l'évolution de la pratique des sociétés<sup>490</sup>. Mais il n'existe plus de référence à la rémunération d'une participation au capital social, comme lors de la création de ce type d'imposition en 1872. Les textes définissent la distribution à la fois comme la part des

---

486-Jean Maïa, *Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?*, R/JF 5/01 p.395.

487-Christophe De la Mardière, *L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en France (1872)*, Mémoires de la Société pour l'histoire du droit et des institutions des anciens pays bourguignons, comtois et romands, vol. 65, pp. 541-549

488-Aussi étonnant que cela paraisse, l'ancienneté de la notion de revenus distribués ne semble pas poser de difficulté en doctrine : les ouvrages de droit fiscal abordent cette notion de façon relativement elliptique. Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault dans leur imposant manuel de *droit fiscal général* (Lexisnexis 2011) n'y consacrent que quelques paragraphes (1330-1332). Daniel Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien 2e édition, 2011, développe l'analyse des « autres revenus distribués » de façon synthétique, mais sans essai de systématisation de la notion (333). Mais une telle systématisation est-elle possible ? Ces « autres revenus distribués » apparaissent comme une sanction de comportements fautifs des contribuables, et comme tels, paraissent ne pas mériter d'attention particulière. Or, en pratique, la notion de distribution constitue un élément important dans les prises de décisions.

489-N°48-1986 du 9 décembre 1948.

490-Bernard Plagnet, *Jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués*, étude, BF 12/05.

bénéfices sociaux qui n'est pas conservée par l'entreprise, et d'autre part, comme les sommes directement appréhendées par les associés.

En fait, la réforme de 1948 ouvrait le domaine des revenus distribués à toutes les formes aboutissant à la mise à disposition d'un tiers des biens d'une société, qu'il s'agisse de distributions dites « régulières » décidées conformément aux règles du droit des sociétés, ou de toutes autres formes dans lesquelles des biens de la société se retrouvaient dans le patrimoine d'un associé ou d'un tiers. Il existe donc en droit fiscal positif une différence de traitement entre les distributions régulières et les autres.

### **A - La notion de distribution régulière et la rémunération du capital des sociétés**

Les distributions régulières sont les seules que connaît le droit des sociétés. Il s'agit des distributions régulièrement décidées par les organes compétents de la société, et notamment des dividendes dont le versement est décidé par une assemblée, qu'ils soient prélevés sur les bénéfices de l'exercice ou sur les réserves. Mais ce régime des dividendes est étendu par le droit fiscal à d'autres produits, dont ceux résultant de réductions du capital social, ou au boni de liquidation après la dissolution de la société<sup>491</sup>.

Quel est le traitement fiscal des produits résultant de ces opérations ? Deux positions sont possibles. La première consiste à appliquer le mécanisme de taxation des plus-values de cession des valeurs mobilières. La seconde consiste à considérer qu'il s'agit d'une distribution.

A l'appui de la thèse de la plus-value sont invoqués les dispositions de l'article 161 du CGI interprétées par un arrêt du 9 janvier 1985<sup>492</sup>.

Mais c'est principalement l'arrêt Gardet du 8 juillet 1992 qui a fixé la position de principe<sup>493</sup>.

---

491-Cette extension n'allait pas de soi. Notamment, la question s'est posée à l'occasion du rachat par une société de ses propres actions. Ce système est utilisé notamment dans le cas d'application des clauses d'agrément des cessions de titres détenus par des associés, ou lorsqu'un associé souhaite se retirer de la société (que ce retrait soit volontaire ou provoqué ...). Le mécanisme consiste à faire racheter les parts de l'associé retrayant par la société, laquelle, ne pouvant détenir ses propres parts au regard du droit des sociétés, doit donc les annuler par voie de réduction de son capital social.

492-CE 9 janvier 1985, n°39597, *RJF* 3/85 n°428, concl. Pierre-François Racine, *DF* 13/85 comm. 664. Dans cette affaire où le contribuable avait cédé ses parts à la société, laquelle avait annulé ces titres et procédé à une réduction de capital, le Conseil d'État a jugé que « la plus-value résultant de la cession par un actionnaire de ses droits sociaux n'est (...) imposable à l'impôt sur le revenu entre les mains du cédant que suivant les règles et dans les limites fixées par les dispositions précitées du second alinéa de l'article 161 du Code, soit à concurrence seulement de l'excédent de la valeur des titres cédés sur le prix de souscription. »

493-CE 7e et 9e ss-s., 8 juillet 1992, n°88734, *Gardet*, *RJF* 8-9/92 n°1172 et chronique Jérôme Turot.

Monsieur Gardet avait cédé au cours des années 1979 à 1982 les actions qu'il possédait dans une société, à cette société qui les a ensuite annulées afin de réduire son capital. Il demandait le bénéfice de l'avoir fiscal sur les sommes perçues, ce que lui a refusé l'administration. Le Conseil d'État a donné raison à l'administration, avec un considérant de principe : *« considérant qu'il résulte des termes mêmes des articles 158 bis et ter du CGI que l'avoir fiscal est attaché à la distribution de dividendes, c'est-à-dire des produits de l'épargne investie en actions, parts sociales ou parts bénéficiaires, qui sont périodiques et renouvelables, prélevés sur les bénéfices ou les réserves et servis à l'ensemble des associés par suite d'une décision régulière de l'assemblée générale de la société ; que les sommes perçues par Monsieur Gardet pendant les années en cause, à l'occasion de la cession de ses actions, alors même que, pour partie, elles résultaient d'un prélèvement sur des bénéfices ou des réserves de la société, ne présentaient aucun caractère périodique ni renouvelable ; qu'ainsi, elles n'avaient pas le caractère de dividendes mais de plus-values et relevaient exclusivement du second alinéa de l'article 161 précité. »*

Il ne s'agissait donc pas selon le Conseil d'État de revenus distribués, mais de plus-values, auxquelles ne pouvaient être attaché le bénéfice de l'avoir fiscal, réservé à l'époque aux dividendes. (l'avoir fiscal n'existe plus aujourd'hui).

Les choses ne resteront pas simples longtemps. Dès le 29 décembre 1995 intervient l'arrêt Société hygiène et dératisation d'Auvergne<sup>494</sup>. Cette société soumise à l'impôt sur les sociétés opte pour le régime des sociétés de personnes comme le lui permet l'article 239 bis AA du CGI. Dans ces conditions, l'article 111 bis du CGI intervient. Ce texte prévoit que les bénéfices et réserves à la date du changement de régime fiscal sont réputés distribués aux associés. Dans ces conditions, l'administration fiscale appliquait le précompte<sup>495</sup> aux réserves réputées distribuées et en demandait le règlement à la société. Il convenait donc de trancher, dans ce dossier, le fait de savoir si les distributions présumées au sens de l'article 111 bis bénéficiaient de l'avoir fiscal, et donc par contrecoup devaient supporter le précompte.

Le Conseil d'État dans la ligne de la jurisprudence Gardet, tranche en jugeant que ces produits ne bénéficient pas de l'avoir fiscal<sup>496</sup>.

---

494-CE 9e et 8e ss-s., 29 décembre 1995, n°140219, *Société hygiène et dératisation d'Auvergne*, RJF 2/96 n°196.

495-Aujourd'hui disparu, le précompte se présentant comme un prélèvement d'un tiers sur les sommes distribués avait pour objectif de compenser l'avoir fiscal de 50% attribué aux distributions nettes. Il frappait donc les distributions non prélevées sur des résultats soumis à l'impôt au taux normal, ou des résultats de plus de 5 ans d'âge.

496-Considérant *« que l'avoir fiscal est ainsi exclusivement attaché aux produits distribués par une société à ses*

Le Conseil d'État cependant se place en équilibre sur la notion de dividende, et écarte la notion de produits périodiques pour ne retenir que celle de distributions résultant de décisions d'assemblées. Sont écartées de la notion de dividendes, les distributions « fiscales », et notamment celles résultant de l'article 111 bis, mais ne le sont plus les distributions résultant par exemple de la distribution du boni de liquidation d'une société. Cette distribution résulte bien d'une décision de l'assemblée, mais par hypothèse, n'est pas susceptible de se renouveler périodiquement.

Mais le mouvement ne s'arrêtait pas pour autant. Un expert-comptable grenoblois allait donner une dimension décisive à la notion de dividende. Monsieur Anzalone, expert-comptable établi à Grenoble, participait à une société de traitement informatique. Cette société répartissait ses résultats selon une clé différente de la participation de chaque associé au capital, comme le permet l'article 1844-1 du code civil, sauf à interdire l'exclusion d'associés du partage des bénéfiques ou des pertes, autrement nommé « clauses léonines ». Ces répartitions avaient été assorties du bénéfice de l'avoir fiscal, ce que contestait l'administration.

Le Conseil d'État juge le 26 février 2001<sup>497</sup> que les distributions de bénéfiques, même attribuées aux associés selon une clé de répartition différente de celle qui résulterait seulement de leurs parts respectives dans le capital social, n'en conservent pas moins le caractère de dividendes au sens fiscal et selon la loi sur les sociétés.

Mais après l'arrêt Gardet, intervient le 29 décembre 2000 l'arrêt Roesch qu'il vient modifier radicalement<sup>498</sup>. Dans ce dossier, l'aspect principal concernait l'utilisation abusive des dispositions de l'article 161 du CGI pour tenter de réduire l'imposition à l'occasion de la dissolution d'une société<sup>499</sup>. Au-delà de la question de l'abus de droit posée dans cette affaire,

---

*associés à titre de dividendes, en vertu d'une décision prise par l'assemblée générale de ses actionnaires ou porteurs de parts, (...), que les bénéfiques réputés distribués, au regard de la loi fiscale, par l'article 111 bis du CGI du seul fait que la personne morale cesse d'être soumise à l'impôt sur les sociétés n'entrant donc pas dans le champ d'application de l'avoir fiscal, ni par conséquent, non plus, dans celui du précompte mobilier prévu par l'article 223 sexies-A du Code »*

497-CE 3e et 8e ss-s., 26 février 2001, n°219834, *Anzalone*, *RJF* 5/01 n°620, concl. Stéphane Austry p.403.

*Considérant que « ni les dispositions de cette loi [la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, aujourd'hui incorporée dans le code de commerce] ni celles, précitées, du Code civil ne font obstacle à ce que des clauses du contrat de société prévoient une distribution des bénéfiques aux associés selon une clé de répartition différente de celle qui résulterait seulement de la part des associés dans le capital social ; que les dividendes ainsi distribués aux actionnaires ou porteurs de parts dans des conditions régulières, constituent des produits d'action, de parts sociales ou de parts bénéficiaires au sens de l'article 158 ter du CGI ».*

498-CE 9e et 10e ss-s., 29 décembre 2000, n°179647, *Roesch*, *RJF* 3/01 n°311, concl. Jean Courtial.

499-Le contribuable était bien maladroît, car ce type de montage, consistant à faire porter un temps ses titres par une société interposée avant la réduction de capital afin de bénéficier abusivement des dispositions de l'article 161, avait déjà été sanctionné par deux décisions du Conseil d'État en 1982 : CE 24 mars 1982, n°13963, *RJF*



l'arrêt pose la question du traitement fiscal du rachat de ses titres par une société, situation déjà évoquée dans l'arrêt Gardet.

Contrairement à cette précédente décision, ce qui constitue un revirement de jurisprudence, le Conseil d'État juge que le profit résultant du rachat de ses parts par une société ne constitue pas une plus-value, mais un revenu mobilier. Le Conseil d'État s'appuie en cela sur les dispositions de l'article 161, qui avaient toujours été considérées comme un texte d'assiette et non déterminant une base imposable<sup>500</sup>.

Cette décision s'inscrit cependant dans le mouvement législatif ayant conduit à l'adoption de l'article 112-6° du CGI, disposant que seuls les rachats de titres précisément énumérés<sup>501</sup> sont susceptibles d'être soumis au régime des plus-values fiscales. Les autres rachats de titres sont quant à eux soumis au régime des distributions de dividendes, dans les modalités et conditions vues précédemment<sup>502</sup>.

C'est la situation en vigueur aujourd'hui, bien que le régime des dividendes ait été profondément remanié à l'occasion de la suppression de l'avoir fiscal (et son remplacement par un abattement). Nous pouvons donc constater que la notion de distribution régulière s'éloigne sensiblement du simple dividende. Mais ce n'est rien, comparé à la situation des autres distributions.

### **B - L'extension illimitée des autres distributions**

C'est dans le domaine des revenus distribués, autres que les distributions régulières, que le droit fiscal accélère son mouvement vers une apparente autonomie, ou un apparent réalisme. Les situations qu'il aborde sont parmi les plus complexes à traiter en pratique, et les plus lourdes de conséquences. Dans ces situations, le fisc semble avide de taxer à tous les coups.

---

5/82 n°496 et CE 30 juin 1982, n° 16391, *RJF* 10/82 n°980, affaire *Collignon*.

500-La haute juridiction énonce : considérant « *qu'il résulte de ces dispositions [celles de l'article 161 du CGI] que, lorsqu'une société rachète, au cours de son existence, à certains de ses associés ou actionnaires personnes physiques, les droits sociaux qu'ils détiennent, notamment sous forme d'actions, l'excédent éventuel du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits, mais dans la mesure seulement où ce prix d'acquisition est supérieur au montant de l'apport remboursable en franchise d'impôt, constitue, sauf dans les hypothèses particulières où le législateur en aurait disposé autrement, non un gain net en capital relevant du régime d'imposition des plus-values de cession mais un boni de cession qui a la même nature qu'un boni de liquidation, imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers* ».

501-Rachat d'actions pour attribution aux salariés ou plan de rachat d'actions des articles 225-209 à 225-212 du code de commerce.

502-Articles 161 et 112-1° limitant le revenu à l'excédent du prix d'acquisition ou l'excédent du montant des apports.

**1 - Une extension apparemment sans limite de la notion de distribution à toutes sortes de mouvements financiers**

L'aspect le plus étonnant dans la fiscalité française (mais comment font les autres pays ?) reste celui des « autres » distributions ou distributions irrégulières par opposition aux premières. Le professeur Plagnet cite<sup>503</sup> un commentaire publié peu après l'entrée en vigueur du décret de 1948, qui éclaire l'esprit de ces textes : « *le but visé est ainsi de soumettre à l'impôt toutes les sommes qui sortent du fonds social et qui reviennent - ou sont réputées revenir - aux associés ou actionnaires, ou même, dans certains cas, à des tiers à titre d'appropriation des produits de l'activité sociale* »<sup>504</sup>. Il faut pouvoir imposer à tous les coups, comme le disait le commissaire du gouvernement Bachelier dans ses conclusions sous l'arrêt Thérond<sup>505</sup>. Il est donc possible de comprendre que la fiscalité des revenus mobiliers vise à frapper la totalité de ce « qui sort » d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés. En effet, ces régimes ne concernent que ce type de société, à l'exclusion des sociétés soumises au régime des sociétés de personnes, en application expresse des dispositions de l'article 108 du CGI. Avec la réforme de 1948, on passe d'une conception juridique des dividendes, à une conception plus comptable.

**a) Le droit fiscal prévoit un calcul des revenus distribués fondé sur des données comptables et non juridiques**

Le législateur prévoit dans un article 109 le calcul d'une masse de revenus distribués. Un article 111 vient compléter le dispositif. L'article 109-1 prévoit que « *sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital* ». L'article 110 précise qu'il convient de retenir les bénéfices constituant l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Cette disposition vise donc les résultats bénéficiaires des sociétés, et par extension, les résultats positifs provenant de corrections ou redressements apportés aux résultats par l'administration. Ainsi, un redressement n'ayant pour effet que de réduire un déficit ne peut aboutir à la constatation, sur le fondement de ce texte, d'un revenu distribué<sup>506</sup>.

---

503-Bernard Plagnet, étude au *BF* 12/05 précitée.

504-Manuel de législation financière, *Francis Lefebvre* 1952 p.136.

505-Conclusions sous CE section, 28 février 2001, n° 199295, *Thérond*, *DF* 26/2001, comm. n°592.

506-« *La présomption de distribution de l'article 109-1-1° du CGI n'est pas irréfragable : elle ne s'applique que si la société est bénéficiaire et a procédé à un désinvestissement ayant profité à une personne extérieure à elle. (...) Un redressement de résultat qui, sans aboutir à la définition d'un solde bénéficiaire, a cependant*

Mais d'autres dispositions existent. L'article 109-1 2° s'étend au-delà des résultats bénéficiaires pour s'appliquer aux « *sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices* ». S'il s'étend aux résultats déficitaires, ce texte est limité cependant aux distributions appréhendées par des associés, à l'exclusion de tiers à la société.

Dans les deux cas, le texte de l'article 109 prévoit un calcul comptable : « *les sommes imposables sont déterminées pour chaque période retenue pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés par la comparaison des bilans de clôture de ladite période et de la période précédente, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État* ». A ce titre, diverses obligations déclaratives sont prévues.

Dans ces conditions, il faut impérativement que soit démontrée l'existence d'un « désinvestissement ». Cette exigence ne résulte pas directement de l'article 109-1 dans son premier alinéa, mais la solution fut dégagée par la jurisprudence, notamment par la décision Etievre du 5 décembre 1984<sup>507</sup> pour éviter qu'un rappel, par exemple ayant pour objet de remettre en cause l'évaluation des stocks, aboutisse à la constatation d'un revenu distribué alors qu'aucun désinvestissement ne puisse être mis en lumière<sup>508</sup>. Le même raisonnement peut s'appliquer aux charges calculées comme les amortissements par exemple.

***b) Les variations des comptes courants d'associés peuvent justifier l'existence de revenus distribués***

Le professeur Plagnet étend son étude<sup>509</sup> aux comptes courants d'associés. Il constate que les sommes portées au crédit du compte courant d'associé constituent des distributions. L'augmentation du compte courant au crédit, au sens des écritures comptables, correspond pour l'intéressé à l'accroissement de sa créance sur la société, et pour cette dernière à la constatation d'une dette vis-à-vis de son associé. Bien évidemment, cette qualification ne peut intervenir que si aucune autre précision n'est donnée. Ainsi un associé laissant en compte dans

---

*résorbé un déficit déclaré, et n'a pas, de ce fait, été retenu pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés, ne peut donner lieu à imposition, au niveau des bénéficiaires de la somme versée ou de l'avantage en nature accordé, sur le fondement des articles 109-1-1° et 110* » : note Jean-Luc Pierre sous CE 3e et 8e ss-s., 30 mars 2009, *Cuvilo*, *JurisData* 2009-081467 ; *DF* 30-35/2009 ; voir également Patrick Serlouten, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz 2008 7e éd. n°500 ; CE 7e ss-s., 6 décembre 1965, n°47850 et 54363, *DF* 1966 n°8 doctrine P.26, concl. M Poussière ; Cyrille.David, Olivier Fouquet, Bernard Plagnet, Pierre-François Racine, *Les GAJF*, Dalloz 2003 4e éd. thème 39.

507-CE plénière, 5 décembre 1984, n°46962, *RJF* 2/85 n°251, concl. Marie-Aimée Latournerie.

508-Ou encore CE 29 septembre 1989, n°73304, *Venutolo*, *RJF* 11/89 n°1227.

509-Bernard Plagnet, *Jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués*, étude, *BF* 12/05, précitée.

la société la rémunération régulièrement déduite des résultats de la société et imposée à son nom ne pourrait se voir imposer une seconde fois au titre des revenus distribués parce que son compte courant a augmenté.

Il est vrai que généralement, l'augmentation du compte courant d'un associé ne peut avoir d'autres raisons que l'octroi d'un avantage pour ce dernier dont il convient de préciser la nature. Au-delà d'une qualification juridique, le droit fiscal permet d'imposer directement cette somme, en application de l'article 109 1 2°.

En réalité, la question est plus complexe. Il ne semble pas exister de règles juridiquement établies. Les solutions semblent liées aux circonstances de fait.

Selon le Conseil d'État, les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. La solution est fixée depuis l'arrêt Chaillier de 1991<sup>510</sup>. Suite à un examen de situation fiscale, (VASFE à l'époque des faits), ont été taxées diverses sommes au nom du contribuable. Une première série de versements concerne des versements en espèces, effectués sur les comptes de l'intéressé. Une seconde série concerne des versements effectués directement par la société sur le compte bancaire de l'intéressé, ainsi que des sommes inscrites au crédit de ses comptes courants. L'administration avait taxé la seconde catégorie de versements sous la rubrique des revenus d'origine indéterminée de l'article 92 du CGI. L'imposition de la première catégorie de versements au titre des revenus indéterminés dans le cadre d'une taxation d'office ne posait pas de difficultés. Il n'en va pas de même de la taxation de la seconde série de versements au titre des revenus indéterminés.

Le Conseil d'État juge qu'en application des articles 109-1 1° et 2°, les sommes provenant de cette seconde catégorie de versements devaient être soumises à l'imposition dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières. Dans ces conditions, le Conseil d'État est contraint de dégrever les rappels portant sur cette seconde catégorie. En effet, l'administration commet une erreur en taxant ces sommes dans une catégorie erronée, et la haute juridiction s'interdit d'effectuer d'office une substitution de base légale<sup>511</sup>.

510-CE 8e et 9e ss-s., 10 juillet 1991, n°66976, *Chaillier*, concl. Jacques Arrighi de Casanova, *DF* 46-47/1991 comm. 2235 ; *RJF* 10/91 n°904.

511-Le commissaire du gouvernement Jacques Arrighi de Casanova s'exprimait ainsi : « *il nous paraît clair qu'une somme virée par une société, sans contrepartie, au crédit du compte courant de son P.D.G et principal actionnaire a, si elle est imposable, le caractère d'un revenu de capitaux mobiliers en application de l'article 109-1-2°. Ce texte range, en effet, dans cette catégorie, toutes les sommes mises à la disposition*

Le Conseil d'État va encore plus loin dans la décision Debarle du 25 avril 2003<sup>512</sup>. Le Conseil d'État taxe dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé, sans même d'ailleurs, dans l'arrêt, mentionner la référence au texte du code<sup>513</sup>.

Dans le même esprit, la décision Mikutajcis du 29 novembre 2002<sup>514</sup> juge que doit être taxée comme revenu de capitaux mobiliers, une somme inscrite au crédit du compte courant de l'associé et provenant du compte de TVA collectée, dont le crédit était annulé par virement au crédit du compte courant d'associé. Il est vrai que l'opération est particulièrement osée et scabreuse : il faut oser en effet annuler le compte de TVA collectée en le virant à son compte d'associé, pour aller encore prélever des sommes sur ce compte ! Évidemment, les rappels ont été assortis de pénalités de mauvaise foi. Cependant, les textes fiscaux sont mis à rude contribution pour parvenir à cette solution<sup>515</sup>.

Le calcul de la masse des revenus distribués est donc relativement complexe. Il s'articule clairement autour de notions comptables, indépendamment de toute justification juridique. Il est donc d'abord procédé par calcul d'une masse de revenus distribués, en comparant des variations d'actif.

Mais, ce qui est encore plus surprenant, c'est que, dans l'affaire Mikutajcis, aucune variation

---

*des associés et non prélevées sur les bénéficiaires. (...) Il en va différemment que s'il existe une contrepartie telle, qu'une avance ou un apport antérieur à la société, (...) ou si s'agissant du P.D.G, elles ont un lien avec les fonctions exercées sans atteindre un montant excessif, auquel cas elles ont le caractère de salaires ».*

512-CE 8e et 3e ss-s., 25 avril 2003, n°236067, Debarle, R/JF 7/03 n°904, concl. Gilles Bachelier, BDCF 7/03 n°100.

513-Le Conseil d'État juge en effet que, « *considérant en premier lieu que les sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé ont, sauf preuve contraire apportée par l'associé titulaire du compte, le caractère de revenus et ne sont alors imposables que dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ; que, par suite, l'administration n'était pas en droit de les imposer dans la catégorie des revenus d'origine indéterminée ;* ». Le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier allait même jusqu'à énoncer que « *cependant, même si les sommes en cause proviennent de versements en espèces au crédit du compte courant du contribuable ouvert dans la société, ces versements sont réputés provenir de la société* ».

514-CE 8e et 3e ss-s., 29 novembre 2002, n°228367, Mikutajcis, R/JF 2/03 n°178.

515-Le Conseil d'État rappelle l'ensemble du fonctionnement des revenus distribués. Il reprend la définition du calcul de la masse des revenus distribués telle que nous l'avons vu précédemment, par comparaison des bilans de la période et la période précédente, et rappelle les dispositions des articles de l'annexe II au CGI : « *que pour l'application de ces dispositions, l'article 41 de l'annexe II au même code prévoit : il est procédé à la comparaison du total des postes de capital, de réserves et de résultats figurant au bilan à la clôture de la période précédente (...) ; que l'article 42 de la même annexe dispose : si la période d'imposition est bénéficiaire, la masse des revenus distribués est constituée selon le cas par : l'excédent du bénéfice sur l'accroissement résultant de la comparaison prévue à l'article 41 ; le total du bénéfice et de la diminution résultant de ladite comparaison. Si la période d'imposition est déficitaire, la masse des revenus distribués correspond à l'excédent de la diminution résultant de la comparaison prévue à l'article 41 sur la perte. La masse des revenus distribués ainsi déterminée est augmentée, s'il y a lieu, des sommes mises à la disposition des associés, actionnaire ou porteurs de parts et réputées imposables en vertu du 2° du 1 de l'article 109 et de b et c de l'article 111 du CGI* ».

d'actif ne peut être dégagée, puisqu'il s'agit de virement entre comptes, notamment l'annulation du compte de TVA collectée. La Haute Juridiction procède donc en interprétant largement l'article 109-1 2°, et la notion de sommes mises à la disposition d'associés<sup>516</sup>.

Il faut donc constater qu'il n'existe pas à cet endroit une rigueur juridique parfaite. Nous comprenons que ce qui sort doit être imposé. Cependant, l'inscription au crédit d'un compte courant ne sort pas, même s'il existe une présomption de mise à disposition de l'associé. Et le même raisonnement parvient à imposer ce qui rentre, telle l'affaire Debarle, dans ce qui semble n'être que le retour dans la société de détournements commis par l'associé. Si le sens commun comprend qu'un avantage indu puisse être imposé au nom du bénéficiaire, maître d'une affaire, le juriste reste interpellé quant au raisonnement suivi pour parvenir à la solution.

*c) L'incompréhensible taxation au titre des revenus distribués des délégations de créances*

La jurisprudence va même jusqu'à imposer une délégation de créance, exclusive de toute variation d'actif, au titre des revenus distribués. Dans l'arrêt Alaux du 20 mars 1989<sup>517</sup>, le Conseil d'État juge en effet qu'une délégation de créance manifestée par le changement de titulaire d'un compte courant d'associé emporte distribution des sommes en cause. La Haute Juridiction se fonde sur une interprétation très extensive des articles 109-1 1° et 2°, s'affranchissant clairement de l'exigence d'un prélèvement sur les bénéfices de la société, pour ne considérer que la mise à disposition au profit de l'associé<sup>518</sup>.

---

516-Le Conseil d'État le constate : « *considérant qu'il résulte de ces dispositions que les sommes qu'une société a effectivement allouées à des associés au cours de l'exercice doivent être regardées comme des sommes non prélevées sur les bénéfices au sens du 2° du 1 de l'article 109 alors même que leur allocation n'a pas affecté l'actif net de la personne morale* ».

517-CE 9e et 8e ss-s., 20 mars 1989, n°63562-63563, *Alaux*, *RJF* 5/89 n°569 ; *DF* 51/1989 comm. 2418.

518-Dans cette affaire, la société Jacques Val avait inscrit au passif de son bilan de l'exercice clos en 1975 une dette envers la mère du gérant, laquelle avait vendu, pour cette somme, divers matériels à la société. A la clôture de l'exercice 1976, les écritures comptables de la société ne mentionnent plus cette dette, tandis qu'une somme d'un même montant était inscrite au compte courant d'associé du gérant, Monsieur Alaux. L'administration considère que cette somme constitue pour le gérant monsieur Alaux un revenu distribué.

Le Conseil d'État confirme le rappel, en notant que les formalités de la cession de créance prévues par l'article 1690 du code civil n'ont pas été respectées.

Cependant, le Conseil d'État semble embarrassé dans sa motivation : « *considérant il est vrai, que M. Alaux allègue que l'imposition mise à sa charge ne peut trouver sa base légale dans les dispositions du 2° du 1 de l'article 109 du CGI dès lors que la distribution litigieuse n'a pas affecté les résultats imposables à l'impôt sur les sociétés de la société Jacques Val ; qu'il résulte toutefois de la combinaison des dispositions déjà citées du 2° du 1 de l'article 109 et de celles du 1° du 1 du même article (...) que lorsque, comme en l'espèce, il n'a pas été établi d'impôt sur les sociétés à la charge de la personne morale à raison de sommes qu'elle a effectivement allouées à des associés au cours de l'exercice, ces sommes entrent dans la catégorie des sommes non prélevées sur les bénéfices, visées au 2° du 1 de l'article 109 ; que le moyen sus-analysé de M. Alaux doit donc être écarté ;* »

La cohérence de l'analyse ne saute pas aux yeux. Le Conseil d'État dépasse l'obstacle de la détermination de la masse des revenus distribués par le calcul de la variation d'actif net, en posant que les sommes en cause ne sont pas prélevées sur les bénéficiaires, ce qui est le cas, et donc ressortissent de l'article 109-1-2°, ce qui suppose démontré que ces sommes sont mises à la disposition de l'associé concerné.

On peut affirmer que ces sommes sont mises à la disposition de M Alaux. Il le plaide d'ailleurs, lorsqu'il soutient qu'elles résultent d'une donation de la créance, détenue par sa mère sur la société, ce qui procède d'une délégation imparfaite. Mais ce n'est pas la société qui met la somme à la disposition de l'associé, mais bien sa mère en l'occurrence. Le Conseil d'État glisse sur cette difficulté. On constate à cet endroit une dangereuse dérive, puisque toutes les délégations de créances peuvent aboutir à cette remise en cause, et à la taxation d'un revenu distribué. Le fisc touche il est vrai, une opération imposable. Ici, il s'agit d'une donation entre la mère et son fils. Faut-il pour « imposer à tous les coups », prendre autant de liberté ? Cette analyse a cependant été confirmée ultérieurement.

Dans l'affaire Audit conseil international du 25 octobre 2002<sup>519</sup>, un compte fournisseur (au crédit du bilan par conséquent) est annulé par virement aux comptes des associés (crédités par conséquent). Juridiquement, l'opération s'analyse en une délégation, la société déléguant les associés dans le paiement du fournisseur. Parallèlement dans les écritures du fournisseur, société contrôlée également par les mêmes associés, la créance (au débit) est annulée par les dettes de rémunérations dues par cette société aux associés en cause. L'administration considère que la disparition de la dette fournisseur dans la société s'analyse en un abandon de créance, dégageant en application de l'article 38-2 du CGI, un profit, lequel est imposé au nom de la société. Cependant, l'arrêt n'aborde pas la question du revenu distribué, et nous ne pouvons pas en tirer de conclusion sur ce point. Mais la Haute Juridiction confirme bien son analyse de la délégation de créance.

La solution de l'arrêt Alaux est pourtant confirmée. On la retrouve dans deux arrêts récents de la Cour Administrative d'Appel de Nancy et de Paris<sup>520</sup>. Dans les deux cas, la Cour reprend la jurisprudence Alaux, pour considérer que la dette éteinte par le jeu de la délégation constitue un revenu distribué malgré l'apparition d'une dette au profit d'un tiers, substitué.

Ainsi, dans l'affaire jugée par la Cour Administrative de Nancy, une société civile, imposée à

---

519-CE 10e et 9e ss-s., 25 octobre 2002, n°223292, *Audit Conseil International*, RJF 1/2003 n°11.

520-Caa Nancy, 2e ch., 29 mai 2008, n°07NC00199, inédit, *Marchand* ; Caa Paris 9e ch., inédit, 10 février 2011, n°09PA02601, *Dumas*, décisions publiées par Lexisnexis.

l'impôt sur les sociétés a consenti une avance à une société civile imposée comme société de personnes. L'administration considère qu'il s'agit d'un revenu distribué, taxable entre les mains de l'associé (nous verrons plus tard la problématique spécifique à ce cas). Pour combattre le redressement, la société invoque le fait que la société soumise à l'IS aurait payé pour le compte de la société de personnes, une dette auprès d'un fournisseur, réalisant ainsi une délégation de créance par substitution de débiteurs, au sens de l'article 1275 du code civil. La Cour refuse l'argumentation, et juge que l'opération constitue un revenu occulte pour l'associé personne physique<sup>521</sup>.

Là encore, la justification du redressement peine à être établie. S'il y a délégation imparfaite, au sens de l'article 1275 du code civil, la dette d'origine demeure. Comment peut-elle être considérée comme éteinte pour justifier une distribution ? En outre, quelle pièce faut-il apporter comme justification, dès lors que la délégation n'oblige pas à respecter le formalisme de l'article 1690 du code civil ? La délégation emporte transfert de débiteurs et non transfert de créance<sup>522</sup>. Il est vrai cependant, que le dossier semblait manquer cruellement du moindre début de preuve de l'opération, et notamment aucun document provenant du fournisseur délégataire n'était produit ... Dans ces conditions, la Cour qualifie l'opération en distribution occulte au sens des dispositions de l'article 111 c, appliquant ainsi la jurisprudence Thérond de 2001 précitée.

La Cour administrative d'appel de Paris juge de la même façon en 2011. Une société d'expertise comptable comptabilisait des dettes importantes de fournisseurs. Ces dettes disparaissent et sont remplacées par des crédits identiques dans les comptes courants d'un associé. L'administration taxe les sommes comme revenus distribués, sans autre précision semble-t-il. En tout cas, la Cour qui confirme le rappel, ne donne pas de précision de texte, se contentant de mentionner qu'il s'agit de revenus distribués<sup>523</sup>.

---

521-Considérant « que si la dette de la SCI Élodie [la société de personnes] a été payée par la SCI Les Bleuets [la société soumise à l'IS], la réalité de cette subrogation ou de cette substitution de créanciers n'est pas établie par la seule production de pièces comptables et l'éventuel transfert de créances ; que, par suite, l'avantage octroyé par la SCI Les Bleuets doit être qualifié de libéralité présentant le caractère d'un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précitées du c) de l'article 111 du code général des impôts, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet apparent et l'identité des parties intéressées, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause ; ». La libéralité en cause est imposée au nom de l'associé personne physique de la société Élodie.

522-Voir sur ce point *JCP Civil Code* art. 1271 à 1281, le fascicule 40 rédigé par le professeur Simler, et notamment au n°28 l'arrêt cité Cass req. 24 juillet 1889, *DP* 1889, 1, p. 395 ; *S.* 1882, 1 p. 297.

523- « Considérant que les requérants font valoir que ces écritures ont été effectuées dans le cadre d'accords de compensation conclus entre plusieurs sociétés du même groupe pour le traitement de leurs créances et dette



Là encore, nous comprenons que l'absence totale de tout début de preuve laisse planer un doute sérieux sur la réalité de l'opération. Il aurait fallu que les parties présentent au moins des documents datés et signés ! Cependant, le raisonnement juridique laisse sur la faim le lecteur. Car que deviennent les dettes d'origine, celles payées par le délégué ? Ou faut-il supposer qu'elles n'existaient pas, ou n'avaient pas de réalité ? Ou ont été payées dans des conditions contestables ? Tout cela reste flou, jusqu'à l'absence de visa d'un texte spécifique relatif aux distributions. Faut-il considérer qu'il s'agit de sommes visées par l'article 109-1-2°, mises à la disposition d'un associé et non prélevées sur les bénéficiaires ? Ou bien de l'article 111 a, concernant les sommes mises à disposition des associés, à titre d'avance, prêts ou acomptes ? Les conséquences ne sont pas les mêmes, l'article 111 a, permettant, en cas de remboursement, d'obtenir la décharge des impositions.

*d) L'incompréhensible prise en compte de la délégation de créances dans la situation d'un dirigeant empruntant pour le compte de sa société*

Nous venons de constater que la délégation de créances peut aboutir à la taxation d'un revenu distribué. Or dans certaines situations, la même justification est utilisée, à l'inverse, pour éviter la taxation d'un revenu distribué. Nous rencontrons cette situation dans le cas des emprunts souscrits par un dirigeant de société, pour le compte de la société.

Il peut arriver dans certaines circonstances, probablement liées à la fragilité financière de la société, que le dirigeant de celle-ci, généralement associé principal, soit contraint de souscrire directement, sur sa personne physique, l'emprunt nécessaire pour alimenter la trésorerie de la société. Ce système est beaucoup plus sécurisé pour le banquier, par rapport à l'engagement de caution, puisque la personne physique est directement débitrice de l'emprunt au lieu et place de la société dont la solidité financière est douteuse. L'opération s'analyse alors en une avance financière consentie par l'associé à la société, et rejoint donc le régime des comptes courants d'associés. Tout va bien jusque-là, mais le problème devient complexe au moment de rembourser l'emprunt. L'associé dirigeant emprunteur doit faire face sur ses deniers personnels au remboursement. Or, la trésorerie est bien utilisée par la société. Peut-il donc faire régler les

---

*réciproques, qui n'entraînaient pas de transferts de créances soumis aux formalités de l'article 1690 du code civil, mais reposaient sur la technique juridique de la délégation imparfaite de paiement ; que, toutefois, les pièces produites par les requérants, qui ne font que retracer les écritures comptables de différentes sociétés sans comporter aucune clause contractuelle sur lesquelles elles se seraient accordées et ne sont ni signées par les sociétés qui auraient été parties à l'accord ni datées, n'apportent pas la preuve de l'existence des conventions invoquées ; qu'elles ne sont par suite pas de nature à justifier l'inscription des sommes en cause au crédit du compte courant de M. A, qui, dès lors, constituent, comme le fait valoir l'administration, des revenus distribués à l'intéressé par la société ECF »*

échéances de l'emprunt par la société, laquelle supportera de ce fait la charge des intérêts de l'emprunt ?

A priori sur le plan juridique, rien ne l'interdit, à condition que la convention, qui relève manifestement du régime des conventions réglementées, soit régulièrement autorisée et approuvée. En effet, la société ne s'appauvrit pas au profit du patrimoine d'un associé, dès lors que la trésorerie de l'emprunt est bien utilisée par la société.

Sur le plan fiscal, la solution est moins évidente. En effet, nous sommes confrontés aux règles des rémunérations d'avances, ou comptes courants, définies aux articles 39 et 212 du CGI<sup>524</sup>. L'administration avait pris une position stricte sur la question des prêts souscrits par un associé dirigeant et laissé à la disposition de la société, dans une réponse Bernard<sup>525</sup>. L'administration considère en effet qu'il n'est pas possible d'outrepasser les règles limitant la déductibilité des intérêts versés aux dirigeants. Cette position a été confirmée par l'administration dans une réponse Türk, dans l'hypothèse où une entreprise entendait se prévaloir de la technique de la délégation imparfaite pour transmettre à la société l'obligation de remboursement du prêt en intérêts et en capital<sup>526</sup>.

La jurisprudence a rapidement pris une position plus nuancée, en regardant l'opération au travers du prisme de l'acte anormal de gestion. Dans une affaire jugée en 1984<sup>527</sup>, le Conseil d'État, contrairement aux conclusions de son commissaire du gouvernement, avait admis la déduction des intérêts payés par la société pour différents emprunts souscrits par le dirigeant pour assurer le financement d'opérations de promotion immobilière de la société. Dans ces

---

524-Ces textes limitent la déductibilité des rémunérations versées en contrepartie d'avances d'associés à un taux plafonné fixé annuellement, et à la condition de la libération préalable du capital. L'article 212 ancien prévoyait en outre une limitation des rémunérations à celles produites par une somme maximale égale à une fois et demie les capitaux propres de la société. Cette règle a disparu depuis la mise en place des limitations propres aux entreprises liées prévues par l'article 212 nouveau, qui ne reprend plus la limitation applicable aux associés, personnes physiques, pour ne la reprendre qu'au niveau des entreprises liées, avec d'autres règles destinées à combattre les effets de la « sous-capitalisation »

525-Rép. Min. n°42715 à M. Bernard *JOAN* Q 18 mai 1981 p.2095 ; *DF* 1981 n°29 comm. 1478. L'administration considérait que pour l'application des limites de déduction visés aux articles 39 et 212 du Code, « il convient de s'en tenir à la seule qualité de la personne envers laquelle la société est juridiquement débitrice ». Pour l'administration fiscale, en conséquence, « la société n'a, en droit de dette qu'à l'égard de son dirigeant, et seul celui-ci se trouve engagé à l'égard de l'établissement financier, et cela alors même qu'en pratique les intérêts dus à cet établissement lui seraient directement réglés par la société ».

526-Réponse Türk *JOAN*, 20 janvier 1994 p.120 ; *DF* 1994 n°15 comm. 712. Rappelons que la délégation visée par l'article 1275 du code civil, permet à un débiteur de donner au créancier un autre débiteur. Faite sans l'accord du créancier, elle n'opère pas novation. Elle est dite « imparfaite », la première créance subsistant, le créancier ayant alors deux débiteurs solidaires. La délégation consiste dans l'opération qui nous concerne, à donner au banquier prêteur, la société comme second débiteur. Mais la créance du banquier sur l'associé emprunteur demeure.

527-CE 6 février 1984, n°20325, *DF* 1984 n°26 comm. 1252 concl. Olivier Fouquet.

conditions, l'associé ne pouvait être imposé sur le montant d'un revenu distribué égal au montant des intérêts pris en charge directement par la société<sup>528</sup>. L'analyse de la décision est intéressante, car elle montre que l'administration s'était simplement positionnée sur la non-déductibilité des intérêts sur le fondement de l'acte anormal de gestion, sans viser les dispositions spécifiques aux avances d'associés visées aux articles 39 1 3° et 212 du CGI.

Jusqu'à présent, les décisions ne parlaient pas des limitations prévues par les articles 39 et 212. La décision Serimmo du Conseil d'État du 27 février 1989 aborde ce point<sup>529</sup>. Il s'agissait d'une société mère ayant contracté un emprunt dont le montant a été mis à disposition de sa filiale, laquelle remboursait le montant des intérêts versées par la mère à la banque. Cette déduction a été remise en cause sur le fondement de l'article 39-1 3° du CGI qui limite le taux de rémunération des avances faites par un associé. La Haute Juridiction rejette la contestation et confirme la position de l'administration fiscale<sup>530</sup>. La société avait bien essayé de plaider qu'elle ne pouvait demander à sa filiale un montant d'intérêts inférieur au taux du marché sans créer ainsi un acte anormal : cette circonstance est jugée indifférente et comme ne pouvant s'opposer à la mécanique de l'article 39-1 3°.

Mais quel est le sort alors réservé aux intérêts non déductibles dans les écritures de la société bénéficiaire de l'avance ? Il faut tout d'abord, pour répondre, préciser le traitement fiscal des intérêts déductibles. En effet, ces intérêts sont versés à l'associé, qui les utilise pour rembourser le prêt contracté et mis à la disposition de la société. Ainsi, ces intérêts déduits de la société constituent donc pour l'intéressé qui les reçoit, un revenu de créance, dépôt, dont le régime est fixé par les articles 124 du CGI. Or, l'article 125 du CGI interdit toute déduction de charges<sup>531</sup>. Nous nous trouvons donc dans un cas exceptionnel, où l'impôt frappe un revenu brut, et où aucune charge n'est admise. Cette règle enfreint donc totalement la règle de l'article

---

528-« Considérant, qu'il résulte de l'instruction que les différents emprunts que M X. a contractés personnellement étaient destinés à assurer le financement de diverses opérations entreprises par la société X. à l'occasion de son activité de promoteur et que les fonds correspondant à ces divers emprunts ont été effectivement mis à la disposition de la société susmentionnée par M.X; que, dès lors, la prise en charge du montant des intérêts correspondant à ces emprunts n'a pas constitué pour la société X un acte anormal de gestion ; que, par suite, c'est à tort que l'administration a, sur le fondement des dispositions de l'article 111 du CGI, regardé le montant de ces intérêts, comme des bénéfices distribués, et les a rattachés, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, aux revenus déclarés par M.X au titre desdites années », id.

529-CE 7e et 9e ss-s., 27 février 1989, Serimmo, DF 1990 n°22 comm. 1071.

530-Considérant que « la double circonstance que les intérêts dont la société « Financière Dubois-Deschamps » était elle-même redevable aux banques du chef de ces emprunts auraient été supérieurs au taux limite prévu par les dispositions précitées du 1-3° de l'article 39 du code et que l'octroi par elle à sa filiale de conditions de prêt plus avantageuses aurait relevé, le cas échéant, d'une gestion anormale, ne saurait faire obstacle à l'application à la société « Serimmo », sa filiale, de la règle fixée par ces dispositions, selon laquelle les intérêts servis à un associé n'ont le caractère de charge déductible que dans la limite qu'il définit ». Id.

531-Article 125 : « Le revenu est déterminé par le montant brut des intérêts (...) désignés à l'article 124 »

13 du CGI qui dispose que le revenu est calculé sous déduction des dépenses effectuées pour l'acquisition et la conservation du revenu.

Cette situation apparaît tellement anormale, que l'administration elle-même, dans cette situation particulière, en a pris acte, et a pris des mesures de tempérament. Ainsi, l'administration dans ses instructions, admet la déduction du revenu mobilier, des intérêts versés par le dirigeant à la banque pour le compte de la société<sup>532</sup>.

Il n'empêche, cette exception montre que certains dogmes n'ont plus de justification avec l'évolution du droit positif. Ces mesures de limitations, voire d'interdiction de déduction des charges, pouvaient se comprendre en 1872, lorsqu'était créé pour la première fois un début d'impôt sur les revenus, limité pour des raisons politiques de l'époque aux seuls revenus mobiliers. Elles n'ont plus de justifications aujourd'hui, avec la généralisation et l'extension de l'imposition de la quasi-totalité des flux financiers.

A l'inverse, les intérêts non déductibles des résultats de la société, en application de l'article 39 1 3° et 212, constituent des revenus distribués. Cette solution résulte d'une interprétation des dispositions des articles 109-1 1° et 2°. Nous savons en effet que ces textes prévoient deux types de revenus distribués, ceux provenant de bénéfices non mis en réserves, ceux provenant en l'absence de bénéfices, de sommes mises à disposition des associés. Or, si l'on peut considérer que l'imposition soit justifiée en présence de bénéfices, la mise à disposition des associés pose interrogation pour justifier l'imposition en l'absence de bénéfices, surtout lorsque la société verse directement les intérêts en cause à l'organisme prêteur. Pour l'administration, cette situation qu'elle vise expressément n'empêche pas la taxation<sup>533</sup>.

Dans ces conditions, la situation extrême où pourrait se trouver l'associé ayant emprunté personnellement et mis l'emprunt à disposition de la société qui en assure la charge financière

532-Documentation administrative 5 I 3226 : l'administration admet, « *par exception à cette règle, qu'en cas de prêt consenti à une société par son dirigeant à l'aide de fonds empruntés par ce dernier, les intérêts versés à l'organisme prêteur, soit par le dirigeant lui-même, soit directement par la société pour le compte de ce dernier, soient déduits du montant des intérêts reçus par l'intéressé à raison de sa créance sur son entreprise et qu'il est tenu de déclarer dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers pour l'assiette de l'impôt sur le revenu. Cette déduction n'est bien entendu admise que si les fonds empruntés ont été mis en totalité et immédiatement à la disposition exclusive de la société qu'il administre. Cette exception est toutefois limitée à la seule compensation d'intérêts égaux. Ainsi lorsque les intérêts dus à la banque au titre du prêt personnel du dirigeant excèdent ceux reçus par ce dernier de son entreprise, cet excédent ne constitue pas un déficit déductible des autres revenus de la catégorie ou du revenu global du dirigeant (RM à M. Bourgeois, JO, AN du 23 août, 1975, p. 5737 et RM à M. Médecin, JO, AN du 4 février 1985, p. 445). Cette mesure s'applique, dans les mêmes conditions, lorsque les fonds mis à la disposition d'une société proviennent d'un prêt consenti par un établissement de crédit à un associé qui n'est pas dirigeant de cette société (RM à M. Morisset, JO, Débats, AN du 17 mars 1997, p. 1360).* »

533-Doc. adm. 4 J 1213 n°3, 1er nov.1995.

serait la suivante :

- la charge financière supportée par la société pour le remboursement d'un emprunt contracté par un associé, mais dont elle dispose, est déductible sur le principe, ne constituant pas un acte anormal. Mais cette déduction est limitée par les articles 39-1 3° et 212 ;

- l'associé est imposé sur le montant des intérêts admis dans les charges déductibles, sur le fondement des articles 124 et 125, ces intérêts constituant pour lui des revenus de créance. Ces intérêts sont imposables sur leur montant brut.

- pour la fraction non déductible des résultats de la société, l'associé est imposé, cette fois-ci dans la catégorie des revenus mobiliers de l'article 109, sans bénéfice des abattements prévus pour les distributions régulières. En vertu du dogme de la non-déductibilité des charges sur les revenus mobiliers, il ne peut bien évidemment pas déduire les intérêts versés à la banque.

Ainsi, le mécanisme fiscal aboutirait à une perversion totale : les difficultés financières conduisant à la souscription d'un emprunt directement sur la personne du dirigeant pour les besoins de la société, sont multipliées de façon exponentielle par une fiscalisation des intérêts versés à la banque au titre des revenus mobiliers, pour leur montant brut.

C'est dans ce contexte qu'intervient l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris en date du 17 mai 2006, Lescure<sup>534</sup>. Le requérant, Monsieur Lescure, détenant la quasi-totalité des actions d'une société Lescure, contracte un emprunt dont le produit est mis à la disposition de la société, laquelle paie directement les intérêts à la banque prêteuse. L'administration rejette la déduction de la partie des intérêts excédant les limites fixées par les articles 39-1 3° et 212 1° du CGI. Elle admet, conformément à la doctrine exprimée dans ses instructions précitées, de ne pas imposer les revenus de créances selon l'article 124 du CGI, admettant implicitement la déduction des intérêts versés à la banque par l'associé à concurrence de ces revenus de créances. L'arrêt n'aborde pas ce point. Les intérêts non déductibles sont imposés entre les mains de M. Lescure comme des revenus mobiliers sur le fondement de l'article 109-1.

La Cour admet la réclamation de M. Lescure, et annule donc le rappel. Elle note que l'emprunt contracté par l'associé l'a été pour satisfaire aux besoins de financement de la société, et que la totalité du produit de l'emprunt a été versé à la société qui a ensuite assumé la charge des intérêts correspondants, en les payant d'ailleurs directement à l'établissement prêteur. La Cour juge alors « *que ne trouvent pas à s'appliquer à une telle situation les dispositions précitées*

---

534-Caa Paris, 2e ch., n°03PA03906, 17 mai 2006, *Lescure*, *DF* 6/2007, comm. 167, note Alain-François Gagneur.

*du Code général des impôts qui limitent la déduction des intérêts versés aux associés à raison des sommes qu'ils laissent ou mettent à la disposition de la société ».*

La justification de la décision par la Cour nous laisse perplexe. Qu'est-ce qui motive le fait que les dispositions ne trouvent pas à s'appliquer à la situation présente ? S'agit-il d'une affirmation prétorienne ou s'appuie-t-elle sur une argumentation précise ? La Cour considère-t-elle implicitement qu'il a été opéré une délégation de créance, au terme de laquelle existerait une obligation directe entre la banque et la société ? L'arrêt ne nous permet pas d'approfondir. Cependant, le Conseil d'État a été saisi comme juge de cassation, et il rend un arrêt le 28 mars 2008, Lescure<sup>535</sup>, en confirmant l'arrêt de la Cour d'appel. Le Conseil d'État ne parle pas expressément de délégation de créance, mais le principe y est exprimé<sup>536</sup>. Les conclusions du commissaire du gouvernement<sup>537</sup> permettent de mieux apprécier le revirement important de jurisprudence que le Conseil d'État réalise par cette décision. Le commissaire du gouvernement commence par interpeller la Haute Juridiction sur l'incohérence résultant de sa jurisprudence antérieure, et notamment d'un arrêt Arnoult du 26 novembre 1984<sup>538</sup>, ayant admis la déduction des intérêts servis par la société pour un prêt contracté par l'associé et mis à sa disposition, pour le seul montant fixé dans les limites admises par les articles 39-1 3° et 212 1°. Il relève en effet, que, comme nous le soulignons, la logique du « *transit entre les mains du dirigeant* » un instant de raison, des intérêts payés à la banque par la société, aurait dû conduire à taxer la totalité des sommes entre les mains du dirigeant comme revenus de créances. Le Commissaire indique en effet, que « *ces intérêts devraient en effet s'analyser comme des revenus de créance tant qu'ils sont déductibles des charges de la société puis, au-delà, comme des revenus distribués* ». Qu'ils soient considérés comme des revenus de créance ou comme des revenus distribués, « *ces intérêts réputés versés par la société au dirigeant pour être immédiatement reversés à la banque devraient être imposés pour leur montant brut. C'est en effet ce qui résulte des dispositions combinées des articles 124 et 125 s'agissant des*

---

535-CE, 10e et 9e ss-s., 28 mars 2008, n°295735, Lescure, concl. Claire Landais, note A. De Bissy, *DF* 19/2008 comm. 314.

536-Considérant « *que la SA établissements Lescure a effectué auprès de la banque les remboursements afférents à l'emprunt et, de ce fait, est devenue directement la débitrice de la banque ; qu'ainsi, les intérêts versés doivent être regardés comme rémunérant le prêt consenti par celle-ci, nonobstant la circonstance que les fonds ont été mis à la disposition de la société par M Lescure ; qu'en jugeant que, dans ces conditions, ne trouvent pas à s'appliquer les dispositions précitées du Code général des impôts qui limitent la déduction des intérêts versés aux associés à raison de sommes qu'ils laissent ou mette à la disposition de la société, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit* ». Id.

537-concl. Claire Landais, id.

538-CE 26 novembre 1984, n°29846, Arnoult, *DF* 1988 n°32-38 instr. 9534 ; *RJF* 1985 n°69.

*revenus de créance et de votre jurisprudence s'agissant des revenus distribués ».*

Le Commissaire du gouvernement propose alors au Conseil, d'abandonner cette jurisprudence et la théorie du « *transit instantané des sommes entre les mains du dirigeant* ». L'opération ainsi réalisée constitue en effet une délégation imparfaite, l'associé dirigeant donnant à son créancier, la banque, un autre débiteur, la société. Il existe toujours deux relations juridiques, l'une entre la banque et l'associé, l'autre entre la banque et la société. L'extinction de la seconde par les paiements effectués par la société emporte extinction de la première obligation.

Il faut donc effectuer un effort de raisonnement pour aboutir à la conclusion que c'est la seconde relation qui prime, celle entre la société et la banque, la première relation, entre l'associé et la banque, prenant une position accessoire. Le Conseil exprime cet effort de raisonnement en jugeant que, en remboursant la banque, la société était devenu directement débitrice de celle-ci. Ce n'est pas exactement la conclusion à tirer de la délégation, l'initiative venant, selon l'article 1275 du code civil, du débiteur primitif. Il n'en reste pas moins vrai que l'arrêt emporte revirement de jurisprudence. Il confirme que la société en prenant en charge les intérêts de l'emprunt souscrit pour son compte directement par l'associé constitue un acte normal de gestion, et que dans ces conditions, l'analyse fiscale de la charge doit s'apprécier directement entre la société et l'établissement prêteur, sans passer par les limitations propres aux relations entre l'associé et la société. La justification semble bien reposer sur la notion civiliste de délégation.

Faut-il considérer qu'il existe deux poids et deux mesures pour la délégation de créances ?

*e) La conception extensive des avantages occultes, soutenue par l'interprétation extensive de l'article 111 du CGI*

L'article 111 se présente comme un rattrapage de tout ce qui n'a pas été atteint par les dispositions précédentes<sup>539</sup>. Deux de ses dispositions sont plus remarquables : celles du a et du c.

---

539-Plus précisément, l'article 111 se présente dans son ensemble, et à première vue, comme un commentaire des dispositions précédentes et notamment de l'article 109. Il commence en effet ainsi : « *sont notamment considérés comme revenus distribués* : » et se poursuit par une énumération de 5 cas, les sommes mises à disposition d'associés, les sommes attribuées aux porteurs de parts bénéficiaires ou de fondateurs, les opérations occultes, la fraction des rémunérations non déductibles et des dépenses non déductible de l'impôt sur les sociétés. Mais, comme le souligne M. Maïa, les dispositions de l'article 111 du CGI ont reçu en jurisprudence une interprétation de nature à élargir la notion de distribution qui pouvait être limitée par les dispositions de l'article 109 : Jean Maïa, *Rémunération et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?* », chronique, *RJF* 5/01 p. 395.

L'article 111-a qualifie de revenus de valeurs mobilières, l'ensemble des rémunérations et avantages occultes<sup>540</sup>. Il constitue ainsi une base légale autonome de l'imposition des distributions.

Pour imposer « à tous les coups », il faut considérer le cas des comptes courants d'associés débiteurs. Or, la définition des revenus distribués considérée jusqu'à présente, est insuffisante dans ce contexte. L'article 111-a, en tant que tel, pose moins de difficultés juridiques que les dispositions que nous venons d'étudier. Les prêts ou avances à des associés peuvent prendre plusieurs formes, la plus évidente étant le compte courant débiteur. Rappelons toutefois que ces opérations sont normalement interdites par le droit des sociétés, sauf cas particuliers (groupes de sociétés notamment), et constitutives d'un délit. Cette disposition de l'article 111-a présente une particularité importante : le texte se poursuit en effet, par un alinéa prévoyant la possibilité pour le bénéficiaire d'obtenir le remboursement des impositions consécutives à ces distributions lorsqu'il apporte la preuve de leur remboursement à la société.

Une situation particulière mérite d'être signalée. Elle résulte d'un arrêt du 7 janvier 1985 du Conseil d'État<sup>541</sup>. Un contribuable avait bénéficié d'avances de sa société. L'administration a taxé ce compte courant débiteur en tant que revenu distribué au nom de l'intéressé. Mais elle avait également considéré que l'absence de prélèvement d'intérêts par la société sur le débiteur constituait un acte anormal de gestion. Elle a en conséquence, effectué un redressement dans la société du montant des intérêts théorique que l'avance aurait dû produire. Cette position a été sanctionnée. L'administration ne peut à la fois considérer que l'avance constitue un revenu distribué, entré par conséquent en possession du bénéficiaire, et considérer que cette avance est toujours à la disposition de la société qui aurait dû réclamer des intérêts. Le Conseil d'État a donc annulé le rappel concernant la distribution pour ne conserver que le rappel d'intérêts. Il aurait été possible de considérer que les intérêts non réclamés constituent à leur tour des distributions. Cependant, le fondement de l'imposition aurait alors été l'article 109-1 alinéa 1 ou 2 et non plus l'article 111-a.

L'article 111-c concerne l'imposition des rémunérations et avantages occultes. Son interprétation est large. Cette extension de l'interprétation des dispositions de l'article 111

---

<sup>540</sup>-L'article 111-a permet d'imposer dans la catégorie des revenus mobiliers, les « *sommes mises à la disposition des associés directement ou par personnes ou sociétés interposées à titre d'avance, de prêts ou d'acomptes* ». Ce texte résulte également de la réforme de 1948.

<sup>541</sup>-CE 7e et 8e ss-s., 7 janvier 1985, n°42.202, 42.203 et 42.263, concl. Olivier Fouquet, *DF* 25-1985 n°1183.



résulte notamment d'un arrêt de 1963<sup>542</sup>. Le champ d'application de l'article 111-c ainsi reconnu empiète donc sur celui des 1° et 2° de l'article 109-1 sans se confondre ni avec l'un, ni avec l'autre.

En pratique, les dispositions de l'article 111-c présentent l'avantage d'un maniement aisé. L'administration privilégie donc autant que possible l'application de cette disposition là où elle pourrait avec plus de difficultés de preuve appliquer celles de l'article 109-1. Il est même possible de rencontrer des décisions jurisprudentielles tranchant sans même préciser le fondement juridique invoqué. Nous l'avons vu précédemment dans la décision de la Cour Administrative d'Appel de Paris de 2011 citée précédemment. Les autres exemples ne manquent pas<sup>543</sup>.

L'article 111-c permet la taxation d'avantages consentis au personnel d'une société. Bien souvent d'ailleurs, le personnel concerné est constitué des dirigeants. Cette disposition permet de taxer des avantages complétant les rémunérations. Depuis une décision du 28 mai 1975<sup>544</sup>, le manquement à l'obligation de comptabilisation distincte des avantages peut être sanctionné à la fois par l'amende applicable à ce cas, mais également par la taxation de l'avantage ainsi non déclaré en tant que distribution occulte, même si la rémunération qui résulte après avantage reste non excessive. La mention des compléments de revenus accordés aux salariés et dirigeants dans la masse des frais généraux, sans individualisation, est assimilé par le juge à une dissimulation de l'avantage, ce qui entraîne la qualification d'avantage occulte. Ainsi, la notion d'avantage occulte va très loin. Il ne s'agit plus de quelque chose qui est caché au moyen de dissimulations complexes. Nous retrouvons le thème de « la lettre volée » d'Edgar Poe<sup>545</sup> : peut être considéré comme dissimulé quelque chose qui est présenté de façon ostensible, mais sous une forme qui n'en permet pas la perception immédiate. Tel est le cas des rémunérations et avantages non expressément déclarés sur les états ad hoc ou non mentionnés distinctement en comptabilité comme l'exige le code des impôts.

---

542-CE 14 juin 1963, n°59688, *Lebon* p.372. Le Conseil d'État y juge que « si l'article 110 du CGI dispose que, pour l'application de l'article 109-1-1°, les bénéficiaires s'entendent de ceux qui ont été retenus dans les bases de l'impôt sur les sociétés, cette disposition ne saurait empêcher que l'administration puisse, sur le fondement de l'article 111-c, regarder comme des bénéficiaires distribués, pour l'assiette de l'impôt applicable à ceux qui en ont bénéficié, les avantages occultes qui leur ont été consentis par la société, même si lesdits avantages ont en fait, échappé à l'impôt sur les sociétés ».

543-Par exemple, CE 7 octobre 1985, n°44915, *RJF* 12/85 n°1528, cité par Jean Maïa dans sa chronique précitée.

544-CE 28 mai 1975, n°94367, *RJF* 7-8/75 n°336.

545-Edgar Allan Poe : *La lettre volée (The purloined Letter)* 1844, traduction Charles Baudelaire, *Histoires extraordinaires*, 1856.

L'arrêt Le Diberder du 29 septembre 2000<sup>546</sup> donne une illustration de ces principes. L'intéressé avait bénéficié d'un appartement parisien mis à sa disposition par sa société. Un avantage en nature avait été comptabilisé. L'administration avait considéré que la valeur de cet avantage était minoré, et avait donc procédé à un redressement considéré comme distribué à l'intéressé, pour le supplément d'avantage. La haute juridiction annule la décision de la Cour qui confirmait le redressement, au motif que l'avantage en nature présentait du seul fait de sa sous-évaluation un caractère occulte justifiant l'imposition de la partie sous-évaluée dans la catégorie des RCM. En effet, selon la haute juridiction, « *il résulte de ces dispositions [celles de l'article 54 bis du CGI sur l'inscription en comptabilité des avantages en natures] qu'une société qui comptabilise les avantages en nature accordés à son personnel de façon explicite, respecte les dispositions précitées, alors même qu'ils auraient été inscrits pour une valeur inférieure à leur valeur réelle* ».

Cependant, le Conseil d'État confirme l'imposition par un autre raisonnement. La haute juridiction, saisie du fond du litige, constate que la société ne comptabilisait pas explicitement l'avantage en nature, contrairement aux exigences découlant des dispositions de l'article 54 bis du CGI. Elle constate également l'absence de mention de l'avantage sur le relevé nominatif que la société aurait dû fournir à l'appui des déclarations de ses résultats en application de l'article 54 quater du même Code, ce qui lui permet de confirmer l'imposition<sup>547</sup>.

Le Conseil d'État fixe ainsi des limites, mais relativement larges. En effet, la simple minoration de l'avantage régulièrement inscrit en comptabilité et déclaré ne suffit pas à déclencher l'application de l'article 111-c et de qualifier l'avantage d'occulte. La haute juridiction exige une omission dans la déclaration ou la comptabilisation. Ce n'est pas la partie minorée d'un avantage déclaré qui le rend occulte, c'est l'absence de déclaration d'un avantage. Cette limite est relativement ténue : l'administration conserve le droit de réintégrer dans les charges celles correspondant à un avantage non comptabilisé de manière distincte. Elle dégage ainsi un bénéfice qui peut être imposé selon l'article 109-1, dans ses deux alinéas.

Un autre affaire, l'arrêt Théron, dans lequel était énoncée dans les conclusions du commissaire du gouvernement, l'idée « *d'imposer à tous les coups* », permet au conseil d'État

---

546-CE 8e et 3e ss-s., 29 septembre 2000, n°198325, *Le Diberder*, RJJ 12/000 n°1457.

547-Le Conseil d'État juge « *que par suite, du fait de son absence de déclaration explicite, cet avantage présentait un caractère occulte au sens des dispositions du c° de l'article 111 du CGI, sans qu'il y ait lieu de rechercher si l'avantage dont a bénéficié M Le Diberder a eu pour effet de porter la rémunération globale de l'intéressé à un niveau excessif* ».

de préciser cette notion<sup>548</sup>. Nous nous trouvons dans une configuration semblable à l'arrêt Le Diberder précédent : dans l'affaire Thérond, il était reproché à l'intéressé, propriétaire de titres de presse renommés, d'avoir vendu les titres de la société qu'il possédait à un prix majoré. L'administration avait alors qualifié la majoration qu'elle avait appréciée, d'avantage occulte accordé à l'intéressé, et taxé ce dernier dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers de la valeur de cet avantage occulte.

La Cour administrative d'appel avait annulé ce rappel, considérant que l'opération de cession de titres était suffisamment précisée dans la comptabilité, qu'il s'agisse de la nature des titres mouvementés, de leur prix ou de la qualité du cédant, pour qu'une majoration du prix ne puisse être qualifiée d'avantage occulte. La Cour appliquait en quelque sorte la jurisprudence Le Diberder.

Le Conseil d'État annule la décision. Allant au-delà de la décision Le Diberder, la haute juridiction considère que l'avantage constitue une libéralité, qui, elle, n'apparaît pas dans les comptes. Cette fiction du raisonnement permet l'imposition sur le fondement de l'article 111-c<sup>549</sup>. M. Thérond sera cependant entendu, mais parce que la Cour, suivie par le Conseil d'État, a considéré qu'il n'existait pas de majoration du prix de cession des titres cédés par ce dernier.

#### *f) Une bien curieuse solution*

Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Douai le 5 octobre 2004 Mesi<sup>550</sup>, présente, dans

---

548-CE section, 28 février 2001, n°199295, *Thérond*, DF 26-2001 n°592, concl. Gilles Bachelier, citées précédemment.

549-« *Considérant qu'en cas d'acquisition par une société à un prix que les parties ont délibérément majoré par rapport à la valeur vénale de l'objet de la transaction, ou, s'il s'agit d'une vente, délibérément minoré, sans que cet écart de prix comporte de contrepartie, l'avantage ainsi octroyé doit être requalifié comme une libéralité représentant un avantage occulte constitutif d'une distribution de bénéfices au sens des dispositions précitées de l'article 111-c du CGI, alors même que l'opération est portée en comptabilité et y est assortie de toutes les justifications concernant son objet et l'identité du cocontractant, dès lors que cette comptabilisation ne révèle pas, par elle-même, la libéralité en cause* ». Cette jurisprudence apparaît alors présenter une difficulté de cohérence avec la jurisprudence Le Diberder. Le Commissaire du Gouvernement G Bachelier le relève dans ses conclusions : « *cette solution [l'arrêt Le Diberder] est loin d'être évidente car le fait de ne pas inscrire en comptabilité la totalité de la valeur d'un avantage paraît bien correspondre pour la partie omise à une opération non révélée et l'avantage consenti dans cette mesure reste sans doute un avantage en nature mais il est occulte. Bien qu'elle appelle donc de notre part quelques réserves, nous n'envisageons pas aujourd'hui son réexamen en raison du caractère récent de votre décision, mais nous estimons que sa portée doit être cantonnée à l'application de l'article 54 bis* ». Le commissaire du gouvernement suivi par le Conseil d'État soutient donc l'existence d'une dichotomie au sein d'une même opération, avec une cession d'un côté, une libéralité de l'autre, constituant un avantage occulte. M Bachelier s'interroge sur la possibilité, pour ce raisonnement, de parvenir à imposer à tous les coups la libéralité entre les mains du bénéficiaire. Il faudrait pour l'en empêcher, que la libéralité soit clairement inscrite en comptabilité à côté de la cession, mais c'est une hypothèse astrale comme celui-ci la qualifie.

550-Caa Douai 3e ch., 5 octobre 2004, n°01-590, *Sté Multi expert services international MESI*, DF 40/2005 comm. 647, concl. Jérôme Michel.

le cas d'application de l'article 111 bis, une solution difficile à comprendre. Elle aboutit à taxer au nom du cédant, le boni de liquidation apparaissant, dans le cas de la cession de parts d'Eurl à une personne physique, alors que ce dernier n'a pas les moyens de maintenir l'option à l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal de la SARL à associé unique, que la pratique nomme Eurl, est celui des entreprises individuelles, à défaut d'option, lorsque l'associé unique est une personne physique<sup>551</sup>. Que se passe-t-il lorsque des parts d'une Eurl détenues par une société soumise à l'impôt société sont cédées ? Dans l'affaire présente, une société Mesi, soumise à l'impôt sur les sociétés, cède à une personne physique la totalité des parts qu'elle détient dans une SARL Mes.Immo, dont elle est associée unique. Or, le cessionnaire personne physique n'opte pas pour l'application du régime de l'impôt sur les sociétés. Regroupant sur sa personne la totalité des parts de l'Eurl Mes.Immo, le régime fiscal de cette société change, car elle n'est plus soumise à l'impôt sur les sociétés, ce qui était son régime de droit commun du temps où ses parts étaient détenues par une personne morale, mais devient redevable du régime des sociétés de personnes, selon l'application littérale de l'article 8-4° du CGI. L'opération emporte donc la totalité des conséquences du changement de régime fiscal, et notamment imposition du boni de liquidation, et donc des réserves, en application de l'article 111 bis du CGI<sup>552</sup>. Certes, mais qui, du cédant ou du cessionnaire, doit être imposé sur ce boni ? En d'autres termes, à quel moment intervient le changement de régime fiscal ?

Le commissaire du gouvernement semble considérer qu'il allait de soi que le bénéficiaire de l'impôt sur les distributions soit le cédant<sup>553</sup>. La motivation de la Cour recèle elle-même une contradiction apparente. Elle confirme l'analyse du commissaire du gouvernement pour conclure que le bénéficiaire est le cédant, soit ici, la société Mesi<sup>554</sup>. Or, la Cour note pourtant que le changement de régime fiscal intervient du fait du cessionnaire, qui n'a pas opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés.

---

551-Article 8 4° du CGI.

552-Article 111 bis : « Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits ».

553-Il considère que « l'article 111 bis pose ainsi une présomption légale de distribution dont le ou les bénéficiaires sont identifiés au jour de la cession des parts lorsque celle-ci entraîne un changement de régime fiscal de la société dont les droits sont cédés » ; concl. Jérôme Michel, id.

554- « Considérant qu'il résulte de l'instruction que la société Mesi a cédé à M Faverot le 12 mai 1993 la totalité des parts sociales qu'elle détenait dans l'Eurl Mes.Immo ; qu'en l'absence d'option par M Faverot pour l'imposition à l'impôt sur les sociétés de l'Eurl Mes.Immo, cette dernière a cessé d'être assujettie à l'impôt sur les sociétés ; que par suite, la société Mesi associée unique de ladite Eurl est, en application des dispositions précitées de l'article 111 bis du CGI, réputée bénéficiaire de la distribution des bénéfices et réserves de l'Eurl Mes.Immo ». Id.

Voici donc un acte de cessionnaire qui entraîne des conséquences sur le cédant<sup>555</sup>. Le cédant se trouve donc imposé sur un boni de liquidation artificiel, alors qu'il n'a aucun moyen de s'opposer au changement de régime fiscal : seul le cessionnaire peut en effet opter pour le maintien du régime de l'impôt sur les sociétés.

### ***2 - La volonté du fisc d'imposer tous avantages directs ou indirects***

A l'origine en 1948, il n'était pas prévu que des sociétés de personnes interviennent en qualité d'associés des sociétés concernées par les distributions. Les revenus distribués sont en effet réservés aux sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Cette limitation peut freiner l'imposition. La jurisprudence est intervenue pour élargir les possibilités d'imposition, même s'il faut bousculer toute notion de personnalité morale ou de patrimoine social. C'est le cas des distributions où interviennent des sociétés de personnes.

#### ***a ) L'avantage accordé à une société de personnes par une société de capitaux***

En pratique, ce cas intervient fréquemment dans la situation où la société de personnes, souvent une société civile immobilière (SCI), est détenue par les mêmes associés qu'une société de capitaux. Le montage fréquent est alors l'avantage consenti à la société de personnes. Ce mécanisme se retrouve souvent lorsqu'un entrepreneur isole l'immobilier d'entreprise dans une SCI dont il est principal actionnaire, laquelle SCI donne à bail l'immeuble construit, au profit de la société d'exploitation. La tentation est grande de financer l'immeuble entièrement par la société d'exploitation. Il faut bien souvent alors, majorer indûment les loyers, la valeur locative étant en général inférieure au montant des versements nécessaires au remboursement d'un emprunt consenti pour la construction de l'immeuble. Ou bien alors, il est tentant d'avancer le montant des remboursements sur la trésorerie de la société d'exploitation.

L'opération au niveau de la société de capitaux est remise en cause par le fisc, au titre de l'acte anormal de gestion. Bien souvent d'ailleurs, ce type de montage peut être constitutif au plan pénal du délit d'abus de biens sociaux. Le rappel, effectué au niveau de la société de capitaux, est imposé entre les mains des associés de la sociétés de personnes dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers.

---

<sup>555</sup>-Nous pouvons observer les difficultés insurmontables auxquelles aboutit la dualité de régimes fiscaux des personnes morales. La notion d'ensemble fiscal affecté est présente de façon forte dans cette problématique.

Pour arriver à ce résultat, le raisonnement juridique procède « d'une motivation parfois un peu incertaine », selon les termes du professeur Plagnet<sup>556</sup>.

***b ) L'affaire du prêt sans intérêt : arrêt Sadosky Frères***

L'arrêt du Conseil d'État du 6 janvier 1988<sup>557</sup> présente une illustration intéressante de cette situation. Une SA Sadosky Frères consent à une SCI un prêt sans intérêts, pour lui permettre d'acquérir et conserver la majorité des parts d'une autre SCI qui était propriétaire de l'immeuble utilisé par une société dont le dirigeant de la SA était également gérant, et qui exploitait une activité complémentaire à celle de la SA Sadosky Frères. L'administration relève l'existence d'un acte anormal de gestion résultant de l'absence de stipulation d'intérêts sur le prêt. Elle effectue donc un rappel des intérêts que le prêt aurait dû rapporter, et impose l'associé dirigeant de la SA Sadosky Frères sur ces sommes réputées distribuées en application de l'article 109-1-2°.

Le Conseil d'État confirme le rappé sur le fondement de l'article 109-1 2°, sommes mises à la disposition d'associés<sup>558</sup>. Comme le relève le professeur Plagnet, c'est le commentaire du rédacteur de la RJF qui résume le raisonnement suivi par le Conseil d'État : « *l'avantage consenti à une société de personnes est regardé comme appréhendé par les associés de celle-ci. Etant eux-mêmes actionnaires de la SA qui a consenti l'avantage, ils sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, en application de l'article 109 1-2° du CGI. [taxation des sommes mises à la disposition des associés] ».*

La référence à l'article 109-1-2° rendait nécessaire d'établir un lien d'associé avec le bénéficiaire de la somme réputée distribuée par la société, même si ce lien passait par celui

---

556-Il faut en effet, pour parvenir à une taxation à tous les coups, « effacer » la société de personnes qui est interposée entre une société de capitaux et des personnes physiques. « *Dans ces montages, la société de personnes (une SCI le plus souvent) est évidemment un écran entre la société de capitaux et les associés. Sur le plan fiscal, elle est certes semi-transparente, mais sur le plan juridique elle est dotée de la personnalité. La jurisprudence va s'efforcer d'effacer cet écran pour en tirer les conséquences pratiques : l'avantage consenti à la société de personnes est appréhendé par les associés de cette société de personnes. Pour aboutir à cette conclusion, le Conseil d'État écarte un raisonnement étroitement juridique pour privilégier les réalités, mais au prix d'une motivation parfois un peu incertaine ».* Plagnet, chronique BF 12/05 précitée.

557-CE 9e et 8e ss-s., 6 janvier 1988, n°46.658, Sadosky, RJF 3/88 n°284.

558-« *Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'administration a rehaussé les bénéfices de la SA Sadosky Frères imposables à l'impôt sur les sociétés au titre des années 1973, 1974 et 1975 d'une somme correspondant au montant des intérêts que cette société s'est abstenue de percevoir à l'occasion du prêt qu'elle a consenti à la SCI du 89 rue de Paris, constituée entre ses associés ; que l'administration a rapporté au revenu imposable de M Sadosky au titre de chacune des mêmes années 1973, 1974 et 1975, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers et sur le fondement des dispositions du 1-2° de l'article 109 du CGI, la quote-part, correspondant aux droits de l'intéressé dans la SCI du 89 rue de Paris, du rehaussement des bénéfices imposables de la SA Sadosky Frères, ainsi opéré ».* Id.

d'une société de personnes dont on accentuait la transparence pour la rendre quasiment invisible.

***c) L'affaire du loyer majoré : Dieutegard***

Il n'est plus besoin d'insister sur le lien d'associé si les résultats sont bénéficiaires dans la société distributrice. L'arrêt du Conseil d'État du 7 octobre 1988, Dieutegard<sup>559</sup> en donne un exemple particulièrement intéressant. Dans cette affaire, un expert-comptable, entre autres redressements, donne à bail par une SCI dont il est avec son épouse associé à 99% à une SARL dont il est associé principal, un local, moyennant un loyer excessif (environ deux fois la valeur locative arbitrée par la Commission Départementale). Le montant des loyers excessifs est réintégré dans les résultats de la SARL, car jugés constitutifs d'un acte anormal de gestion. L'intéressé est soumis à l'impôt sur les revenus distribués. Le Conseil d'État justifie l'imposition en citant les articles 109 1-1° du CGI et 110 [taxation des bénéfices non mis en réserve]<sup>560</sup>.

Pourtant, la jurisprudence a hésité encore, en tenant compte de la personnalité juridique de la société de personnes interposée.

***d) L'affaire du loyer majoré mais non taxé par la Cour : Andrieu***

Voici un arrêt d'une Cour Administrative d'Appel qui constate qu'une société de capitaux déficitaire accorde un avantage à une société civile détenant l'immeuble qui lui est donné à bail. Le supplément de loyer versé constitue un acte anormal de gestion. La libéralité qui en résulte constitue un revenu distribué. Mais à qui ? S'il doit atteindre les associés, personnes physiques, ils doivent selon la Cour, transiter par la société de personnes. Or, celle-ci n'est pas associée de la société de capitaux. Compte-tenu de l'absence de bénéfices dans cette société, seul l'article 109-1-2° peut s'appliquer. En effet, si la société de capitaux qui octroie un avantage à une société de personnes reste déficitaire après le redressement, il ne peut y avoir distribution de bénéfices aux associés, dès lors que la SCI n'est pas associée de la Société

---

559-Arrêts CE 7e et 8e ss-s., 7 octobre 1988, n°42.925 et 42.924, *Dieutegard*, *RJF* 12/88 n°1361 ; *DF* 1989, n° 8, comm. 325.

560-« *Eu égard à la circonstance que M.X et son épouse étaient détenteurs de la quasi-totalité du capital de la société civile à laquelle cette somme avait été versée, l'administration a estimé que cette somme, regardée comme constituant des bénéfices distribués par la SARL, avait été appréhendée par eux et l'a incluse dans les bases d'imposition du requérant à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. (...) que ces loyers, contrairement à ce que soutient M X, étaient portés dans les écritures de la SARL à un compte courant ouvert au nom de la société civile ; que, du fait d'une telle inscription, ces sommes étaient à la disposition de la société civile ; qu'eu égard à sa position dans cette société, M.X n'est pas fondé à soutenir qu'il n'en aurait pas eu la disposition* » . Id.

distributrice. C'est du moins la position de la Cour administrative d'appel dans l'arrêt Andrieu du 16 mai 2000<sup>561</sup>. Apparemment l'administration ne s'est pas pourvu devant le Conseil d'État sur cette décision.

***e) L'affaire du loyer majoré taxé par le Conseil d'État : Riga***

Le même type de situation est jugé par la Cour Administrative d'Appel de Lyon. Il s'agit de l'affaire Riga<sup>562</sup>. Une société anonyme S.A. Hôtel de Bourgogne versait à une SCI Les cygnes des loyers majorés. La fraction excessive des loyers avait été réintégrée dans les résultats de la société anonyme. Mais la Cour jugeait que ces loyers excessifs ne pouvaient être taxés entre les mains des associés de la SCI Les cygnes dès lors que cette SCI n'était pas associée de la société anonyme, conformément à la jurisprudence Andrieu précitée. La Cour refuse également de considérer que l'avantage pouvait être taxé sur le fondement des avantages occultes de l'article 111-c, dès lors que les bénéficiaires étaient clairement identifiés. L'idée pouvait prospérer à la lumière des décisions Le Diberder ou Thérond. Après tout, la surévaluation des loyers peut s'analyser en deux parties, d'un côté le loyer normal, de l'autre, une libéralité qui n'est pas déclarée, qui est « occultée ».

Le Conseil d'État ne semble pas avoir eu besoin d'examiner cet argument. En effet, il a infirmé la décision, de façon nette, dans l'arrêt Riga du 3 novembre 2004<sup>563</sup>.

La haute juridiction infirme l'arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Lyon. Il juge de façon nette, que l'article 109-1 2° s'applique, en faisant fi de l'interposition d'une société de

---

561-Caa Paris 2e ch., 16 mai 2000, n°97-1899, *Andrieu*, RJF 12/00 n°1455. La Cour y juge : « *considérant que l'administration fiscale ayant à l'occasion de la vérification de sa comptabilité, estimé excessifs les loyers versés par la SARL Château Haut-Canteloup à la SCI Château Haut-Canteloup, a, d'autre part, réintégré la fraction de ces loyers, jugée exagérée dans les résultats de la SARL, lesquels sont cependant demeurés déficitaires, et, d'autre part, imposé les sommes correspondantes sur le fondement des dispositions précitées, [109 1-2 CGI] en tant que revenus distribués, entre les mains des associés de la SCI et notamment de M. Andrieu ; que toutefois il est constant que la SCI Château Haut-Canteloup n'était pas associée de la SARL Château Haut-Canteloup ; qu'ainsi et sans qu'elle puisse utilement avancer la circonstance que plusieurs des associés de cette SCI dont M. Andrieu étaient également détenteurs de parts dans la SARL Château Haut-Canteloup, l'administration en estimant que les sommes en litige devaient être imposées en tant que revenus distribués entre les mains du requérant, a fait une application erronée des dispositions du 2° de l'article 109 1 sus-rapporté du CGI* »

562-Caa Lyon 15 mars 2001 n°97-228, *Riga*, non publié.

563-CE 10e et 9e ss-s., 3 novembre 2004, n°234 525, *Riga*, RJF 1/05 n°28 ; DF 8/2005 comm. 225 et concl. Francis Donnat.



personnes<sup>564</sup>. Point n'est donc besoin de passer par l'article 111-c sur les avantages occultes<sup>565</sup>. Il semble, selon le professeur Plagnet, que la solution de l'arrêt Riga, précité, puisse s'appliquer à la décision Andrieu : même en cas de déficit, les sommes mises à disposition d'associés d'une société de capitaux, fut-ce par l'intermédiaire d'une société de personnes non associée, et même si les résultats restent déficitaires, soient taxables dans la catégorie des RCM.

Sur le plan des principes, nous constaterons que l'invocation de la transparence de la société de personnes de façon aussi incisive ne manque pas d'interpeller.

*f) L'affaire de la vente d'un terrain à prix minoré : Belmès*

Jusqu'à présent, nous pouvions encore tracer un lien d'associé entre la société soumise à l'impôt sur les sociétés et la personne physique bénéficiaire des distributions. L'affaire Belmès jugée par le Conseil d'État dans son arrêt du 29 juin 2001<sup>566</sup> rompt ce lien.

Les époux Belmès détiennent les parts d'une société civile Les érables, laquelle acquiert un terrain à un prix fortement minoré (environ le huitième du prix ...) auprès d'une Snc créée pour la gestion d'une zone d'aménagement concertée. Cette Snc est-elle même détenue par deux sociétés commerciales dans lesquelles les époux Belmès ne détiennent aucune participation. Il n'existe donc pas de lien d'association entre les époux Belmès et la Snc ou ses associés, sociétés commerciales. L'administration pourtant, après avoir redressé les résultats de la Snc en calculant un prix de vente normal du terrain, considère que l'avantage constaté

---

564-Le Conseil juge ainsi : « *considérant que les avantages consentis à une société de personnes doivent être regardés comme appréhendés par les associés de celle-ci ; qu'en se fondant sur la circonstance que la SCI Les cygnes n'était pas actionnaire de la SA Hôtel de bourgogne pour estimer qu'un avantage consenti par la SA Hôtel de bourgogne à la SCI Les cygnes, lequel devait être regardé comme appréhendé par M et Mme Riga, ne pouvait être imposé en tant que revenus distribués entre les mains de ceux-ci en application des dispositions précitées du 2 du 1 de l'article 109 du CGI, alors que M et Mme Riga étaient actionnaires de la SA, la Cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit* ». Id.

565-L'objectif d'imposer à tous les coups serait clairement avoué par les conclusions du commissaire du gouvernement Donnat, lequel expose : « *il nous semble toutefois peu souhaitable de faire prévaloir une lecture aussi littérale du 2° de l'article 109-1, lorsque la société tierce est, comme en l'espèce, une société de personnes non soumise à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont les mêmes que les associés de la société distributrice. Une telle société de personnes est en effet, sur le plan fiscal, largement transparente, dans la mesure où les bénéfices qu'elle réalise sont imposés entre les mains de ses associés à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société (...). Très formaliste, la solution retenue par la cour administrative d'appel risque de plus de favoriser les montages permettant aux associés d'une société commerciale non bénéficiaire, moyennant l'interposition d'une société de personnes, de bénéficier de revenus exonérés d'impôts* ». En réalité, les époux Riga seront déchargés de l'imposition supplémentaire, car le Conseil d'État constate qu'il existe un intérêt de la société commerciale à supporter une hausse de loyer, lequel reste conforme au marché local, pour éviter les difficultés de son bailleur, lesquelles pourraient rejaillir sur elle. Id.

566-CE 3e et 8e ss-s., 29 juin 2001, n°223663, *Belmès*, R/JF 10/01 n°1233 avec conclusions Stéphane Austry. Voir l'arrêt cassé Caa Paris 2e ch., 16 mai 2000, n°97-1899, R/JF 12/00 n°1454.

constitue un revenu distribué entre les mains des époux Belmès.

La Cour administrative d'appel de Paris a annulé ce rappel. Sa décision est apparemment pleine de bon sens<sup>567</sup>. Pour la Cour, il paraît en effet difficile de considérer qu'une Snc non soumise à l'impôt sur les sociétés puisse distribuer un revenu de capitaux mobiliers au sens des articles 108 à 111 du CGI.

Le Conseil d'État casse la décision. Un premier argument laisse perplexe. Le Conseil d'État donne à l'article 111-c une dimension quasi universelle : « *Qu'en outre, en vertu du c) de l'article 111 du CGI, les rémunérations et avantages occultes constituent de toute manière des revenus distribués, même si leur réintégration dans les résultats imposables de la société qui les a consentis ne suffit pas à rendre bénéficiaires ces résultats* ».

La suite est tout autant remarquable. Le Conseil d'État s'y livre à un exercice d'interprétation particulièrement magistral : « *considérant en second lieu qu'en vertu des articles 8, 218 bis et 238 bis K du CGI, les personnes morales passibles de l'IS sont imposables à raison des bénéfices, déterminés selon les règles prévues pour l'IS, réalisés par les sociétés de personnes dont elles sont associées, dans la mesure des parts qu'elles détiennent ; considérant qu'il résulte de la combinaison de ces dispositions que le versement d'une rémunération ou d'un avantage occulte par une société de personnes dont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés détiennent une part des droits sociaux correspond, dans la mesure de cette part, à une distribution de revenus imposables, chez le bénéficiaire de cette rémunération dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que le rehaussement correspondant des résultats de la société de personnes a ou non suffi à rendre bénéficiaires les résultats imposables à l'IS de ses associés ; que par suite, la Caa a commis une erreur de droit en jugeant qu'une rémunération ou un avantage occulte versé par une société de personnes non passible de l'IS, alors même qu'elle aurait eu pour associés des sociétés passibles de cet impôt, ne peut avoir pour son bénéficiaire le*

---

567-« *Considérant que, par application des dispositions précitées [article 108 à 111 du CGI] la somme en cause, dès lors qu'il n'est pas contesté par l'administration que la Snc de la zone d'aménagement concerté des Berchères n'était pas soumise de plein droit à l'impôt sur les sociétés et n'avait pas exercé l'option pour cet assujettissement, prévue à l'article 206-3 du CGI, ne pouvait, comme le soutiennent les époux Belmès, et alors même que les parts de cette société étaient toutes détenues par une SA et une SARL dont les bases imposables à l'impôt sur les sociétés avaient elle-mêmes été redressée à proportion, être regardée comme ayant fait l'objet de la part de ladite Snc d'une distribution taxable dans les conditions définies par les articles auxquels renvoie l'article 108 du CGI ; que, par suite, c'est sans y être légalement fondée que l'administration demande l'imposition de la somme litigieuse entre les mains de M. et Mme Belmès par application de l'article 111-c du CGI précité. ».* Id.

*caractère d'un revenu distribué* ».

Le raisonnement n'est pas aisé à suivre sans dessiner un diagramme au crayon. En effet, se trouve d'un côté une société civile immobilière avec des associés personnes physiques, en l'occurrence les époux Belmès. De l'autre côté se trouve une société en nom collectif, constituée entre deux sociétés commerciales. Cette Snc n'est pas soumise à l'IS par elle-même. Cependant, par le jeu des articles 8 et 238 bis K dont nous avons déjà parlé, les résultats de la Snc sont calculés selon le mode de l'impôt sur les sociétés et considérés immédiatement mis à disposition des associés sociétés commerciales.

L'avantage résultant de la minoration du prix de vente du terrain entre la Snc et la SCI se retrouve donc sous forme de bénéfice imposable à l'IS au niveau de la Snc, indirectement, puisque ce bénéfice est taxé entre les mains des sociétés de capitaux. Cela suffit à déterminer un avantage occulte mis en lumière dans des résultats soumis à l'impôt sur les sociétés. Il ne reste plus qu'à trouver un bénéficiaire<sup>568</sup>.

Nous pouvons constater à cet endroit le paradoxe effectif entre une règle juridique relative à la notion de revenus distribués et la conception comptable du revenu distribué consistant à considérer la présence ou l'absence du revenu dans la situation nette du bilan. Ainsi, un

---

568-Les conclusions du commissaire du gouvernement Stéphane Austry éclairent ce raisonnement. Il souligne tout d'abord « *on voit donc que le champ d'application du régime des revenus distribués est étroitement lié à celui de l'impôt sur les sociétés* ». Cette constatation résulte de l'analyse des articles 108 à 117 du CGI. Il rappelle la jurisprudence Etienvre et Venutolo (CE 5 décembre 1984 n°46962, *Etienvre*, RJF 2/85 n°251 et conclusions Marie-Aimée Latournerie ; CE 29 septembre 1989 n°75304, *Venutolo*, RJF 11/89 n°1227 et concl. Olivier Fouquet ; chronique Jérôme Turot, RJF 1/90 p. 3, *Rehaussement du bénéfice social et appréhension de revenus distribués : l'article 109-1 et la notion de désinvestissement*) selon lesquelles une distribution de revenus doit se traduire par un « désinvestissement » de l'entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés. Puis il se livre à une exégèse des textes. Ainsi, les termes mêmes des articles 109 1-10 et 110 du CGI disposent que sont considérés comme revenus distribués les bénéfices non mis en réserve ou incorporés au capital. Il souligne qu'il faut entendre par bénéfices, ceux qui ont été retenus pour l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Et il poursuit par l'invocation des articles 8, 218 bis et 238 bis K du CGI « *qui constituent le fondement de la transparence fiscale pour les associés de sociétés de personnes qui sont des personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont assujettis à l'impôt sur les sociétés, selon les règles applicables aux personnes morales passibles de cet impôt, à hauteur des droits qu'elles détiennent dans la société. Les résultats des sociétés de personnes sont donc bien compris dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dont sont redevables leurs associés soumis à l'impôt sur les sociétés. Ils sont donc « retenus dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés » au sens de l'article 110 et il s'ensuit selon nous nécessairement que les bénéfices réalisés par les sociétés de personnes constituent à hauteur des droits détenus par une société soumise à l'impôt sur les sociétés, des bénéfices réputés distribués par application de l'article 109, 1-1°* ».

Le commissaire du gouvernement énonce donc que « *l'articulation de ces différents textes veut donc que tout bénéfice réalisé par une société passible de l'impôt sur les sociétés par l'intermédiaire d'une société de personnes constitue un revenu distribué.* ».

Il conclut ainsi « *nous sommes bien entendu conscients du paradoxe auquel aboutit cette lecture des textes applicables.* ». En effet, cette distribution est considérée effectuée alors qu'il n'a pu être statué sur la mise en réserve ou la distribution de ces produits au niveau des sociétés de capitaux, dès lors que la société de personnes n'a pu encore procéder à l'affectation des résultats.

concl. sous CE 3e et 8e ss-s., 29 juin 2001, n°223663, *Belmès*, RJF 10/01 n°1233 précité.

redressement de résultat, même n'aboutissant pas à l'apparition d'un bénéfice, constitue un revenu distribué par construction, sauf s'il résulte en réalité d'un reclassement des postes du bilan, telle une erreur sur le calcul d'amortissements ou une provision non justifiée. Cette assertion se vérifie par l'arrêt *Belmès* : un avantage révélé dans une Snc provoque l'apparition d'un résultat au niveau d'associés soumis à l'impôt sur les sociétés, ce qui suffit à justifier l'imposition de l'avantage en tant que revenu distribué, entre les mains des associés personnes physiques d'une société de personnes tierce, sans que ces dernières soient associés des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Mais il est vrai également qu'en l'occurrence, les époux *Belmès* avaient vraiment bénéficié d'un avantage, celui-ci ayant permis à la Snc d'obtenir un contrat d'aménageur de la zone d'aménagement concertée. Cependant, jusqu'où peut-on aller dans la distorsion des concepts juridiques pour « imposer à tous les coups » ?

La boucle est-elle bouclée ? Certainement pas. En effet, qu'en serait-il si la Snc dans cette affaire comportait des associés personnes physiques ? Et qu'en serait-il si la même Snc n'était constituée qu'entre personnes physiques ? Gageons que d'autres décisions interviendront. Nous nous trouvons en effet dans un champ ouvert de possibilités d'évasion fiscale par la mise en place de chaînes de sociétés mêlant sociétés de personnes et sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, et les contribuables ont une imagination infinie.

Il n'empêche que le professeur *Plagnet* conclut son étude<sup>569</sup> sur cet aspect en soulignant que « *les solutions qui peuvent apparaître comme aboutissant à un résultat satisfaisant en permettant de mettre fin à des évasions fiscales, supposent tout de même des « efforts d'interprétation » par rapport à l'application littérale des textes. Tout d'abord, l'article 108 est interprété en fonction des dispositions de l'article 238 bis K du CGI apparu en 1978 et, ensuite, l'article 111 c est « disjoint » de l'article 109, ce qui ne paraît pas correspondre à « l'esprit » du législateur de 1948. Là encore, on peut constater l'effort d'adaptation des textes anciens.* ».

## **§ 2 - L'incompréhensible différence entre le capital et le revenu**

Au-delà des revenus distribués, de nombreuses solutions fiscales sont incompréhensibles, lorsqu'elles font appel aux notions civilistes de capital et revenu. Elles n'ont même pas une

---

569-Bernard *Plagnet*, *Jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués*, étude, *BF* 12/05 précitée.

logique d'imposition, puisqu'elles permettent parfois, de soutenir au profit du contribuable, la réduction de la base imposable. Cependant, elles sont plus souvent utilisées pour justifier la rectification à la hausse, d'impositions un peu trop réduites par une optimisation fiscale trop hardie. La différence fiscale artificielle entre pertes en capital et pertes en revenu conforte ces incompréhensions. Cette différence de traitement apparaît dans les relations de l'entrepreneur et son outil de travail. C'est probablement cette différence qui rend si confus le traitement fiscal de la situation respective du bailleur et du preneur dans les baux.

### **A - La différence artificielle entre pertes en capital et pertes en revenu**

Cette distinction remonte loin. Elle est contemporaine de la création de l'impôt sur les revenus, à une époque où justement, seule l'imposition du revenu strictement défini était recherchée. Or, dès lors que tous les flux financiers visent à être imposés, cette distinction n'a plus de sens, mais vient interférer de façon contestable dans les solutions du droit positif.

#### ***1 - L'étonnante déductibilité des sommes payées au titre d'un engagement de caution par l'associé d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés***

La question de la déduction dans les revenus par des dirigeants de sociétés des sommes qu'ils ont acquittées en exécution d'engagements pris pour leur société constitue un aspect également étonnant. L'impôt sur le revenu vise à taxer un revenu net. Cela résulte de l'article 13 du CGI : « *le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu.* » La question s'est posée de la déduction des versements effectués par les dirigeants de sociétés en réponse à la mise en jeu de leurs engagements de caution. Les contribuables ont pensé tout naturellement que, puisqu'ils exerçaient une profession productive de revenus imposables au moyen de la société pour laquelle ils s'étaient portés caution, il était normal que le fisc participât aux pertes subies. Le droit fiscal positif permet ces déductions. La solution est étonnante<sup>570</sup>.

---

570-Rappelons brièvement que les dirigeants de sociétés imposées à l'impôt sur les sociétés supportent l'impôt sur le revenu sur les produits qu'ils retirent de leur participation à la société. Ils peuvent être associés de la société (ce qui n'est pas une toujours obligation en droit privé). Dans ce cas, ils peuvent percevoir des distributions (dividendes) et bénéficier de plus-values sur la valeur de leurs titres. Ils peuvent recevoir une rémunération pour leur activité de dirigeant. Celle-ci peut être imposée de différentes manières : revenus mobiliers pour les jetons de présence, sauf les jetons alloués à des dirigeants membres du conseil d'administration ou de surveillance pour des fonctions particulières, qui sont assimilées à des traitements et

**a ) La déduction possible à titre professionnel**

Les premières décisions apparaissent dans les années 1980, et plus particulièrement dans un arrêt du Conseil d'État en date du 22 juin 1983<sup>571</sup>. Cette affaire concernait un président directeur général d'une société qui s'était porté caution du remboursement des avances consenties à la société par une banque. La société ayant été mise en liquidation en 1968, la banque a mis en cause l'intéressé qui a donc versé des sommes à la banque en exécution de cet engagement. Il demande à l'administration de lui accorder la déduction des sommes versées, au titre des charges déductibles de l'impôt sur le revenu.

Ces versements ne peuvent être déduits du revenu global de l'intéressé. En effet, selon le commissaire du gouvernement, les charges déductibles du revenu global sont limitativement énumérées par l'article 156 II du CGI. Ce texte dispose pourtant que l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du « revenu net annuel ». Ce revenu net est calculé après déduction des charges catégorielles, ou d'un certain nombre de charges énumérées au paragraphe II si elles ne sont pas déduites d'une catégorie. Il serait donc établi que l'article 156 II n'autorise pas la déduction d'autres charges globales que celles limitativement énumérées, les autres charges ne pouvant intervenir que sur les revenus catégoriels. Voici un dogme issu de l'usage, qui en soi se trouve en contradiction avec la notion même d'impôt sur le revenu global, et ne semble justifié par aucun texte.

Il fallait donc trouver une catégorie pour imputer les charges, lesquelles pouvaient entraîner un déficit catégoriel qui pouvait, celui-là, s'imputer sur le revenu global en application de l'article 156 I. La seule catégorie disponible était celle des traitements et salaires, puisque notre PDG avait reçu des rémunérations au temps du fonctionnement de la société. Ces rémunérations avaient cessé d'être perçues plus de treize ans avant la mise en cause du dirigeant, et le versement des sommes à titre de caution. Ce délai ne constitue pas un obstacle. Pour le commissaire du gouvernement, *« la circonstance que le contribuable n'a perçu qu'un revenu nul, dans la catégorie en cause pendant l'année du versement, ne fait pas obstacle à l'imputation des sommes versées : celles-ci, dans la mesure où elles sont*

---

salaires, revenus des dirigeants majoritaires de SARL définis par l'article 62 du CGI, également assimilés fiscalement à des salaires (mais qui suivent le régime social des indépendants en matière de cotisations sociales), et enfin salaires.

Lorsqu'un dirigeant es-qualité a dû donner sa caution pour garantir les engagements de sa société, et que cet engagement est mis en cause, comment déduire de la base imposable du dirigeant, ces versements ?

571-CE 7e et 8e ss-s., 22 juin 1983, n°32531, *RJF* 8-9/1983 n°965 avec concl. Pierre Rivière.

déductibles, constituent pour leur totalité un déficit catégoriel à prendre en compte en vertu du I de l'article 156 du CGI ».

Le Commissaire du gouvernement écarte pourtant l'application de l'article 13-1 du CGI pour justifier l'imputation des charges dans la catégorie des traitements et salaires, d'une façon curieuse. Pour lui, ces dispositions « *ne nous semblent pas applicables, par hypothèse, à des dépenses s'analysant dans la perte d'un revenu antérieurement réalisé* ». Il est rajouté une condition temporelle à l'application de ce texte. C'est donc au titre de l'article 83-3° du CGI que ces dépenses seront retenues, soit au titre des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi. C'est ce que juge le Conseil d'État<sup>572</sup>.

### ***b) La déduction refusée à titre patrimonial***

La jurisprudence va évoluer de façon curieuse par deux arrêts rendus le 9 avril 1986<sup>573</sup> par le Conseil d'État, sur le même fondement, mais avec deux solutions opposées. Ces deux décisions (l'une concerne une requête, l'autre concerne trois requêtes regroupées), précisent les conditions de déductibilité, au titre des charges du revenu, des versements effectués par des dirigeants de sociétés. Pour le premier cas, il s'agissait de l'exécution d'un engagement de caution pris par un gérant de SARL déclarée en règlement judiciaire. Pour le second cas, il s'agissait d'administrateurs d'une société anonyme appelés à titre de cautions des engagements de la société.

La déduction des sommes versées au titre de ces engagements était demandée en application des dispositions de l'article 13 du CGI. Le Conseil d'État admet la déduction des sommes versées par la gérante de la SARL, cette fois clairement sur le fondement du texte général de l'article 13<sup>574</sup>.

---

572-« *Considérant que M X qui (...) était de 1958 à 1963 PDG salarié de la SA Y et qui ne détenait que 15% du capital de celle-ci, avait professionnellement intérêt à la poursuite des activités de cette société ; que l'engagement personnel de caution qu'il a souscrit, n'étant pas d'un montant hors de proportion avec les émoluments qu'il percevait en qualité de PDG de la société Y et étant destiné à faciliter à celle-ci l'obtention d'avances de trésorerie nécessaires à la continuation de son exploitation, constituait un acte qui entrainait dans l'exercice normal de ses fonctions ;* ». Le Conseil d'État justifiait ainsi la déduction des sommes regardées comme constituant des frais inhérents à la fonction occupait. Ces sommes pouvaient donc venir en déduction dans la catégorie des traitements et salaires, et constituer un déficit de cette catégorie dès lors qu'aucune rémunération de cette nature n'avait été perçue au titre de l'année considérée. Id.

573-CE plénière fiscale, 9 avril 1986 n°49992, 54466, 66869, 68863, DF 25/1986 comm. 1213, concl. Marie-Aimée Latournerie ; GAJF étude n°15 Cyrille David : *Non-déductibilité des pertes en capital*, et commentaire sur ces arrêts.

574- Cette gérante avait garanti personnellement la poursuite de l'activité sociale de la société placée en règlement judiciaire. Le redressement de la société ayant malgré tout échoué, la société fut placée en liquidation judiciaire et la gérante a dû s'acquitter de ses engagements. Le Conseil d'État juge que « *l'engagement souscrit par Mme X se rattachait directement à sa qualité de gérante salariée de la SARL d'exploitation du garage A ; que Mme X, en prenant cet engagement, avait en vue les intérêts de cette*

Au contraire, dans les 3 autres dossiers, il s'agissait d'administrateurs ayant donné leur caution pour garantir un contrat de fourniture d'équipement à la société. Après la mise en cause de leur engagement, la déduction des sommes versées a été refusée. Le Conseil d'État refuse la déduction, sur le même fondement de l'article 13, considérant qu'il s'agit de dépense en capital. Il est vrai que la déduction était demandée dans le cadre des revenus mobiliers, puisque ces administrateurs ne percevaient pas de rémunération directe<sup>575</sup>.

Ainsi, au visa du même texte, l'article 13, le Conseil d'État parvient à deux solutions opposées. Pourtant, le commissaire du gouvernement avait conclu à la déduction des sommes dans les deux cas<sup>576</sup>.

---

*société ; qu'eu au montant de sa rémunération de gérante salariée (...) son engagement n'était pas hors de proportion avec les salaires que pouvaient lui assurer ses fonctions ; que, compte-tenu de ces circonstances, la dépense dont il s'agit a bien été effectuée par Mme X en vue de l'acquisition ou de la conservation de revenus au sens de l'article 13 précité ; que, dès lors, et en admettant même que Mme X en acceptant de souscrire l'engagement sus rappelé ait eu également en vue la préservation de la valeur de ses parts dans la société, le déficit apparu en 1979 dans la catégorie des traitements et salaires pouvait s'imputer sur le revenu global en 1979 dans les conditions prévues à l'article 156 précité ».*

575-Le Conseil d'État juge que « *ce versement ne peut être regardé comme une dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu, qui, en vertu des dispositions précitées [le Conseil d'État cite l'article 13 du CGI] aurait fait naître dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers un déficit déductible de son revenu global, mais constitue en réalité une perte en capital dont aucun texte ne permet la déduction* ».

576-La commissaire du gouvernement Marie-Aimée Latournerie rappelait que la jurisprudence du Conseil d'État refusait toutes déductions relatives aux pertes subies par le gérant au titre d'engagements de caution, solution exprimée dans un arrêt du 27 février 1974 (CE 7e et 9e ss-s., 27 février 1974, n°88191, *DF* 1974 n°27 comm. 832). A l'époque, l'engagement de caution était considéré comme un apport conditionnel à l'entreprise, la condition étant la mise en jeu de l'engagement. Cette position avait été modifiée dans l'arrêt de 1983 dont nous venons de parler. Dans ces conditions et pour prendre acte de l'évolution de la jurisprudence, le commissaire du gouvernement concluait à la déduction des sommes, y compris pour les administrateurs. A ce titre, Marie-Aimée Latournerie rappelait une décision du 29 avril 1977 (CE 29 avril 1977 plénière fiscale, n°808 *DF* 1977 n°39 comm. 1313 concl. Pierre Rivière), qui avait admis pour la première fois l'apparition d'un déficit dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières. Il s'agissait d'admettre la déduction par un administrateur de société anonyme les sommes au paiement desquelles il avait été condamné au versement, en exécution d'une action en comblement de passif. Cette jurisprudence s'opposait à celle du 20 juillet 1971, CE 20 juillet 1971, Section, n°81148, *DF* 1972 n°50 comm. 1821, concl. Jacques Delmas-Marsalet, laquelle semble avoir créé le principe selon lequel les charges relatives aux revenus mobiliers doivent être considérées de façon très restrictive, principe devenu un quasi-dogme dont il est très difficile aujourd'hui de s'extraire. Nous en reparlerons.

Le commissaire du gouvernement concluait en disant qu'un dirigeant social doit être regardé comme ayant professionnellement intérêt à souscrire un engagement personnel de caution, et que la dépense correspondante devrait être déductible selon la catégorie dans laquelle est imposable son revenu professionnel de dirigeant social, soit sur le fondement de l'article 83-3° pour les salaires et rémunérations de dirigeants (article 62), soit sur le fondement de l'article 13-1 pour les administrateurs, charges s'imputant alors sur les revenus de capitaux mobiliers.

Le Conseil d'État confirme sa jurisprudence relative à la déduction des sommes au titre des salaires. Il considère par contre que les versements effectués par des administrateurs, lesquelles ne pourraient recevoir que des dividendes ou des jetons de présence imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, ne sont pas déductibles, car constituant des dépenses en capital. Il confirme ainsi la jurisprudence de l'arrêt du 20 juillet 1971.



**c) La distinction critiquée entre perte en capital et perte en revenu**

Ces décisions sont vivement critiquées en doctrine. Selon Cyrille David<sup>577</sup>, la jurisprudence précitée de 1986, qui refuse la déduction d'une perte en capital, subie dans une catégorie de revenus non professionnels (PV ou RM), mais l'admet quand elle est subie dans le cadre d'une activité professionnelle est, selon lui douteuse dans son bien fondé. Il propose une réforme législative sur ce point (qui n'est pas intervenue à ce jour)<sup>578</sup>. Analysant les deux arrêts de 1986, il relève que le bien fondé de cette opposition de régime est douteux. Il analyse la perte, dans les deux cas, comme une perte en capital, ce qui est remarquable. En effet, l'évolution de la jurisprudence ultérieure laisse à penser qu'en ce qui concerne les dirigeants rémunérés, la jurisprudence analyserait la perte comme une charge des revenus au même titre que les frais inhérents à l'emploi ou à la fonction. Ce serait donc la nature de la perte qui varierait selon la situation et qui conditionnerait la déductibilité ou non. En réalité, il nous semble qu'en assimilant dans les deux cas la charge à une perte en capital, le professeur David fait ressortir l'incohérence qui se dégage des solutions apportées.

La perte en capital résultant de la mise en jeu d'engagements de caution n'est pas déductible lorsqu'elle est subie par un contribuable en l'absence de toute activité professionnelle, selon la jurisprudence ainsi analysée. La perte en capital s'opposant à la perte en revenu ne constitue pas une charge déductible du revenu global, ne figurant pas dans l'énumération de l'article 156 II, ni dans les charges catégorielles. La perte en capital n'est donc jamais déductible, car elle ne constitue pas une charge engagée pour l'acquisition ou la conservation d'un revenu imposable au sens de l'article 13 du CGI, cette charge ne participant qu'à l'accroissement du

---

577-Voir l'étude n°15 Cyrille David, *GAJF*, précitée.

578-Nous pouvons également relever la position du professeur Patrick Serlooten (*JCP Fiscal* impôts directs traité fascicule 1145 *Rémunérations des dirigeants de sociétés ; prise en charge du passif social (mise en jeu de cautions ; comblement de passif) incidences fiscales*, à jour février 2003 n°11) sur cette problématique : « *La divergence de traitement entre un dirigeant salarié et un administrateur ou un actionnaire paraît justifiée par la nature différente de leurs rémunérations. Qu'il s'agisse de jetons de présence touchés par un administrateur ou de dividendes distribués à un actionnaire, leurs revenus qui ne sont pas la contrepartie d'un travail sont imposés dans la catégorie des revenus mobiliers. Ils n'ont donc pas la nature de revenus professionnels. L'engagement de caution souscrit ne peut donc avoir eu pour but la préservation d'une rémunération. Il demeure toutefois que cette jurisprudence est critiquable, ne serait-ce que parce que la qualité d'associé ne prive pas, en principe, le dirigeant par ailleurs associé du droit de déduire les charges liées au cautionnement de la société. Or pour le dirigeant associé, son engagement répond autant à l'objectif de préservation du patrimoine privé qu'à celui du maintien de la rémunération* ». La question posée est pertinente. La proposition de réponse déçoit. La question de la qualité d'associé ne paraît pas constituer un élément pertinent. En effet, celle-ci porte sur le mode de détermination d'une matière imposable. Le fait d'être ou non associé n'a d'incidence qu'au niveau de l'éventuelle qualification d'un revenu, salaire ou dividende, mais ne change rien quant au fait de savoir si une charge est déductible d'un revenu. C'est donc le revenu qu'il faut considérer, et non la qualité de celui qui le reçoit. Dans l'analyse critique présentée, l'accent est mis sur le caractère professionnel ou non du revenu.

patrimoine selon la jurisprudence traditionnelle issue de l'arrêt du 20 juillet 1971<sup>579</sup>.

La perte en capital au contraire est déductible lorsqu'elle est subie dans le cadre de l'activité professionnelle, et c'est toute la jurisprudence que nous avons pu découvrir relative à la déduction des sommes versées au titre d'engagements de caution. Ces sommes ne peuvent venir en déduction que dans la catégorie des traitements ou rémunérations des dirigeants de l'article 62 du CGI, ce qui nous fait dire qu'elles sont réduites à n'être que des charges de fonctions, comme les frais de déplacement.

Cette opposition de régime n'est pas justifiée selon le professeur David. Elle procède en effet d'une distinction entre capital et revenu qui n'a plus vraiment de signification au sens fiscal actuel. Comme l'auteur le fait remarquer, l'extension par la loi du 19 juillet 1976 du régime des plus-values à l'ensemble des gains privés range les gains en capital dans le revenu imposable. Cette inclusion doit cependant être tempérée. D'une part, les moins-values ne peuvent constituer une charge des revenus<sup>580</sup>. D'autre part elles ne sont plus soumises au barème progressif de l'impôt mais sont soumises à un taux proportionnel.

Il n'en reste pas moins vrai que ces gains sont taxables comme des revenus, ce qui rend caduc la distinction entre gains en capital et gains en revenus.

Dans ces conditions, la distinction entre pertes en capital, non déductibles et pertes en revenus déductibles n'a plus vraiment de fondement juridique. Comme le note le professeur David, *« le critère de distinction entre pertes en capital et dépenses d'acquisition du revenu est souvent insaisissable : une preuve topique en est fournie par les deux arrêts commentés du 9 avril 1986, dans lesquels le Conseil d'État retient alternativement la qualification de perte en capital (...) ou celle de dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu (...) alors que la nature de la dépense était exactement la même dans les deux cas »*.

Le professeur David appelle de ses vœux une réforme législative sur ce point, qu'il justifie notamment, d'un point de vue « politique », pour rétablir une unité de l'impôt sur le revenu du point de vue des charges déductibles en admettant la déductibilité de principe des pertes en capital, que celles-ci aient été subies par des contribuables ayant ou non une activité professionnelle. En effet, *« les distinctions actuelles sont largement inspirées par une opposition aujourd'hui largement dépassée entre gains du capital, gains du travail et gains*

---

<sup>579</sup>-CE 20 juillet 1971 n°81146 précité.

<sup>580</sup>-Article 150-0 D 11 pour les plus-values sur titres, 150VD pour les plus-values sur biens meubles et immeubles, le texte, brutal, énonçant que la moins-value brute sur ces biens *« n'est pas prise en compte »*

*mixtes qui conduisent à un régime fiscal défavorable réservé aux seules pertes en capital des ménages subies en dehors d'une activité professionnelle. »*

***d) Un compromis timide***

L'administration s'était ralliée à la jurisprudence du Conseil d'État, du bout des lèvres. Elle admettait la déduction des sommes versées par un dirigeant, dans des conditions strictes et restrictives, dans une instruction du 24 octobre 1984<sup>581</sup>.

La jurisprudence du Conseil d'État est allée plus loin en infirmant la limite de 50% de détention du capital social, posée par l'administration, dans l'arrêt du 4 novembre 1988<sup>582</sup>. Dans ce dossier, le Conseil d'État confirme la possibilité de déduire dans la catégorie des traitements et salaires, dans laquelle étaient imposées les rémunérations de l'intéressé perçues en sa qualité de président directeur général, les sommes versées en application d'un engagement de caution. Cet engagement avait bien été pris en qualité de dirigeant de la société concernée, en vue des intérêts de la société. Il était proportionné au montant de la rémunération servie. Le Conseil d'État confirme donc que ces dépenses peuvent être considérées engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu au sens de l'article 13-1 qu'il vise expressément, et ceci, bien que l'intéressé détienne plus de 50 % du capital de la société<sup>583</sup>.

Ainsi, et à partir de cette décision, il ne s'agit plus de savoir si une somme versée au titre d'un engagement de caution par le dirigeant d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés vise à protéger un revenu ou un capital : quelle que soit la participation de l'intéressé, seul compte le rattachement du versement à une activité professionnelle. Cette catégorie ne peut être autre que celle des traitements et salaires et par extension, la catégorie des rémunérations de dirigeants de l'article 62. Le droit positif exclut donc les sommes versées par des associés, en

---

581-BODGI 24 octobre 1984, 5 F 24-84, *DF* 1984 n°48 instr. 8207. L'administration exigeait que l'engagement de caution soit souscrit dans le cadre d'une gestion normale dans l'intérêt de l'entreprise, être exclusif d'une faute, être en proportion des rémunérations reçues, et que l'engagement soit lié à la fonction même de dirigeant et non en qualité d'associé. Dans ces conditions, l'administration précisait que la possession directe ou indirecte de 50% du capital (et au-delà bien évidemment) constituait un plafond au-delà duquel aucune déduction n'est possible. Cette limite excluait de facto les déductions opérées sur les rémunérations visées à l'article 62, lesquelles concernent les gérants majoritaires.

582-CE 7e et 9e ss-s., 4 novembre 1988, n°56620, *DF* 1989 n°13 comm. 647.

583-Le Conseil d'État écarte cet obstacle, infirmant ainsi la position de l'administration, en jugeant que « *dès lors, et en admettant même que Mme J, en acceptant de souscrire aux engagements sus-rappelés, ait eu également en vue la préservation de la valeur de ses actions dans la société, dont elle détenait directement et indirectement plus de 50% du capital, le déficit apparu en 1977 dans la catégorie des traitements et salaires pouvait s'imputer sur le revenu global du requérant en 1977 dans les conditions prévues à l'article 156 précité.* ». Id.

cette simple qualité, fussent-ils administrateurs de société, dès lors qu'aucune activité professionnelle ne peut être invoquée.

Les sommes versées à titre d'engagement de caution par un dirigeant de société soumise à l'impôt sur les sociétés sont donc actuellement admises en déduction des rémunérations professionnelles taxables dans la catégorie des salaires ou rémunérations visées à l'article 62, dans des conditions strictes<sup>584</sup>.

Il faut noter que l'exécution de l'engagement de caution doit être contraint et non spontané. Comme le note le professeur Cozian<sup>585</sup>, « *le fisc n'est pas tendre pour les bonnes âmes* ». En effet, la possibilité d'imputer les paiements sur les revenus personnels est réservée aux dirigeants qui sont poursuivis soit parce qu'ils se sont engagés comme caution, soit parce qu'ils ont été condamnés à payer tout ou partie du passif social. « *Hors de là, l'imputation fiscale est refusée aux dirigeants trop empressés ou trop scrupuleux* »<sup>586</sup>. L'auteur note que cette solution est d'une sévérité critiquable en droit et en opportunité et appelle à un assouplissement, avec d'autres auteurs<sup>587</sup>.

Telle est la situation actuelle. Celle-ci suscite plus de questions qu'elle n'en résout. En effet, nous sommes bien partis d'un seul texte, l'article 13 du CGI, qui semble poser un principe général de déduction des dépenses engagées pour l'acquisition et la conservation d'un revenu. Or, nous nous retrouvons pratiquement dans le cas de la déduction d'incidence très limitée de frais professionnels dans la catégorie des rémunérations, salaires ou rémunérations de dirigeants de société. Il faut que soit établi en quelque sorte un « lien direct » entre la charge et

---

584-Voir Emmanuel Kornprobst, *JCP fiscal, impôts directs Traité*, fascicule 66 n°125 à jour mars 2001 ; arrêt CE plénière 22 décembre 1989, n°56905, *Biau*, *RJF* 2/90 n°105 : cet arrêt admet la déduction des sommes versées au titre de l'engagement de caution d'un dirigeant, bien qu'aucune rémunération n'ait été encore versée. Il admet également la déduction des intérêts versés au titre de l'emprunt contracté pour s'acquitter de l'engagement de caution.

En synthèse, la déduction est admise si le contrat cautionné ne constitue pas un acte anormal de gestion tant dans son montant que dans son coût, si l'engagement résulte d'une obligation contractuelle formellement souscrite par l'intéressé, s'il entre dans le cadre des fonctions du dirigeant, s'il est pris dans l'intérêt de la société ou d'une filiale du groupe, si l'exécution de l'engagement n'est pas spontané mais résulte de l'engagement d'une procédure contraignante à l'encontre du dirigeant, si cette exécution ne résulte pas d'une faute personnelle de la caution dans la gestion de l'entreprise, s'il existe une rémunération effective ou potentielle, ce qui exclut la déduction par un dirigeant non rémunéré, et enfin si le montant des engagements est proportionné au montant des rémunérations versées ou prévisibles à court terme, condition fixée au triple de la rémunération annuelle selon le Conseil d'État.

585-Maurice Cozian, *Le dirigeant contraint d'acquitter un passif social peut-il déduire de ses revenus imposables les paiements qu'il a effectués ?* étude pratique, *Semaine Juridique E* n°8 21 février 2002, n°366.

586-CE 28 mai 1984, *DF* 1984 n°40, comm. 1658 concl. Pierre-François Racine ; 6 mai 1996, *DF* 1996 n°31-36 comm. 1012 concl. Gilles Bachelier.

587-Serge Nonorgue : *Le règlement spontané des dettes sociales ou la pénalisation fiscale du dirigeant avisé* *RJF* 1/2000 p.10.

un revenu, entendu au sens classique de revenu civil. En effet, si l'impôt frappe des plus-values ou des revenus de capitaux mobiliers, la charge est considérée comme une dépense en capital, non déductible. Il faut donc constater le maintien dans ce cas particulier des engagements de caution des dirigeants, d'une distinction entre revenu et capital, sans qu'il soit possible précisément de connaître la définition de ces notions, lesquelles deviennent particulièrement floues aujourd'hui.

A l'inverse, les dispositions de l'article 13 du CGI sont interprétées comme un principe général permettant d'étendre les charges déductibles des traitements et salaires visées à l'article 83-3° du CGI. Ainsi, l'article 13 ne constitue pas un principe général concernant l'impôt sur le revenu, mais le devient lorsqu'il s'agit d'une catégorie particulière, celle des rémunérations. Cette situation paraît paradoxale.

### ***2 - L'incompréhensible dissymétrie du traitement fiscal des abandons de compte courant avec clause de retour à meilleure fortune***

La question de la prise en compte de l'article 13 du CGI se pose dans les cas d'abandon de compte courant avec retour à meilleure fortune. Ce type d'opération est relativement fréquent en pratique, notamment dans les sociétés en difficulté. Pour améliorer le résultat, les dirigeants, s'ils disposent d'un compte courant important, résultant par exemple au fil des années soit d'apports, soit de dividendes non prélevés, font abandon de tout ou partie de leur créance. Par le jeu de l'article 38 du CGI, dont nous avons eu l'occasion de parler, un bénéficiaire se dégage automatiquement, dès lors que le passif diminue. Ce résultat positif intervient également sur le plan comptable et permet d'améliorer le résultat de l'exercice. Bien souvent, le dirigeant ne compte pas faire un abandon définitif. Il ajoute donc dans la convention d'abandon, une clause au terme de laquelle ce compte courant abandonné lui sera remboursé lorsque la société sera revenue à meilleure fortune, et que celle-ci pourra dégager les résultats nécessaires à ce rétablissement.

Lorsque les conditions du rétablissement interviennent, le compte courant de l'associé est donc à nouveau crédité du retour à meilleure fortune, avec le dégagement d'une perte en contrepartie, le retour s'analysant comme une charge de la société.

La justification juridique au niveau du droit civil et du droit commercial ne ressortissent pas à notre étude. Soulignons cependant qu'elle pose des difficultés pratiques. La jurisprudence a pu

en connaître pour dire qu'il s'agit d'une convention réglementée nécessitant une autorisation des associés et soumise à contrôle. Il y a cependant peu de contentieux, l'abandon avec retour à meilleure fortune étant généralement le signe d'une dégradation économique souvent irréversible de l'entreprise, et fatale.

Les conséquences fiscales d'un abandon de compte courant par un associé sont pour la société l'apparition d'un profit imposable. Cette solution se dégage directement de l'application de l'article 38 du CGI : la diminution d'un passif entraîne l'apparition d'un profit. Le Conseil d'État a confirmé que cet abandon constitue bien un profit et ne peut être assimilé à un supplément d'apport <sup>588</sup>.

Au niveau de l'associé personne physique, est-il possible de déduire les sommes ainsi abandonnées ? La réponse affirmative serait dans la logique de l'imposition du profit ainsi dégagé dans la société<sup>589</sup>. La réponse peut être positive lorsque c'est une personne morale qui a effectué l'abandon<sup>590</sup>. Lorsqu'il s'agit d'une personne physique, la réponse est négative. Cette solution résultait de la position de l'administration dans une réponse Massot de 1992<sup>591</sup>, confirmée par une décision Hazera du Conseil d'État du 3 juin 1992, <sup>592</sup>, décision dans laquelle la Haute Juridiction juge que la prise en charge spontanée de pertes incombant à la société par le dirigeant « ne peut être regardée en l'espèce, ni comme une dépense effectuée par lui en vue de l'acquisition ou de la conservation de son revenu, au sens des dispositions de l'article 13 du CGI, ni comme l'engagement de frais inhérents à la fonction qu'il exerçait au sens des dispositions précitées de l'article 83 du même code », que dès lors l'intéressé ne peut se prévaloir des abandons de créances réalisées.

La position peut cependant être inversée si le compte courant se présente comme un instrument au service d'une activité professionnelle. On retrouve donc ici encore la dualité perte en capital avec ou sans activité professionnelle, l'intervention d'une telle activité permettant la prise en compte de ces pertes. Ainsi, un masseur kinésithérapeute a-t-il pu déduire de son revenu professionnel l'abandon d'un compte courant effectué au profit d'une

---

588-CE 8e et 9e ss-s., 12 février 1990, n°84904, *SARL Établissements Charles Bussière*, *DF* 1990 n°22 comm. 1064, concl. Pierre-François Racine ; *RJF* 4/90 n° 370 ; chronique Jérôme Turot : *Suppléments d'apport et abandons de comptes courants. Du bon usage du coup d'accordéon*, *RJF* 4/90 p.228.

589-Ou de la réduction des déficits fiscaux reportables, ce qui revient au même.

590-Sous réserve de la théorie des abandons de créances entre sociétés.

591-Réponse n°54042 Massot, *JOAN* 4 mai 1992 p.2041.

592-CE 9e et 7e ss-s., 3 juin 1992, n°89567, *Hazera*, *DF* 5/1993 comm. 172.

clinique. Le Conseil d'État confirme la déduction dans un arrêt du 1er juillet 1987<sup>593</sup>. Selon la Haute Juridiction, l'abandon présente un caractère de dépense déductible dès lors qu'elle avait pour objet de permettre à la clinique de poursuivre son activité<sup>594</sup>.

Comme le notait le professeur Cozian dans une chronique relative à cette question <sup>595</sup>, « *cette jurisprudence est, pour l'instant, limitée aux praticiens intervenant en clinique. On attend avec impatience que le droit fiscal considère enfin comme un actif professionnel la participation au capital des contribuables qui exercent leur activité professionnelle au sein de sociétés de capitaux. Ce jour-là, la même qualification d'actif professionnel pourra peut-être être étendue aux avances en compte courant. Mais on n'en est pas encore là ...* »

Nous aborderons à nouveau cette question relative à l'actif professionnel des parts de sociétés de capitaux. Nous retiendrons pour l'instant, l'application des solutions dégagées dans le cadre des engagements de caution aux abandons de compte courants par les dirigeants, lesquels procèdent finalement de la même veine, le soutien apporté par un dirigeant pour la conservation de l'outil de travail, déterminant des charges déductibles dès lors que l'on est en présence d'un revenu professionnel, mais ne permettant aucune déduction lorsqu'il s'agit de protéger un capital, pourtant susceptible de dégager des plus-values ou des revenus mobiliers imposables.

Cependant la question reste posée. Quel serait le traitement fiscal de ce crédit nouveau du compte courant en cas de remboursement ? Au sens des dispositions étudiées à l'instant, ce crédit devrait constituer un revenu distribué. En effet, il constitue bien une somme prélevée sur les bénéfices au sens de l'article 109 1 1° ou versée à un associé au sens du 109 1 2°.

Si donc nous avons des décisions judiciaires sur cette pratique, nous n'avons pas rencontré, à notre connaissance, de décision de nature fiscale sur ce type de problème.

### **B - L'incompréhensible traitement fiscal de la situation des parties dans le bail d'immeubles**

Bailleur et preneurs sont deux parties symétriquement opposées dans un contrat particulier.

---

593-CE 7e et 8e ss-s., 1er juillet 1987 n° 65423, DF 22-23 1989 comm. 1060.

594-« Que cette dépense avait, en effet, pour objet, *en permettant à la clinique de poursuivre son activité, de conserver à M. C, en raison de l'exclusivité qui lui était consentie, une partie de sa clientèle ; qu'en outre, elle n'était pas hors de proportion avec les revenus qu'il retirait et pouvait espérer retirer de la poursuite de l'exercice de sa profession au sein de la clinique* ». Nous retrouvons ici les conditions générales applicables à la déduction des sommes payées au titre d'engagements de caution. Id.

595-Maurice Cozian, *Un sacrifice mal récompensé : l'abandon de compte courant consenti par un dirigeant*, étude, BF 11/95.

Leur traitement fiscal devrait être symétrique. Il ne l'est pas, sans que l'on perçoive le bien-fondé de la dissymétrie de traitement fiscal.

***1 - La dissymétrie constatée entre l'indemnité d'éviction et le droit d'entrée en matière de baux***

Dans le domaine des revenus fonciers, la définition des charges déductibles, malgré la réforme de la loi de finances pour 2006<sup>596</sup>, reste limitée. Le législateur fiscal procède par une énumération. Cette situation légale inadaptée pose difficulté dans de nombreux cas<sup>597</sup>. Il en va ainsi en matière d'indemnité d'éviction et de droit d'entrée. Deux décisions récentes du Conseil d'État, affaires Nachim et Rébecca, en date du 3 juillet 2009<sup>598</sup> donnent une illustration de la situation au regard de la prise en compte des charges dans les revenus fonciers.

***a ) L'indemnité d'éviction, charge en capital***

Les indemnités d'éviction versées en cas de non-renouvellement du bail, par le bailleur au preneur d'un local commercial, ne figurent pas au nombre des charges déductibles des revenus fonciers précisées dans l'énumération de l'article 31 du CGI. Peuvent-elles cependant être déduites ?

Jusqu'à l'intervention d'une décision du 20 octobre 1978, le Conseil d'État jugeait<sup>599</sup> que l'indemnité d'éviction, qui est la contrepartie du droit au bail, n'était ni un reversement de loyer ou « pas-de-porte », ni une charge du revenu foncier, mais avait pour effet, par le départ du locataire, d'augmenter la valeur du capital immobilier. Elle n'était donc jamais déductible. Cette analyse n'était finalement pas très éloignée du droit privé dans la mesure où le droit au renouvellement du bail commercial y est nommé en tant que « propriété commerciale », inscrivant sa valeur en « creux » par rapport à la valeur de l'immobilier appartenant au bailleur.

La décision de principe du 20 octobre 1978<sup>600</sup> modifiait radicalement cette vision. En effet, la

<sup>596</sup>-Loi de finances pour 2006 n°2005-1719 30 décembre 2005 art.76, *DF* 1/2006 comm. 17 précité.

<sup>597</sup>-Voir par exemple à propos de la déduction des charges exposées par les propriétaires de monuments historiques ouverts au public, Caa Nantes 1e ch., 13 octobre 2008, n°07NT00911, *Carvalho*, *RJF* 3/2009 n°218 concl. Christophe Hervouët, *BDCF* 3/2009 n°31.

<sup>598</sup>-CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009, n°293154, *Nachim*, concl. Édouard Geffray ; CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009, n°305732, *Sté Rébecca*, *DF* 44-45 2009 n°517, note Jean-Pierre Maublanc.

<sup>599</sup>-CE 25 janvier 1967, n°66560, *DF* 1967 n°8 comm. 229 ; *Dupont* 4/1967 p. 203 ; également CE 4 novembre 1974 plénière n°91434, *DF* 1978 n°14-15 comm. 504, concl. Marie-Aimée Latournerie, arrêts cités par le rapporteur public Édouard Geffray sous l'arrêt Nachim précité.

<sup>600</sup>-CE 20 octobre 1978 plénière, n°7157, *Rec. CE* 1978 p. 386 ; *DF* 1979 n°27 comm. 1397, concl. Pierre



Haute juridiction prend soin de préciser d'abord, que l'indemnité d'éviction versée en cas de non-renouvellement du bail au locataire commerçant en application de la législation relative aux baux commerciaux, « *n'entre pas dans les charges de la propriété énumérées au a), b), c) et d) de l'article 31-1 précité* ». Il suffisait alors au Conseil d'État d'arrêter là son raisonnement : l'indemnité d'éviction ne pouvait avoir un caractère déductible. Mais le Conseil d'État poursuit son raisonnement. Il considère nécessaire de rechercher si le versement de l'indemnité en question trouve sa contrepartie dans l'accroissement de la valeur du capital, ou si elle constitue une dépenses effectuée en vue de l'acquisition ou la conservation d'un revenu au sens de l'article 13 du CGI. La Haute juridiction intègre donc dans son raisonnement les dispositions de l'article 13-1 du CGI. Ces dispositions viennent ainsi compléter la liste des dépenses admises en déduction des revenus fonciers : les dispositions de l'article 39 ne peuvent plus être considérées comme constituant une liste exhaustive et donc exclusive des dépenses admissibles dans les revenus fonciers.

C'est donc en ce sens que la décision du 20 octobre 1978 est intéressante, c'est donc sur la prise en considération des dispositions de l'article 13-1 du CGI pour l'étude de la déductibilité d'une charge des revenus fonciers. A partir de cette prise en compte, le Conseil d'État a considéré la situation factuelle du dossier. En l'occurrence, l'indemnité d'éviction avait été versée pour permettre, après libération des locaux, de détruire l'immeuble et donner à bail à construction le terrain nu à un preneur. Cette situation conduisait le Conseil d'État à rejeter la déduction de ces indemnités, car elles « *ne doivent pas être regardées comme devant permettre la continuation sous une autre forme de l'exploitation des immeubles dont les sociétés civiles immobilières susmentionnées étaient propriétaires, mais comme la contrepartie d'un accroissement certain de leur patrimoine immobilier* ».

Dans la chronique consacrée à cette décision<sup>601</sup>, Jean-François Verny faisait le parallèle entre le régime des indemnités d'éviction et celui des indemnités reçues par le bailleur au titre de l'entrée dans les lieux d'un preneur, indemnités qualifiées de « pas-de-porte » ou droit d'entrée selon le cas, les deux termes ayant fiscalement la même acception. On ne peut considérer le régime des indemnités d'éviction sans parler de celui des « pas-de-porte » : en effet, les deux indemnités procèdent en quelque sorte de la même logique juridique, en matière de baux : le droit conféré à un preneur, qui en matière commerciale est suffisamment important pour

---

Lobry et *RJF* 12/1978 n°544, chronique Jean-François Verny p. 346.

601-Jean-François Verny, *Pas-de-porte et indemnités d'éviction*, chronique, *RJF* 12/78 p.346. Voir également Jérôme Turot, *Pas de porte et indemnité d'éviction*, chronique *RJF* 11/89 p. 611.

pouvoir être qualifié de « propriété commerciale » en pratique, est monnayable. Il peut être payé par le preneur à l'entrée ; il peut être payé par le bailleur à la sortie du preneur, l'obligation de paiement résultant de circonstances extérieures au bail proprement dit<sup>602</sup>.

***b ) Le droit d'entrée, loyer imposable***

Pour la jurisprudence, de même que l'indemnité d'éviction n'était jamais déductible en principe jusqu'à l'intervention de la décision précitée du 20 octobre 1978, le versement du pas-de-porte était considéré comme un supplément de loyer imposable entre les mains du bailleur. Corrélativement, le versement était considéré systématiquement comme un supplément de loyer versé en une seule fois et déductible par étalement sur l'ensemble de la période couverte par le bail<sup>603</sup>.

Pour le locataire versant le droit d'entrée<sup>604</sup>, la situation a changé par un arrêt du 5 juin 1970<sup>605</sup>. Désormais, le droit d'entrée versé par le locataire à son entrée dans les lieux, au bailleur, peut présenter selon le cas, soit le caractère d'un supplément de loyer, soit celui du prix d'acquisition d'un élément incorporel du fonds de commerce, consistant dans le droit au renouvellement du bail commercial reconnu au preneur par le code de commerce<sup>606</sup>. Le Conseil d'État recherche maintenant si le loyer stipulé dans le bail est d'un montant normal et, dans l'affirmative, déduit de cette circonstance que le droit d'entrée ne peut s'analyser comme un supplément de loyer mais représente, pour le locataire, le prix payé pour acquérir des éléments incorporels du fonds de commerce. C'est donc le critère de la normalité du montant du loyer qui entraîne la caractérisation du droit d'entrée. Si le loyer du bail est minoré, cette indemnité d'entrée constitue en fait un loyer d'avance versé en une seule fois. Si le loyer est d'un montant normal, le preneur ne pourrait le rajouter à ses charges, compte tenu du fait en outre que s'agissant d'un bail commercial, le preneur exerce une activité présumée commerciale<sup>607</sup>. Dans ces conditions, il serait considéré que le preneur verse un loyer majoré, donc anormal par rapport à la valeur locative, et donc non déductible pour l'excédent de montant constaté, selon la théorie des actes anormaux de gestion. Cela justifie donc l'analyse de supplément d'actif acquis et confirme le caractère non déductible de la charge.

---

602-Volonté de mettre fin au bail par le bailleur, volonté du preneur de prendre à bail un local particulier

603-Exemple : *Dupont* 1962 p.668 act. n°3243.

604-Ou pas-de-porte, les termes pouvant être indifféremment retenus en matière fiscale, encore que la pratique réserve le terme de pas-de-porte à la somme versée par à un précédent locataire, voir étude au *BF* 6/83 p.381

605-CE 5 juin 1970 plénière N°71745, *Dupont* 1970 p.346.

606-Article L 145-8 du code de commerce.

607-Encore que l'on pourrait se trouver dans un cas d'application contractuel du statut des baux commerciaux.

Pour le bailleur, le droit d'entrée constituait toujours un supplément de loyer, même si pour le locataire il ne pouvait s'agir d'une charge. Il se créait donc une dissymétrie : profit d'un côté, mais absence de charge déductible de l'autre côté. Jean-François Verny dans sa chronique précitée justifie cette dissymétrie, tempérée cependant par la décision du 24 février 1978<sup>608</sup>. Cette décision admet que, selon les cas, la somme représentative d'un droit d'entrée puisse être constitutive soit d'un supplément de loyer, soit avoir pour contrepartie un abandon d'un élément du patrimoine ou une dépréciation de l'immeuble loué. Cependant, le Conseil d'État n'établit pas une relation de pure symétrie, telle qu'elle aurait pu être dans le cas où le caractère déductible de la charge chez le preneur entraînait l'imposition des loyers chez le bailleur, mais où le caractère d'acquisition d'élément d'actif reconnue à la charge, donc non déductible chez le preneur, aurait entraîné automatiquement le caractère non imposable de l'accroissement d'actif chez le bailleur.

Selon l'auteur précité, cette « *symétrie dans la qualification du pas-de-porte du point de vue du preneur et du point de vue du bailleur, séduisante a priori, et simplificatrice, ne s'impose pas absolument : le fait qu'en contractant le bail, le preneur commerçant acquière un élément d'actif ce qui se conçoit bien et ce que la jurisprudence fiscale admet sans difficulté depuis 1970, ne s'accompagne pas nécessairement d'une perte d'actif chez le bailleur, celui-ci ne faisant, en passant le bail, que donner au bien dont il est propriétaire la destination normale qui est la sienne. Il ne s'agit, en effet, pas, pour les deux parties au contrat, du même actif, l'actif commercial du preneur peut s'enrichir d'un élément incorporel sans que l'actif immobilier du propriétaire soit nécessairement et corrélativement amputé ou déprécié* ».

Cette question est d'importance dans le cadre de notre recherche. Faut-il en effet respecter une symétrie dans la détermination de la matière imposable ? En d'autres termes, la définition du contour d'une cédule emporte-elle des conséquences dans la définition des autres cédules ?

### ***c) La recherche d'un compromis***

La décision relative à l'indemnité d'éviction du 20 octobre 1978<sup>609</sup>, rendue la même année que celle du 24 février 1978 relative au droit d'entrée, et commentées par Jean-François Verny dans la chronique précitée, vient également tempérer le caractère systématiquement non déductible qui lui était auparavant attribué par la jurisprudence. Cette indemnité peut

---

608-CE 24 février 1978, section, n°97347, *Dupont* 4/1978 p.121.

609-CE plénière, 20 octobre 1978, n°7157, *DF* 1979 n°27 comm. 1397, concl. Pierre Lobry et *RJF* 12/1978 n°544, chronique Jean-François Verny p. 346 précitée.

constituer une charge déductible pour le bailleur si elle présente le caractère de charge engagée pour l'acquisition et la conservation du revenu.

Mais dans ce cas également, la symétrie n'est pas systématique comme le relève le chroniqueur. Et pour lui, l'asymétrie dans le traitement de l'indemnité d'éviction n'est pas acceptable comme dans le cas du pas-de-porte : « *Or, autant on peut admettre comme il a été dit que la qualification du droit d'entrée ne soit pas appréciée de la même façon selon que l'on se place du point de vue du preneur qui le verse ou du bailleur qui le perçoit, autant il est difficile de se satisfaire de raisonnements qui conduisent, pour un même bailleur, à ne pas appliquer les mêmes règles aux pas de porte et aux indemnités d'éviction qui correspondent aux deux faces de la même réalité économique* ».

Il est vrai que dans l'arrêt du 20 octobre 1978, le Conseil d'État jugeait que l'indemnité d'éviction versée par le bailleur, pour récupérer la disposition des locaux, afin de les détruire et donner le terrain à bail à construction, n'était pas déductible, car accroissant la valeur de son patrimoine, tandis que l'indemnité d'entrée, versée par le futur titulaire du bail à construction, au bailleur, dans le but en outre de lui permettre de payer l'indemnité d'éviction, a été jugée comme constituant un supplément de loyer du bail à construction.

La situation ainsi décrite allait évoluer. Dans un arrêt Terriou du 29 septembre 1989<sup>610</sup>, la Haute juridiction juge que l'indemnité d'entrée versée par un preneur peut constituer la contrepartie d'une dépréciation de l'immeuble donné à bail. Pour la première fois, le Conseil d'État admet que les stipulations du bail, notamment sa durée, puissent être de nature à entraîner par elles-mêmes une dépréciation du bien. Cette solution est nouvelle. Jusqu'alors, le Conseil d'État estimait que la location par un bail commercial de 9 ans à un preneur qui a droit au renouvellement par application de la législation sur les baux commerciaux ne suffisait pas, par elle-même, à caractériser la dépréciation de la valeur de l'immeuble loué<sup>611</sup>.

Les circonstances de l'espèce nous paraissent particulièrement exceptionnelles : bail civil,

---

610-CE 7e et 9e ss-s., 29 septembre 1989, n°68212, *Terriou*, *RJF* 11/89 n°1230, chronique Jérôme Turot p.611.

611-La situation de l'affaire jugée était relativement exceptionnelle : un bailleur donne à bail à une Caisse d'Épargne un local pour une durée de 40 ans, avec renonciation à toute faculté de résiliation. La durée du bail est exceptionnelle : « *considérant que M. Terriou a loué l'immeuble en cause à la caisse d'épargne de Saint-Nazaire, qui n'a pas la qualité de commerçant, par un bail civil de 40 ans, et s'est en outre obligé à renoncer à toute faculté de résiliation de ce bail, sauf au cas de non-paiement des loyers ; que de telles stipulations entraînent nécessairement la disparition du fonds de commerce qui y était antérieurement situé, qu'ainsi l'indemnité versée par la caisse locataire, en sus du loyer prévu au bail, lequel a un caractère normal, doit dans les circonstances de l'espèce, être regardée comme la contrepartie de la dépréciation affectant le patrimoine du contribuable du fait de la nature et de la durée dudit bail* ». Id.

d'une durée de 40 ans, à un organisme exerçant une activité civile, disparition d'un fonds de commerce antérieurement exploité dans les locaux dont on soupçonne qu'il pourrait s'agir de celui exploité par l'intéressé, toutes ces circonstances sont exceptionnelles.

La doctrine y voit cependant<sup>612</sup> un infléchissement important de la jurisprudence antérieure relative au droit d'entrée, selon laquelle le seul fait de donner des locaux à bail à un commerçant n'entraîne pas par lui-même une dépréciation de l'immeuble. La rigueur de l'analyse antérieure aboutissant à une dissymétrie entre la position du preneur, pour lequel de droit d'entrée constitue soit une charge, soit l'acquisition d'un droit incorporel notamment lorsque le loyer stipulé est normal, et celle du bailleur, pour lequel le droit d'entrée serait systématiquement un loyer d'avance imposable, serait donc amoindrie.

Il en va de même pour le versement de l'indemnité d'éviction, dont le régime a évolué de façon notable avec les deux décisions du 3 juillet 2009<sup>613</sup> que nous avons évoquées.

Dans la première décision, Nachim, le bailleur verse une indemnité d'éviction de 1.000.000 F pour rompre le bail commercial en cours avec un preneur, afin de relouer l'immeuble moyennant un loyer majoré de 2,14 fois le loyer antérieur. Jusque-là, l'indemnité d'éviction correspondait bien à une charge engagée pour l'acquisition et la conservation d'un revenu, puisqu'elle permettait d'améliorer sensiblement le montant du loyer obtenu.

Cependant, l'administration fiscale faisait remarquer que le paiement de l'indemnité n'avait été possible que par un emprunt, dont la charge des intérêts interdisait que l'augmentation du loyer se traduise rapidement par une augmentation du revenu foncier. Le bilan financier de l'opération n'était donc pas favorable. Cette circonstance n'est pas jugée de nature à interdire la déduction de l'indemnité des charges du revenu foncier. En effet, le but recherché, soit l'acquisition d'un revenu, prime sur le résultat financier constaté, lequel ne peut être constaté qu'a posteriori<sup>614</sup>.

Cette solution conforte donc la possibilité de déduire l'indemnité d'éviction des charges du

---

612- Jérôme Turot, *Pas de porte et indemnité d'éviction*, chronique *RJF* 11/89 p. 611 précitée.

613-CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009, n°293154, *Nachim*, concl. Édouard Geffray, et CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009, n°305732, *Sté Rébecca*, note Jean-Pierre Maublanc, *DF* 44-45/2009 comm. 517 précitée.

614-« *Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que l'éviction de son ancien locataire par la Sci Bellevue 27 n'a eu d'autre finalité que de lui permettre de relouer le bien immobilier en cause à des conditions plus favorables, le loyer appliqué après l'éviction étant 2,14 fois supérieur à celui dont elle bénéficiait antérieurement ; qu'il suit de là que la cour a commis une erreur de droit en jugeant, au seul motif que le montant des annuités du remboursement de l'emprunt contracté en vue du financement de l'indemnité d'éviction interdisait que l'augmentation du loyer se traduise, à court ou moyen terme, par une augmentation du revenu du requérant, que la dépense constituée par le versement de l'indemnité d'éviction ne pouvait être regardée comme ayant été effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu au sens des dispositions précitées de l'article 13 du code général des impôts* ». Id.

revenu foncier, sans que le bailleur soit obligé de justifier, a posteriori, d'un bilan financier positif de l'opération. Accueillir en effet l'obligation pour le bailleur de justifier d'un bilan positif équivaudrait pour la juridiction à contrôler l'opportunité de la décision de gestion prise par le contribuable. Or, il n'appartient qu'au contribuable, responsable de ses actes sur tous les plans et notamment financier, d'être libre de ses décisions de gestion, au risque pour lui de dégager des bilans financiers des opérations qui ne soient pas forcément favorables : c'est le risque de l'activité économique.

La seconde décision est plus remarquable selon nous. La société Rébecca donnait en sous-location un bien immobilier à la société Sagebois. Elle rompt le sous-bail moyennant indemnité d'éviction d'un montant de 4.200.000 F pour redonner l'immobilier en sous-bail à la société Pickwick. Le loyer obtenu passe de 980.000 F à 1.472.000 F <sup>615</sup>.

La déductibilité de l'indemnité d'éviction doit alors être appréciée dans le cadre des revenus professionnels, en l'occurrence les bénéfices industriels et commerciaux, puisque la société Rebecca est constituée sous forme de SARL, probablement soumise à l'impôt sur les sociétés. C'est ce que l'on déduit de l'arrêt. Ce sont donc les règles des articles 38 et 39 du code général des impôts qui sont invoquées, soit donc les règles générales de détermination des revenus commerciaux, et non celles des revenus fonciers des articles 28 et 31 du CGI. Il n'est donc pas besoin de faire intervenir les dispositions de l'article 13 du CGI.

Dans ces conditions, la déductibilité de l'indemnité d'éviction est établie, car elle permet d'améliorer le revenu obtenu. Mais surtout, elle ne procède pas d'une gestion anormale<sup>616</sup>. Le Conseil d'État n'avait en fait à juger en cassation, que l'éventuelle erreur de qualification

---

615-Pourquoi s'agit-il de sous-baux ? La société Rébecca agit en effet, non comme propriétaire, mais comme locataire à titre principal. Les règles de la sous-location en matière commerciale sont contraignantes et exigent l'intervention du bailleur principal. On ne comprend donc pas bien comment l'opération s'est déroulée. A moins qu'il ne s'agisse d'un crédit-bail d'immobilier ? L'arrêt ne précise pas.

616-Pourtant le fait troublant dans le dossier concerne la vente concomitante à l'opération, des titres de la société Rébecca à la société Pickwick par ses associés. L'administration avait considéré, non sans raison, que l'opération revêtait un caractère anormal dès lors que la résiliation du bail n'avait eu pour effet que de permettre la cession indirecte de l'immobilier, libre de preneur, à la société Pickwick. Or justement, cette dernière société avait même avancé les fonds à la société Rébecca pour payer l'indemnité d'éviction à la société Sagebois. En outre, et si cela ne suffisait pas, l'administration relevait que les associés des sociétés Rébecca et Sagebois étaient communs, que la société Sagebois avait déjà quitté les lieux avant son éviction, et qu'enfin, puisqu'il s'agissait de contrats de sous-location, l'indemnité d'éviction était d'un fondement juridique douteux.

Tout cela n'a pas modifié la décision du Conseil d'État qui limite clairement son analyse à la société Rébecca : cette société continue d'exister. Il est certain que si cette société avait été dissoute par la société Pickwick après acquisition des parts sociales, ce qui mettait fin par confusion au bail en cours, la solution eut été radicalement différente. Mais tel ne fut pas le cas : la société Rébecca poursuivait son bail, et bénéficiait d'un loyer majoré. L'indemnité d'éviction qu'elle avait versée pour obtenir ce résultat était donc bien déductible.

juridique qu'aurait commise la cour administrative d'appel en jugeant que le versement de l'indemnité d'éviction litigieuse ne constituait pas un acte anormal de gestion. Sur ce point, l'arrêt ne pouvait être annulé.

Il n'en reste pas moins vrai que le Conseil d'État prend cette décision avec réserve. Il prend soin de préciser, après avoir rappelé que l'indemnité d'éviction est déductible en matière de revenus commerciaux dès lors qu'il est établi qu'elle permet au bailleur de relouer l'immeuble pour un loyer plus élevé ou à de meilleures conditions, que la solution peut toujours être remise en cause sur le fondement de l'acte anormal de gestion<sup>617</sup>. Il est vrai que cette décision semble avoir bénéficié de la grande habileté des contribuables et de certaines maladresses de l'administration.

Ces considérations sur l'indemnité d'éviction et le pas-de-porte nous permettent de constater la force du principe de déductibilité des charges posé par l'article 13, mais également ses limites. Mais nous constatons l'apparition de nouvelles difficultés quant aux problèmes de symétries entre charges et profit pour la même opération. Il conviendra de revenir sur ce problème.

## ***2 - La dissymétrie constatée dans le traitement de la fin du bail***

### ***a) La difficile justification de la taxation de l'avantage résultant de l'accession en fin de bail***

Inspiré des dispositions des articles 552 et suivants du code civil, et plus particulièrement l'article 555, le traitement fiscal de l'accession est original. Un arrêt du Conseil d'État du 3 juin 1985<sup>618</sup> rappelle ces conséquences, dans des circonstances particulières. Une société civile donne à bail un immeuble à un preneur le 6 juin 1973, lequel effectue de très importants travaux d'aménagements<sup>619</sup>. La société revend l'immeuble le 6 décembre 1974 à une société qui elle-même rachète le fonds au locataire. L'administration considère que les aménagements sont devenus propriété de la société civile bailleuse et taxe au titre des revenus fonciers le montant de ces aménagements. En effet, selon une jurisprudence ancienne, l'attribution

---

617-Considérant que *cette indemnité n'est pas déductible si l'administration fiscale apporte la preuve de ce qu'elle est dépourvue de contrepartie, qu'elle a une contrepartie dépourvue d'intérêt pour le contribuable ou que la rémunération de cette contrepartie est excessive et qu'elle relève, pour ce motif, d'une gestion anormale* ». Or, le Conseil d'État relève que *« à supposer même que la résiliation du bail ait eu pour effet de satisfaire l'intérêt des associés de la société Rebecca en leur permettant de vendre leurs titres à la société Pickwick, l'administration ne démontrait pas une absence de contrepartie suffisante de nature à caractériser un acte anormal de gestion »*. Id.

618-CE 9e et 8e ss-s., 3 juin 1985, n°45217 et 45218, concl. Philippe Bissara, *DF* 14/1986 comm. 712.

619-Transformation d'un local commercial en « night-club » avec réfection des charpentes, création de parking, sols, climatisation, maçonnerie, etc.

gratuite au bailleur des aménagements effectués par le preneur constitue un complément de loyer en nature et par suite, un revenu foncier<sup>620</sup>, dans la mesure où la remise gratuite des aménagements réalisés par le preneur contribue à accroître la valeur vénale de l'immeuble<sup>621</sup>. Le moment de la date de perception du revenu en nature est celle du transfert de propriété des aménagements<sup>622</sup>. S'il est stipulé que cette propriété intervient en fin de bail, c'est à la date d'expiration du bail que le revenu foncier en nature est réputé perçu (jurisprudence précitée)<sup>623</sup>. Cette jurisprudence est maintenant stabilisée.

Il convient de relever la différence de traitement avec les charges, telles que l'indemnité d'éviction : dans ce dernier cas, l'indemnité versée pour récupérer la liberté du local pour vendre, constitue une dépense en capital, non déductible. Au contraire, l'accession des aménagements, lorsque ces derniers constituent un accroissement de la valeur de l'immeuble, constitue un revenu imposable, alors qu'il s'agit bien de capital, et alors que le texte de l'article 29 ne parle d'imposer que des recettes brutes perçues. Cette différence de traitement montre les limites de ces notions de capital et revenu au stade de l'évolution actuelle du droit positif fiscal, et leur caractère difficilement acceptable.

Nous parlions des dépenses en capital, et l'arrêt du Conseil d'État du 3 juillet 2002, consorts Geffroy<sup>624</sup>, illustre parfaitement cette situation. L'affaire était particulièrement complexe et ancienne, puisque les faits remontaient aux années 1979. Les époux Geffroy possédaient un terrain qu'ils avaient donné à bail à une société, moyennant un loyer faible, à charge pour la société d'y édifier une construction. A la fin du bail, en 1974, les bailleurs ont accédé à la propriété des constructions, qu'ils ont vendu en 1979. Pour le calcul de la plus-value selon

---

620-Voir par exemple CE assemblée. 30 novembre 1973, n°86977, *DF* 1974 n°2 comm.125 *Lebon* p.681, concl. Jacques Delmas-Marsalet; CE 14 décembre 1977, n°2267, *DF* 1978 n°9 comm. 296 ; *RJF* 2/78 p.50.

621-Également : CE 24 juillet 1981, n°12865 et 24983, *DF* 1981 n°52 comm. 2365, concl. Jean-François Verny, *RJF* 10/81 p.479.

622-L'intérêt de l'arrêt cité concerne justement la date de l'accession des améliorations. En effet, lorsque la société civile vend l'immeuble, le bail était toujours en cours d'exécution. Dans ces conditions, le Conseil d'État constate que l'accession n'est pas intervenue, et décharge la société civile. « *Considérant que, si l'attribution gratuite au propriétaire des aménagements effectués par le preneur aux lieu et place du bailleur constitue, dans les conditions où elle est prévue, un complément de loyer, le montant de cet avantage n'est, toutefois, pour le propriétaire, un revenu foncier que si celui-ci en a eu la disposition, c'est-à-dire si et dans la mesure où, en fin de bail, il a lui-même acquis la propriété de ces aménagements* », ce qui n'était pas le cas en l'espèce. CE 24 juillet 1981, id.

623-D'où d'ailleurs en pratique l'inclusion d'une clause prévoyant le retour des aménagements « en fin de bail ou de ses renouvellements », afin d'éviter de dégager les conséquences de l'accession lors d'un renouvellement, avec la problématique de la reconduction tacite du bail commercial qui normalement ne met pas fin au bail en cours et ne permet normalement pas l'accession.

624-CE 9e et 10e ss-s., 3 juillet 2002, n°197024, *Consorts Geffroy*, *RJF* 10/02 n°1109 ; concl. Jean Courtial, *BDCF* 10/02 n°123.



l'article 150 A du CGI en vigueur à l'époque, ils ont retenu le prix d'acquisition du terrain, ainsi que la valeur vénale, déterminée par un cabinet d'expertise, des constructions acquises au terme du bail, lequel avait expiré le 30 juillet 1974<sup>625</sup>. Par suite de divers incidents de procédure, l'affaire a fait l'objet d'un arrêt du Conseil d'État le 3 juillet 2002, arrêt au demeurant non définitif car il renvoie à la Cour administrative d'appel, toujours saisie au fond pour juger définitivement le litige. Au-delà des longues questions de procédure, le Conseil était saisi d'un moyen relatif à l'erreur de droit commise par la Cour qui retient, dans une décision relative à l'appel d'un jugement avant dire droit du tribunal administratif relatif à la fixation du prix des constructions accédées par le bailleur, que ce prix ne pouvait qu'être nul, dès lors que les époux Geffroy étaient devenus propriétaires des constructions par la voie de l'accession.

Le Conseil d'État juge en effet, que la valeur de l'avantage résultant de l'accession à la propriété des constructions ne peut être nul<sup>626</sup>. Le Conseil d'État affirme donc que l'application d'un loyer faible en contrepartie de l'accession des constructions sans indemnité en fin de bail entraîne nécessairement l'apparition d'un avantage non nul<sup>627</sup>.

La même question se pose lorsque le bail est conclu dans le cadre d'une entreprise industrielle et commerciale. C'est ce que nous apprend un arrêt récent du Conseil d'État en date du 5 décembre 2005, Aubin<sup>628</sup>. Un entrepreneur donne en location-gérance à une société qu'il dirigeait, puis qu'il a transmise à son fils, l'entreprise individuelle qu'il avait créée. Il a aussi donné à bail à cette société, outre le fonds de commerce, un ensemble de terrains et bâtiments. Le bail d'origine arrivait à son terme le 1er mai 1985. Or, la société preneuse avait construit de nouveaux bureaux en surélévation des bâtiments anciens. L'administration a réintégré la

---

625-Il semble d'ailleurs que cette valeur n'ait pas été retenue comme recettes au titre des revenus fonciers ; plus exactement, il n'est jamais fait mention de cette prise en compte dans le rappel des faits.

626-La valeur de l'avantage résultant de l'accession « doit être prise en compte dans la détermination du prix d'acquisition des constructions en cause, qui ne peut être égal à zéro et qui est nécessaire au calcul de la plus-value imposable en application des dispositions précitées de l'article 150 H du CGI »

627-La doctrine de l'administration était contraire. Comme le relève le commentateur à la revue de jurisprudence fiscale, la question posée qui avait été analysée par Mme Marie-Dominique Hagelsteen dans ses conclusions dans un arrêt *Morisot* du 6 janvier 1993, « est celle de savoir si l'acquisition sans indemnité en fin de bail par le propriétaire des constructions édifiées par le locataire peut être réputée fait à prix nul au sens de l'article 150 H du CGI, alors que l'avantage correspondant à l'absence d'obligation de versement de l'indemnité est regardé par la jurisprudence comme un supplément de loyer imposable entre les mains du bailleur à la date de l'accession. Si l'acquisition était réputée faite à prix nul, il y aurait double imposition du bailleur : sur des revenus fonciers à la date de l'accession, puis sur la plus-value à la date de la revente des constructions acquises par voie d'accession ». CE plénière, 6 janvier 1993, n°63844, *Morisot*, *RJF* 3/93 n°363 concl. Marie-Dominique Hagelsteen *BDCF* 3/37/93 p.54 . Voir également sur le sujet l'arrêt infirmé de la cour administrative d'appel de Paris du 2 avril 1998 n°86-4329, *RJF* 5/99 n°569 et les concl. Micheline Martel, *DF* 45/98 comm. 1001 ; également chronique Emmanuelle Mignon, *RJF* 6/99 p.431.

628-CE 8e et 3e ss-s., 5 décembre 2005, n°2635050, *Aubin*, *DF* 41/2006 comm. 652 concl. Emmanuel Glaser.

valeur vénale de l'addition de construction au moment de l'expiration du bail, en 1985. Le contribuable contestait la réintégration, en soutenant que dès lors que la valeur de l'addition de construction ne figurait pas à son bilan, celle-ci devait être considérée comme se trouvant dans son patrimoine personnel dès 1985, année où l'accession était intervenue. Les règles de la prescription fiscale empêchaient alors tout rappel. La Cour administrative d'appel de Nantes avait confirmé cette argumentation et rejeté le rappel de l'administration. Le Conseil casse cette décision. L'avantage aurait dû être comptabilisé lors de sa réalisation<sup>629</sup>.

Cette motivation soulève plusieurs questions. Tout d'abord, elle revient sur la liberté d'affectation qui prévaut en matière de BIC par la règle du bilan<sup>630</sup> : en effet, si cette liberté est réputée totale, elle est enserrée dans des règles de bon sens. Ainsi, la surélévation de construction ne pourrait être reprise « dans le patrimoine personnel » de l'exploitant alors que la construction elle-même n'y serait pas : c'est du moins ce que semble suggérer la rédaction de la décision. En outre, l'addition de construction ne pouvait pas ne pas figurer, ne fut-ce qu'un instant, dans les écritures, et donc au bilan. En effet, les termes du bail imposaient le retour gratuit des améliorations au bailleur en fin de bail. Or, la construction figurant dans le bilan de l'entreprise, le bailleur fiscal, celui qui nous intéresse, doit donc recevoir la valeur de l'accession. Enfin, cette valeur devant figurer au bilan de l'entreprise ainsi qu'il vient d'être démontré, n'y figurant plus, mais n'ayant jamais été retirée du bilan de façon expresse, pouvait y être réintégrée nonobstant la prescription fiscale, par le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture de la période non prescrite. C'est ce qu'indique le Commissaire du gouvernement dans ses conclusions : « *or en l'espèce, M Aubin n'avait pas le choix entre inscrire ou ne pas inscrire* ». Voici donc un nouveau cas d'inscription obligatoire au bilan. Et cette inscription devait se retrouver dans les écritures du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit.

Nous ne pouvons qu'être étonnés de ces solutions, qui semblent frappées d'arbitraire. La loi fiscale prévoit l'imposition, au titre des revenus fonciers, de recettes brutes perçues. Or, dans ces situations, aucun mouvement financier n'intervient, ce qui a même poussé certaines

---

629-« *Considérant qu'en vertu du bail susmentionné qui portait sur un bien inscrit à son actif, l'entreprise de M Aubin était tenue de comptabiliser en 1985 le supplément de loyer correspondant à la valeur vénale de l'addition de construction, d'une part en créditant son compte de résultats, et d'autre part, en débitant l'un de ses comptes d'actifs ; que s'il était ensuite loisible à M Aubin de reprendre dans son patrimoine privé cette addition de construction, pour autant qu'elle était dissociable du reste du bâtiment, l'absence d'écriture retraçant un tel prélèvement lui interdisait d'opposer à l'administration une prétendue décision de gestion prise en ce sens* ». CE Aubin, Id.

630-Réformée récemment en 2011.

juridictions à considérer que l'avantage devait recevoir une valeur nulle. Les seules justifications invoquées sont tirées du droit privé et d'une application hésitante des articles 552 et suivants du Code Civil.

***b ) Les conséquences incertaines de la fin du bail à construction***

La technique du bail à construction recèle de nombreuses difficultés dans son application fiscale. Toutes les règles fiscales en effet n'ont pas été tirées de ce régime. Il faut alors parfois deviner la règle fiscale telle qu'elle sera appliquée par l'administration et validée par la jurisprudence<sup>631</sup>.

La fiscalité du bail à construction est de prime abord, relativement attrayante. Elle permet notamment de limiter les effets fiscaux de l'accession des constructions en fin de bail, dont nous venons de parler. Le système mis en place par le législateur dans le cadre du bail à construction, vise à atténuer les effets lourds fiscalement de l'accession, tout en favorisant l'immobilier et la construction. Il est prévu aux articles 33 bis et 33 ter du CGI. Les loyers du bail à construction constituent des revenus fonciers, qu'ils soient payés en espèce en cours du bail ou par remise de construction en fin de bail (article 33 bis). Cependant, si le terrain figure à l'actif d'une entreprise ou société commerciale, le loyer est taxé comme BIC. L'avantage procuré au bailleur par la remise des constructions peut bénéficier d'une imposition étalée sur quinze ans, par quinzièmes (article 33 ter), cet avantage n'étant imposable qu'à partir de l'année de la remise. Cependant, et c'est là que réside l'essentiel du régime fiscal, l'avantage imposable est calculé sur le prix de revient des biens<sup>632</sup> ; cet avantage, qui constitue le montant taxable des revenus du bail, est exonéré si la durée du bail est au moins, égale à trente ans ; lorsque la durée du bail est inférieure à trente ans, l'imposition est due sur une valeur réduite en fonction de la durée, selon des modalités fixées par l'article 2 sexies de l'annexe III au

---

631-Le bail à construction a été créé par la loi 64-1247 du 16 octobre 1964, et les textes qui le régissent figurent aujourd'hui sous les articles L 251-1 à L 251-9 et R 251-1 à R 251-3 du code de la construction et de l'habitation. Le bail à construction est un bail par lequel le preneur s'engage à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail. Il est conclu pour une durée comprise en dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans. Il confère au preneur un droit réel immobilier sur le terrain et un droit de propriété temporaire sur les constructions, dès lors qu'en principe, c'est-à-dire sauf stipulations contraires du contrat, le bailleur devient propriétaire de celles-ci à l'issue du bail. La remise des constructions édifiées par le preneur au bailleur en fin de bail constitue en effet la rémunération principale du bail à construction. Cette création juridique avait lors de sa création pour objectif de favoriser la construction, à une époque de très forte demande de logements, en apportant une solution au coût prohibitif de la charge foncière. Il devenait en théorie possible pour un constructeur de bâtir, d'une manière économiquement rentable sur un terrain sans avoir l'obligation d'acquérir ce dernier. Hugues Périnet-Marquet, *JCP bail à loyer* fasc. 640, à jour au 10 avril 2003, n°1.

632-Coût historique donc, et non coût réévalué de l'érosion monétaire.

CGI<sup>633</sup>.

Le système du bail à construction est donc souvent utilisé à usage d'optimisation fiscale dans le cadre de la construction d'immeubles industriels ou commerciaux. Il permet en effet de constituer un patrimoine personnel à l'associé majoritaire d'une entreprise exploitée sous forme de société<sup>634</sup>. L'entreprise exploitante construit l'immeuble utilisé pour les besoins de son exploitation, sur un terrain appartenant à l'associé personne physique ou groupe familial d'associés, regroupés souvent dans une société civile. La charge de la construction par le biais de l'amortissement, de l'entretien et du financement sont supportés par l'exploitation. A la fin du bail, le groupe de personnes physiques devient propriétaire de l'immeuble, qu'il peut ensuite gérer dans le cadre d'un patrimoine personnel. En effet, la loi fiscale permet une appréhension du bâtiment par le propriétaire du terrain en exonération totale si le bail a été conclu pour une durée de trente ans, ou avec une décote progressive si la durée du bail est comprise entre dix-huit et trente ans. Ce sont donc malgré tout, des investissements dont la durée s'étend sur plusieurs générations. Leur durée leur fait préférer actuellement des montages plus courts, mais à notre sens risqués<sup>635</sup>. Malheureusement, il est difficile dans l'activité économique de tenir une situation figée sur une période de trente ans, et la vie de l'entreprise amène fréquemment à devoir modifier les prévisions initiales, soit que l'entreprise cesse, qu'elle soit cédée, qu'elle s'agrandisse, qu'elle change de lieu, etc. La situation du bail à construction est alors modifiée. Or, les conséquences fiscales d'une modification du bail à construction ne sont pas toutes clairement établies, malgré d'ailleurs l'ancienneté de sa réglementation. Quelles sont les principes du droit fiscal qui permettent de déterminer les règles applicables dans un domaine encore inconnu ? Or, nous constatons d'une part, que malgré un texte clair, dont nous venons de parler, le retour des constructions dans le patrimoine du bailleur en fin de bail à construction dégage une valeur qui n'est pas celle

---

633-Ce texte prévoit dans ce cas, une décote de 8% par année de bail au-delà de la dix-huitième, ce qui permet de retrouver l'exonération au terme de trente ans. La valeur taxable peut bénéficier de l'imposition fractionnée par quinzième dans ce cas.

634-L'interposition d'une personne morale s'avérant nécessaire pour le fonctionnement du montage, deux personnes juridiques étant nécessaires.

635-Nous parlons d'un système que nous rencontrons trop souvent en pratique, consistant à céder temporairement l'usufruit d'un bien immobilier en cours de financement, si possible détenu par une SCI, à la société d'exploitation, laquelle supporte donc le revenu foncier, déduction faite des charges d'emprunt, mais correspondant en fait au remboursement du capital. Il suffit de prévoir la convention de cession d'usufruit d'une durée égale au remboursement du capital, pour que le bien revienne, après extinction de l'usufruit, en franchise d'impôt entre les mains du nu-propriétaire. Nous pensons que ce type de montage présente un risque sérieux de remise en cause sur le fondement de l'abus de droit. A notre connaissance, nous n'avons pas encore rencontré de remise en cause à ce jour.

pourtant expressément prévue par les textes. D'autre part, la confusion du preneur et du bailleur met fin au bail à construction, alors qu'il n'est pas stipulé de résiliation du bail.

*1 - La valeur fiscale lors du retour de la construction en fin de bail est inapplicable*

La Cour administrative d'appel de Lyon dans un arrêt du 15 avril 2010, Casino Guichard-Perrachon<sup>636</sup>, soulève à ce titre un problème important. La SA Casino Guichard-Perrachon avait consenti en 1969 à la société civile économiques Troyens-Barberay, un bail à construction sur un terrain dont elle était propriétaire, à charge pour cette société d'y construire un bâtiment à usage de supermarché. A l'expiration du bail en 1998, la société Casino Guichard-Perrachon constate un produit égal à la valeur vénale des constructions réalisées et dont elle accède à la propriété. Conformément aux dispositions précitées de l'article 33 ter du CGI, elle déduit cette somme de son résultat fiscal, la considérant comme non imposable. Or, l'administration remet en cause cette exonération. La Cour confirme le redressement de l'administration. Pourtant, le bailleur s'est scrupuleusement conformé aux dispositions comptables et fiscales du bail à construction.

Du moins le pensait-il. En effet, les normes comptables imposent d'enregistrer l'entrée du bien dans l'actif de la société pour la valeur vénale réelle au moment de l'entrée en possession. Cette disposition est en contradiction avec le texte fiscal qui ne prévoit d'exonérer que le prix de revient des constructions, c'est-à-dire le prix de construction par le preneur. La Cour administrative d'appel de Lyon exprime nettement cette contradiction dans sa décision<sup>637</sup>. Or, la société avait inscrit l'immeuble acquis, non pour le prix de revient, mais pour la valeur vénale, conformément aux obligations comptables. On ne connaît pas le montant du prix de revient, lequel n'a pas fait semble-t-il d'évaluation. En outre, la société n'a pas demandé subsidiairement que l'exonération soit portée au montant de ce prix de revient. Dans ces conditions, et constatant que seule la valeur vénale était retenue, la Cour a donc logiquement considéré que la totalité de cette valeur vénale, ne répondant pas aux conditions de l'article 33 ter du CGI, devait être imposée pour sa totalité, par le jeu des dispositions de l'article 38 du

---

636-Caa Lyon 5e ch., 15 avril 2010, n°08LY02891, SA Casino Guichard-Perrachon, chronique Pierre Hermet, *Bail à construction : la laborieuse combinaison des articles 33 ter et 38-2 du CGI*, DF 2010 n°24 comm. 370.

637-Elle juge que, considérant « que lorsque des immeubles reviennent sans indemnité au bailleur à l'issue d'un bail à construction, ce qui doit être considéré comme participant au prix de ce bail, la valeur de ces immeubles, dès lors constitutive d'un revenu foncier en principe imposable, doit être évaluée à leur prix de revient, déterminé d'après la seule prise en compte du coût de la construction ». La Cour poursuit donc logiquement, que « l'exonération d'imposition prévue par les dispositions sus-rappelées de l'article 33 ter ne peut, de la même façon, qu'être appliquée sur la base de ce prix de revient des immeubles, et non sur celle de leur valeur vénale ». Caa Lyon, id.

CGI et de l'inscription à l'actif du bien sans contrepartie au passif<sup>638</sup>. La solution paraît choquante. Elle n'est pas la seule.

Dans une affaire semblable, jugée par la Cour administrative d'appel de Nantes le 13 février 2006, *Chrisola*<sup>639</sup>, le contribuable, plus avisé, avait distingué les deux valeurs. Les circonstances étaient semblables : un bailleur d'un bail à construction accède à la propriété des constructions édifiées par le preneur au terme d'une période de 18 ans. Compte-tenu de la brièveté du bail à construction, la totalité de l'avantage consenti au bailleur était imposable. Cependant, le bailleur pouvait demander à ce que le revenu résultant de l'accession soit réparti sur 15 ans selon l'article 33 ter du CGI. C'est ce qu'a fait la société *Chrisola*, bailleuse, mais en limitant sa demande au prix de revient de l'immeuble. Cet étalement a été accepté par l'administration fiscale. Celle-ci cependant, a imposé l'année de l'accession, le supplément de prix résultant de l'écart entre le prix de revient, dont la prise en compte est étalée, et la valeur vénale, valeur d'inscription de l'immeuble à l'actif de la société. La Cour de Nantes a jugé, de façon surprenante, que l'écriture comptable était délibérément irrégulière, pour justifier l'imposition de l'écart entre prix de revient bénéficiant de l'étalement et valeur vénale<sup>640</sup>. La motivation ne manque pas d'être brutale, alors que la société invoquait justement le respect scrupuleux des obligations comptables. En outre, à notre sens, il n'était pas besoin d'invoquer une quelconque irrégularité d'une écriture comptable pour aboutir à l'imposition de l'excédent de la valeur vénale sur le prix de revient. En effet, quelle que soit la régularité de l'écriture comptable, l'apparition d'un actif nouveau entraîne, par le jeu de l'article 38 du CGI, l'apparition d'un profit. Or, le Code des impôts n'exonère que le profit égal au prix de revient des constructions, tel qu'il figure chez le preneur. C'est donc seul ce profit qui peut bénéficier des dispositions de l'article 33 ter du CGI, l'excédent constituant un profit imposable.

#### *2 - La contradiction des règles fiscales et civiles lors de la confusion du bailleur et du preneur*

Le cas de la fin du bail à construction par confusion entre le bailleur et le preneur constitue

638-On ne voit d'ailleurs pas quelle contrepartie pouvait intervenir.

639-Caa Nantes 1e ch., 13 février 2006, n°03-01854, *SA Chrisola*, *DF* 9/2007 comm. 227 note Pierre Masquart.

640-« *Que par suite, l'entrée dans le patrimoine de la SA Chrisola des constructions, à l'expiration du bail à construction, a constitué une acquisition à titre onéreux, alors même que la SA n'a versé aucune indemnité au preneur et que, comme indiqué ci-dessus, le revenu représenté par le prix de revient de ces constructions a été imposé entre ses mains ; que, dès lors, la société intimée était tenue, en application des dispositions précitées de l'article 38 quinquies de l'annexe III au Code général des impôts, d'inscrire lesdites constructions à son actif à leur coût d'acquisition ; qu'il résulte de l'instruction qu'en les inscrivant à leur valeur vénale, elle a procédé à une écriture comptable délibérément irrégulière que l'administration était en droit de lui opposer ; que la SA Chrisola ne peut utilement se prévaloir des principes comptables de sincérité et de fidélité pour justifier de la correction de ladite écriture* ». Caa Nantes, id.

l'une des situations particulières dont la solution pose de très grandes difficultés. La situation se présente lorsqu'en cours de bail à construction, le bailleur est amené à céder son terrain au bailleur, soit par apport en société, soit par cession directe, soit par transmission à titre gratuit. Cette situation se présente en pratique soit lors de décès, soit dans le but de vendre le bâtiment, parce qu'il ne convient plus à l'activité, ou qu'il doit être utilisé dans le cadre d'un financement par cession-bail, par exemple, cette opération entraînant l'obligation pour l'organisme financier d'acquérir la totalité de l'immobilier, y compris le sol.

Au terme de l'article 1300 du Code Civil, « *lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne, il se fait une confusion de droits qui éteint les deux créances* ». L'article 1234 dispose quant à lui que « *les obligations s'éteignent (...) par la confusion* ».

L'analyse immédiate de la situation fiscale résultant de l'acquisition par le preneur du bail à construction du terrain d'assiette peut aboutir à la conclusion que l'obligation s'éteignant par confusion, ou puisque l'on est en matière de droits réels, par consolidation<sup>641</sup>, par la réunion sur la même personne de la qualité de bailleur et de preneur, le bail à construction disparaît, et qu'il ne peut de ce fait être dégagée une accession des constructions au bailleur, entraînant la taxation d'un revenu. Cette analyse a été soutenue en doctrine, et a pu être confirmée par certaines décisions jurisprudentielles, ainsi que nous allons l'exposer. Curieusement, et bien que le bail à construction date de 1964, les décisions et commentaires concernant la question de la confusion des personnes du bailleur et du preneur n'apparaissent que depuis les années 2000, à notre connaissance. Deux décisions vont donner des solutions opposées.

Une affaire Coussement, jugée par le Tribunal Administratif de Dijon en date du 11 juin 2002<sup>642</sup>, semble être l'une des premières décisions ayant pris position sur cette question spécifique de la confusion entre bailleur et preneur. Apparemment, ce jugement n'a pas été frappé d'appel. Il s'agissait d'un bail à construction, conclu pour 18 ans entre des personnes physiques et une société commerciale, laquelle s'engageait à édifier un bâtiment à usage d'entrepôt. La société commerciale a été absorbée par fusion avec une autre société. Sans doute dans le cadre des conditions de cette transmission, les bailleurs personnes physiques ont dû céder les terrains au preneur. Cette opération intervient au cours de la dix-septième année du bail. Selon les termes de l'acte notarié, les bailleurs cèdent à la société preneuse,

---

641-Article 617 du Code Civil notamment.

642-Ta Dijon 2e ch., 11 juin 2002, 01-2415, *Coussement*, *RJF* 1/03 n°46.

« l'ensemble immobilier », comprenant les parcelles de terrain sur lesquelles sont édifiées des constructions. L'administration, s'appuyant en outre sur cette rédaction malheureuse, a imposé entre les mains des personnes physiques le revenu foncier résultant de l'accession des constructions, puis a soumis la mutation de l'ensemble immobilier, y compris les immeubles, à l'imposition des plus-values en considérant que le prix d'acquisition des constructions était nul.

Les intéressés, pour leur défense, faisaient valoir que l'accession n'avait pu intervenir qu'au niveau de l'acquéreur, par suite de la confusion intervenue à son niveau entre ses qualités de bailleur et preneur, ce qui interdit selon eux, de constater l'accession à leur niveau. Le Tribunal écarte cette défense, en retenant que l'opération mettait fin au bail à construction, quelles qu'en soient les circonstances. Dans la mesure où la durée minimale de 18 ans n'a pas été observée, le Tribunal considère que le bail à construction doit être requalifié en bail ordinaire, et que les vendeurs du terrain sont devenus propriétaires des constructions par accession selon le principe posé par l'article 551 du Code Civil<sup>643</sup>.

Quant à la taxation des plus-values, le Tribunal rejette la position de l'administration fiscale fixant pour une valeur nulle le prix d'acquisition des constructions. Conformément à la jurisprudence Geffroy que nous avons rencontré<sup>644</sup>, le prix d'acquisition est fixé par le Tribunal à la valeur retenue pour l'imposition du revenu foncier provenant de l'accession des constructions, ce qui revient en fait à annuler la plus-value sur la vente des constructions acquises par accession, et donc la double taxation de la valeur des constructions au titre des revenus fonciers et au titre des plus-values.

La position du Tribunal retient une analyse originale en considérant que le bail à construction n'étant pas réalisé dans son terme, il devient un bail ordinaire, perd sa spécificité et donc son régime fiscal particulier. Pourtant, le Tribunal ne justifie pas en droit comment cette transformation du bail entraîne la transmission de propriété des constructions un « instant de

---

643-« Considérant qu'en tout état de cause les parties ont manifesté par l'acte du 20 juin 1997, leur intention de mettre prématurément fin au bail à construction par la confusion sur la même personne des qualités de bailleur et de preneur ; qu'ainsi au regard des dispositions de l'article 1300 du Code Civil, selon lesquelles se fait une confusion de droit qui éteint les deux créances lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent sur la même personne, le bail à construction a disparu à compter du 20 juin 1997 ; que dans la mesure où la durée minimale de dix-huit années prévue à l'article L 251-1 du Code de la construction n'a pas été respectée, le bail conclu entre M. et Mme Coussement et la SARL Bourgogne boissons ne peut être regardé comme un bail à construction, mais comme un bail ordinaire ; qu'ainsi M. et Mme Coussement sont devenus propriétaires, à l'expiration du bail, des constructions édifiées sur le terrain leur appartenant en vertu du principe posé par l'article 551 du Code civil ; » TA Dijon, id.

644-CE 3 juillet 2002 n°197024, *consorts Geffroy*, *RJF* 10/°02 n°1109 précité.



raison » aux bailleurs. Or manifestement, la solution est difficile à défendre au plan du droit civil, l'accession au sens des articles 551 et suivants du code civil ne pouvant intervenir dans ce cas.

Le Tribunal Administratif de Lyon, dans un jugement du 4 juin 2003, Martin<sup>645</sup>, apporte une solution contraire. Les circonstances de l'affaire sont semblables à celles jugée par Dijon : des personnes physiques donnent à bail à construction, pour une durée de 30 ans, un tènement immobilier, à une société qui y édifie des constructions à usage commercial. Neuf ans après la conclusion du bail, la société preneuse acquiert le terrain sur lequel elle a édifié des constructions, auprès des bailleurs. De la même façon, l'administration fiscale a réintégré dans les revenus des bailleurs, les sommes correspondant au revenu foncier résultant de la remise gratuite des constructions par résiliation du bail à construction, et a réintégré la valeur desdites constructions dans le calcul de la plus-value résultant de la vente, tout en retenant une valeur d'acquisition nulle pour les constructions, provoquant ainsi une double taxation de la valeur des constructions. Le Tribunal de Lyon juge que l'entrée en jouissance du bien a lieu par confusion des qualités de preneur et d'acquéreur, selon les indications de l'acte de vente, et qu'il n'a jamais été dans l'intention des parties de procéder à la résiliation du bail à construction. Dans ces conditions, le Tribunal considère que les constructions ne sont jamais revenues gratuitement dans le patrimoine des bailleurs, et qu'en conséquence, aucun revenu foncier, ni a fortiori de plus-value ne peut être taxé<sup>646</sup>.

Dans un cas, un tribunal constate la fin du bail à construction. Dans l'autre cas, le bail disparaît, mais sans qu'il soit constaté sa fin, ce qui est paradoxal. La rédaction de l'acte semble avoir joué un rôle. Le tribunal de Lyon y fait allusion. En effet, l'accession n'est pas

---

645-Ta Lyon 4e ch., 4 juin 2003, n° 00.3609, *Martin*, *DF* 22-23 2004 n°528, note Claude Masson ; *RJF* 8-9/04 n°891.

646-« *Considérant que, par acte notarié en date du 5 octobre 1995, la SCI Les Sablières de Chassieu a acquis le terrain détenu par les requérants ; que si l'administration soutient que l'acte notarié comporte, d'une part la résiliation du bail à construction et, d'autre part, la vente de l'ensemble formé par le terrain et les constructions, il résulte de l'instruction que l'acte de vente précise clairement, nonobstant la circonstance que pour les formalités d'enregistrement et de publicité foncière l'acte soit qualifié d'acte « contenant résiliation amiable du bail à construction et vente », que l'entrée en jouissance du bien a lieu par confusion des qualités de preneur en vertu du bail à construction et d'acquéreur ; que si la désignation du bien indique qu'il s'agit d'un tènement immobilier comprenant des bâtiments à usage commercial et terrain, l'exposé précédant cette mention indique sans ambiguïté que les constructions résultent d'un bail à construction souscrit par la SCI Les Sablières de Chassieu ; que la motivation de la vente précise que : « La société SCI Les Sablières de Chassieu désirant accéder à la propriété du tènement qui lui était loué en vertu du bail à construction susvisé, il est passé aux conventions objet des présentes ventes » ; qu'aucune stipulation de l'acte n'indique qu'il est procédé à la résiliation du bail à construction ; ». On constate la prudence avec laquelle agit le rédacteur de l'acte, prudence justifiée par l'incertitude juridique dans laquelle se situe l'opération. TA Lyon, *Martin*, id.*

d'ordre public, et les parties peuvent y déroger expressément, ce qui suppose des précautions de rédaction.

Le fondement juridique de l'analyse de l'administration, ou plutôt l'absence de ce fondement, est critiquée<sup>647</sup>. La référence à la théorie civiliste de la confusion est invoquée comme une arme absolue à opposer aux prétentions de l'administration fiscale. Pourtant, le même droit civil n'est pas aussi catégorique sur l'analyse de la notion de confusion, ou en matière de droits réels, de consolidation. La doctrine relève tout d'abord l'erreur manifeste de rédaction de l'article 1300 du Code Civil, lequel parle de l'extinction de « deux créances » alors qu'il ne peut s'agir que d'une seule créance, par opposition à la compensation<sup>648</sup>. Le Code Civil se tromperait-il ? Mais ce sont surtout les effets de la confusion qui sont loin d'être clairement établis. La confusion est un mode d'extinction des obligations, selon l'article 1234 du Code Civil, et la confusion produirait les mêmes effets que le paiement. Or, cette position est contestée en doctrine civiliste, la confusion ne produisant pour certains que l'impossibilité pour le créancier d'agir en exécution de sa créance, sans réaliser réellement d'effet extinctif. Et justement, les situations dans lesquelles les effets de la confusion sont les plus imprécis sur le plan civil sont celles créées par les baux.

Sans entrer dans ces débats relatifs au Code Civil, il est possible de constater qu'il existe des difficultés, et que le fiscaliste ne peut sans danger se retrancher derrière les positions civilistes qui, à l'instar du droit fiscal, sont sujettes à interprétations et adaptations en fonction des situations particulières. L'argument de la confusion en matière de bail à construction recèle donc en lui-même un risque. Pourtant, les auteurs fiscalistes ont continué à l'invoquer<sup>649</sup>.

---

647-Note Masson sous l'arrêt Martin : « le raisonnement de l'administration ne repose donc sur aucun fondement juridique. ». Il cite le *JCP Notarial* qui expose « si l'on estime que cette vente équivaut à résilier le bail, on doit admettre que cette résiliation entraîne appropriation des immeubles par l'ex-bailleur ... au moment même où le preneur acquiert le terrain. Solution déraisonnable, et évidemment non conforme aux intentions des parties (qui sont de transférer terrain et constructions au preneur une fois pour toutes). Une résiliation restituerait au bailleur l'intégralité de ses droits (sauf, précisément, ceux vendus au preneur ... !) et l'intention est ici inverse : il faut bien reconnaître que c'est par confusion et non par résiliation que s'éteint le bail, et cela explique que soient réunies sur la tête du seul preneur toutes les qualités, y compris celle d'avoir vocation aux immeubles bâtis (*JCP Notarial formulaire V° bail à construction, fascicule A n°60*). TA Lyon, Martin, id.

648-Gérard Légier, *JCP Code Civil*, articles 1300 et 1301, fasc. Contrats et obligations – confusion, à jour 12 mars 2004, paragraphe 4.

649-Quilici Sandrine, *Bail à construction : imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur*, *BF* n°3/04 2004 p. 169. L'auteur plaide pour la prise en compte au plan fiscal des effets de la notion de confusion. Selon l'auteur de la chronique, il résulte clairement des dispositions de l'article 33 ter II du CGI que l'événement qui motive l'imposition, et par conséquent qui constitue son fait générateur, est, et ne peut être, que le retour des constructions dans le patrimoine du bailleur : « Il résulte d'une jurisprudence constante que le profit réalisé par le bailleur, correspondant soit au prix de revient des constructions en présence d'un

La cour administrative d'appel de Lyon a confirmé le jugement du tribunal administratif Martin dans deux arrêts du 13 octobre 2005 qui ne sont pas publiés. Il semblait donc que l'analyse juridico-fiscale de la notion de confusion civile soit validée par la jurisprudence. Or, le Conseil d'état, saisi d'un recours, annule la décision de la Cour d'appel de Lyon dans deux arrêts Martin du 11 avril 2008<sup>650</sup>. La rédaction de l'arrêt évite soigneusement de mentionner la notion d'accession, coupant court à l'argumentation précédente. La Haute Juridiction se contente de constater que la disparition du bail à construction entraîne les conséquences d'une résiliation amiable du bail et fait apparaître le complément de loyer résultant de l'accession<sup>651</sup>.

---

*bail à construction, soit à la valeur réelle desdites constructions dans toutes les autres hypothèses de constructions sur sol d'autrui, n'est pris en compte au titre de ses revenus fonciers qu'à la date effective de leur entrée dans son patrimoine. La jurisprudence considère que l'imposition doit avoir lieu à la date à laquelle ces constructions sont mises à la disposition du bailleur, c'est-à-dire si et dans la mesure où, en fin de bail, il a lui-même acquis la propriété des aménagements réalisés par le preneur. C'est pourquoi le Conseil d'État a pu juger que l'avantage résultant du transfert prévu par le bail, en fin d'occupation et sans indemnité, des aménagements réalisés par le locataire, n'a pas été appréhendé par le bailleur qui a vendu l'immeuble avant l'expiration du bail. Dès lors, la valeur de cet avantage n'a pas à être comprise dans son revenu foncier » (CE 9e et 8e ss-s., 3 juin 1985, n° 45218, RJF 07/85 n°1060 précité). Toujours selon l'auteur de la chronique, « ce retour des constructions dans le patrimoine du bailleur est un des effets de la résiliation » du bail. Or, l'auteur poursuit en relevant que la confusion ne réalise pas une résiliation, ou résolution selon les termes civilistes, mais l'extinction de l'obligation. « Il résulte du mécanisme même de la confusion qu'il est impossible juridiquement de constater à un quelconque moment un retour des constructions dans le patrimoine du bailleur » lorsque se produit la confusion entre les personnes du bailleur et du preneur. « La cession des droits du bailleur au preneur entraîne donc bien la fin du bail, mais pas sa résiliation ».*

650-CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°287967, Mme Juliette Martin, et n°287961, 10e et 9e ss-s., Mme Marie-Thérèse Martin, RJF 7/08 n°819 ; DF 23/2008 n°360 note Jean-Pierre Maublanc.

651-« *Considérant qu'en vertu des dispositions combinées des articles 33 bis et 33 ter du Code général des impôts, lorsque le prix d'un bail à construction consiste, en tout ou en partie, dans la remise gratuite d'immeubles en fin de bail, la valeur de ces derniers, calculée d'après leur prix de revient, constitue un revenu foncier perçu par le bailleur à la fin du bail ; que, dans le cas où le bailleur vend le terrain au preneur avant le terme du bail, l'acte de vente produit, au regard de la loi fiscale en matière de revenus fonciers, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail et doit être regardé comme faisant naître au bénéfice du bailleur le complément de loyer correspondant à la valeur des constructions édifiées par le preneur qui lui reviennent au terme du bail ; que par suite, en jugeant qu'au motif que le bail à construction avait pris fin, en application des articles 1234 et 1300 du Code civil, par la confusion, en la personne de la SCI Les Sablières de Chassieu, des qualités de preneur et d'acquéreur, les bailleurs ne pouvaient être imposés à raison du complément de loyer correspondant à la valeur des constructions édifiées par le preneur et que la vente ne portait que sur le terrain à l'exclusion des constructions réalisées en cours de bail, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit ; » CE Martin, id.*

La justification de la solution, fondée sur la simple constatation de la disparition du bail à construction, n'emporte pas la conviction. On a pu parler d'un « double transit instantané », concept particulièrement étonnant<sup>652</sup>.

La décision Martin confirme une jurisprudence qui s'est développée récemment sur le sujet. Une première décision intervient le 5 décembre 2005, affaire Fourcade<sup>653</sup>, en matière d'apport du terrain faisant l'objet d'un bail à construction à la société preneuse. Le Conseil d'État confirme l'arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux du 20 mars 2003, en jugeant que l'apport du terrain, s'il opère confusion des personnes du bailleur et du preneur, entraîne « *les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail impliquant la remise des immeubles au bailleur, effectuée préalablement à l'apport* », et par conséquent l'application des dispositions des articles 33 bis et ter du CGI, soit la taxation au titre des revenus fonciers de la valeur des constructions entre les mains du bailleur. Les conclusions du commissaire du gouvernement insistent sur l'opportunité d'adopter la solution de la taxation, sans véritablement être convaincantes au regard d'un raisonnement juridique<sup>654</sup>.

Une seconde décision en date du 7 février 2007, Sogefib<sup>655</sup>, porte cette fois sur la situation où le preneur absorbe le bailleur par voie de fusion. La Haute juridiction annule l'arrêt de la Cour administrative de Lyon et juge que « *dans le cas de l'absorption du bailleur par le preneur, le contrat de fusion produit, au regard de la loi fiscale, les mêmes effets qu'une résiliation amiable tacite du bail, et doit être regardé comme impliquant la remise des immeubles au bailleur préalablement à la fusion* ».

---

652-Note Jean-Pierre Maublanc, CE *Martin*, id. Selon l'auteur, cette décision confirme une jurisprudence antérieure validant la théorie du « *double transit instantané des aménagements et constructions du preneur au bailleur puis avec retour au preneur, survenant quelle que soit la cause de l'expiration du bail, par résiliation amiable ou à son échéance normale.* » Toujours selon l'auteur, le raisonnement développé par la Haute juridiction ne serait pas « irréprochable » d'un point de vue juridique et logique. Cependant, pour limiter les conséquences de la double imposition ainsi créée, taxation d'un revenu foncier, puis de la plus-value constatée sur la vente du terrain et des constructions, le Conseil d'État fixe la valeur d'acquisition des constructions et aménagements revenant au bailleur au prix de revient figurant dans la comptabilité du preneur.

653-Conseil d'État 3e et 8e ss-s.-s., 5 décembre 2005, n° 256916, *Fourcade*, *DF* 23-2006 n° 423, concl. Emmanuel Glaser.

654-« *Mais, parce que la présente opération serait une confusion au sens civil du terme, et alors même qu'elle aboutit exactement au même résultat, elle ferait échapper le prix du bail à l'impôt foncier, pour ne le soumettre éventuellement qu'à la taxation de la plus-value. Encore cette taxation n'est-elle pas évidente. Elle suppose que l'on écarte dans ce cas votre jurisprudence Cts Geffroy* ». Cet argument d'opportunité ne convainc pas, d'autant que dans cette affaire, la durée du bail était de 16 ans ce qui manifestement ne permettait pas d'appliquer les règles des articles 33 bis et ter, la durée minimale du bail à construction étant fixée à 18 ans par l'article L 251-1 du Code de la construction et de l'habitation., concl. Glaser, id.

655-CE 3e et 8e ss-s., 7 février 2007, n°288067, *Sogefib*, *RJF* 4/2007 n°441.

L'analyse des solutions présentées par le Conseil d'État et les vives critiques doctrinales laissent perplexes. Il semblerait que l'autonomie et le réalisme du droit fiscal prennent ici toute leur dimension. Car enfin, la Haute Juridiction semble ignorer superbement le droit civil et la savante exégèse de la confusion, pour conclure, sans plus de précautions, et apparemment sans autre motif que l'objectif de taxation d'un avantage, que la réunion du bailleur et du preneur aboutit aux mêmes effets qu'une résiliation amiable du bail.

## **Conclusion du chapitre**

Nous constatons que l'analyse fiscale des relations dynamiques entre personnes et patrimoines ne manque pas de paradoxes. Dans les situations statiques, nous mettons en avant l'utilisation implicite de la notion de cédule-catégorie, issue de la création de l'impôt sur le revenu. L'apparition de ces ensembles paraissait donner un sens au droit fiscal positif. Mais rapidement, la justification civiliste de ces ensembles montrait son incohérence.

Dans les situations dynamiques, au moment où se met en marche la réalité économique, apparaissent également les cédules-catégories. Elles sont utilisées pour justifier les règles en matière de droit à déduction de TVA, s'opposant ainsi frontalement aux règles européennes. Elles apparaissent dans la création de la notion de revenus distribués, ou pour justifier la différence du traitement fiscal du capital et du revenu. Mais à nouveau, la justification civiliste des solutions fiscales, dans le cadre de ces cédules-catégories, devient rapidement surréaliste. L'aboutissement en apparaît dans l'utilisation de la notion de confusion du droit civil, qui entraîne la confusion du juriste-fiscaliste !

Faut-il donc persister à recourir aux conceptions privatistes, au sein de cédules-catégories, pour déterminer la matière imposable ?

## **Conclusion du Titre Premier : le recours critiquable à la conception privatiste pour la détermination de la matière fiscale**

Nous constatons l'apparente difficulté des règles fiscales de détermination de l'assiette d'un impôt, à se couler dans les règles du droit privé. Plus exactement, nous constatons d'apparentes incohérences et situations curieuses, lorsque l'on tente d'utiliser les notions civilistes de patrimoine et de personnalité, au travers de la notion de cédule fiscale, pour expliquer le droit positif fiscal. Tout se passe comme si le droit fiscal considérait des notions civilistes pour déterminer une matière imposable, intégrées au sein de cédules-catégories, mais que rapidement, bousculé sans doute par d'ingénieuses pratiques d'optimisation fiscale qu'il veut combattre, ou par simple souci du rendement de l'impôt, il s'affranchisse des règles juridiques, pour parvenir à imposer, à tous les coups. Il s'en dégage la vision d'un droit confus, parcellaire, somme de cas pratiques jugés, ou de prises de position administratives, sans qu'un fil conducteur puisse être dégagé. Il en résulte des décisions surprenantes si l'on considère les règles du droit privé. Nous avons tenté d'en appréhender certaines. Nous sommes très loin d'un examen exhaustif de l'ensemble des situations où la fiscalité semble marquer une certaine « autonomie », particulièrement déconcertante.

Cette conception de la détermination de la matière imposable, par catégorie juridique, par cédule au sens classique, est prégnante, même si elle ne s'énonce pas à visage ouvert. Les paradoxes auxquels elle aboutit ne sont pas acceptables, car ils contribuent à l'insécurité juridique. Cette conception cédulaire est donc critiquable. Elle omet de prendre en compte les spécificités du droit fiscal. Notamment, elle écarte le temps : pourtant, le droit fiscal est momentané, inscrit dans le temps de l'impôt. Elle considère la personne unique, alors que le droit fiscal survole des groupes de personnes. Faut-il alors s'affranchir de cette notion, quitte à créer un droit spécifique, étranger au corpus juridique privé, aboutissant à l'autonomie du droit fiscal ? La réponse doit être clairement négative. En effet, une telle autonomie conduit à bousculer les droits du citoyen contribuable par l'arbitraire qu'elle provoque. Nous relevons plusieurs défauts attachés à cette vision par cédule-catégorie.

En premier lieu, la cédule-catégorie omet de prendre en compte le temps de l'impôt.

Nous pouvons constater en droit privé, l'absence de temps, de périodicité, autre que celles

apportées par les situations elles-mêmes. En droit fiscal existe un temps qui est extérieur aux situations juridiques.

L'arrêt du 11 octobre 1974 du Conseil d'État<sup>656</sup> rappelle le principe de l'annualité de l'impôt sur le revenu. Un contribuable se voit imposé par l'administration fiscale pour une plus-value spéculative réalisée lors de ventes intervenues en 1965. Celui-ci se défend en soutenant que les ventes sont litigieuses et qu'une procédure en nullité de celles-ci est pendante devant les tribunaux civils. Il espérait, en invoquant le risque d'annulation des ventes, échapper à l'impôt. La Haute Juridiction confirme la décision d'imposition de l'administration : il ne saurait être question d'attendre, pour imposer, la solution du conflit privé<sup>657</sup>.

Un arrêt du 12 juillet 1974<sup>658</sup> avait posé le même principe d'annualité en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés. En matière de fusions de sociétés, les délais de réalisation de l'opération imposent dans la quasi-totalité des cas de donner un effet rétroactif à la fusion. En effet, l'opération oblige à évaluer les sociétés fusionnantes, laquelle évaluation ne peut intervenir que postérieurement à la date fixée de l'évaluation. Or, à la fin de l'évaluation, la situation de la société aura changé. Le Conseil d'État juge donc que la rétroactivité donnée par les parties à l'opération de fusion est admissible, avec une limite temporelle, qu'il fixe de façon prétorienne : elle ne peut avoir pour effet de modifier les bilans de clôture des exercices antérieurs<sup>659</sup>. La doctrine est amenée à considérer que l'inopposabilité de la rétroactivité à l'administration fiscale, résultant du principe de l'annualité de l'impôt, constitue une

---

656- CE section, 11 octobre 1974, n°85117, *Lebon* 483, chronique Maurice Cozian *D* 1975, étude n°17 par Cyrille David dans *GAJF*, Dalloz 4e édition 2003.

657-Le Conseil d'État considère en effet, que le requérant « *était, au 31 décembre 1965, bénéficiaire d'une créance constitutive d'une plus-value imposable au titre de l'article 35 A du Code ; que, si la vente litigieuse venait à être annulée ultérieurement par les tribunaux judiciaires, ce contribuable ne serait pas en droit de remettre en cause le bien-fondé de l'imposition établie au titre de 1965, mais aurait seulement la faculté, par application des articles 38 et 39 du Code, de déduire de ses revenus imposables au titre de l'année en cours de laquelle la décision des tribunaux judiciaires prononçant l'annulation de la vente serait devenue définitive, la perte de la plus-value résultant de cette annulation* ». Id.

658-CE section, 12 juillet 1974, n°81753, *Dupont* 11/1974 38, *DF* 1974 n°49 1525, concl. Dieudonné Mandelkern, étude n°17 précitée *GAJF*.

659-« *Considérant qu'en application de ces règles, pour la détermination des bénéfices imposables de la société absorbante dans le cas de fusion de deux sociétés anonymes prévu tant à l'article 209-11 précité qu'à l'article 210 du Code, le premier bilan dans lequel doivent être prises en compte les conséquences de la fusion est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la convention de fusion a été définitivement conclue ; que, si les deux sociétés sont convenues, comme elles y sont d'ailleurs généralement contraintes par les délais nécessaires notamment à l'évaluation des apports et à la réunion des organes délibérants des deux personnes morales, de donner effet à la fusion à une date déterminée, antérieure à celle à laquelle la convention est définitivement conclue, rien ne s'oppose à ce que soient prises en compte toutes les conséquences de la date ainsi stipulée à laquelle les effets de la fusion remontent à la condition que ces conséquences restent sans influence sur le bilan de clôture du ou des exercices précédents, donc sur les bénéfices imposables de ceux-ci* ». CE 12 juillet 1974, id.



« manifestation de l'autonomie du droit fiscal »<sup>660</sup>.

Pour notre part, nous relèverons que la Constitution dans son article 34, dispose que la fixation de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures sont de la compétence exclusive de la loi, et que « *les lois de finances déterminent les ressources et les charges de l'État dans les conditions et sous les réserves prévues par une loi organique* ». La loi organique du 1er août 2001<sup>661</sup>, précise dans son premier article que « *les lois de finances déterminent, pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'État* », et que « *l'exercice s'étend sur une année civile* ».

Il nous semble donc que le principe de l'annualité résulte des règles fondamentales du droit applicable en France, et auquel le droit fiscal doit donc se soumettre. Comment alors concilier le respect de ce principe avec la nécessité d'établir, pour un temps donné, l'assiette de l'impôt, si ce n'est en considérant pour chaque exercice donné, au sens de la loi organique, la situation du contribuable. C'est d'ailleurs exactement ce que juge le Conseil d'État dans les situations précitées, en autorisant le contribuable à déduire les moins-values lorsque les ventes litigieuses auront été annulées par les tribunaux - si tant est qu'elles le soient, dans la situation précitée - ou en autorisant la rétroactivité des fusions, mais uniquement au sein d'un exercice comptable donné. Du reste, la loi permet au contribuable de moduler avec une certaine liberté la durée et la clôture de l'exercice comptable, lui permettant dans ces conditions de prendre toutes dispositions utiles pour la réalisation paisible des opérations de fusion.

Nous constatons que cette problématique du « temps de l'impôt » aurait pu à elle seule, mériter un développement.

En second lieu, la cédula-catégorie rend complexe la prise en compte fiscale des groupes de personnes.

Le droit fiscal considère souvent des groupes de personnes. L'aspect le plus spectaculaire est l'imposition du foyer fiscal. Le droit fiscal reconnaît l'existence de la famille, ou plus

---

660-Cyrille David étude n°17 précitée *GAJF*.

661-Loi n°201-692 du 1er août 2001 dite « LOLF » Loi organique relative aux lois de finances. Ce texte résulte d'une initiative parlementaire. Didier Migaud, rapporteur de la Commission des finances en est l'un des initiateurs principaux. Texte voté alors que Laurent Fabius était ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, ce texte a fait l'objet d'un large consensus, à tel point que le sénateur Lambert Alain, président de la commission des finances du Sénat, a pu qualifier son adoption de « moment d'exception et d'excellence, (...) un acte majeur de maturité démocratique ». (cité par Bouvier, Esclassan, Lassale, « finances publiques », LGDJ 7e édition 2004 page 27).

exactement aujourd'hui, où cette notion tend à s'étioler, prend en compte les contraintes liées à l'éducation des enfants et les charges spécifiques que cela entraîne.

Le droit civil au contraire, et cela ne manque pas de surprendre, rompt plus facilement cette notion de famille, avec l'évolution des mœurs. Il n'existe plus aujourd'hui d'incapacité de la femme mariée, et toutes les constructions civilistes des biens réservés, et de notion de chef de famille, ont aujourd'hui disparu. Pourtant dans le droit fiscal demeurent des règles laissant à penser que la notion de famille continue d'exister, comme antérieurement dans le droit civil. Il n'en est que de constater que l'imposition du foyer fiscal est obligatoire, même si chacun des époux bénéficie de revenus spécifiques, sauf cas particuliers limitativement énumérés. Pourquoi cette apparente survivance, alors que le droit civil paraît avoir évolué de façon plus dynamique ?

Nous avons pu survoler l'imposition sur la fortune, et ses spécificités, avec notamment l'imposition du seul usufruitier, ainsi que la création du couple fiscal des concubins, notion qui n'est pas aussi spécifique au droit fiscal puisqu'elle se développe avec force notamment dans le droit des prestations sociales. Mais nous nous trouvons assez loin, dans cette circonstance, de la notion civiliste de patrimoine, puisque sont unis deux patrimoines, celui des membres du couple, concubins ou mariés. Jusqu'à présent, seuls les couples hétérosexuels concubins semblent avoir eu l'attention du fisc, sauf évidemment le cas du pacte civil de solidarité. Gageons que des évolutions vont encore intervenir.

Nous avons également entrepris un aperçu sur les personnes morales, et la particularité des sociétés de personnes où il est possible de finir par s'y perdre. D'autres impôts comme la TVA semblent n'avoir de relations avec les notions de patrimoine et de personne juridique que plus lointaines.

Tout ceci est déroutant, mais ne présente pourtant qu'une infime partie des paradoxes fiscaux.

En troisième lieu, la cédule-catégorie semble soutenir l'inacceptable idée de l'autonomie du droit fiscal.

Nous connaissons le débat sur l'autonomie du droit fiscal, qui anime la doctrine depuis le début du XX<sup>e</sup> siècle<sup>662</sup>. Ce débat est toujours aussi passionné, et nous en avons parlé en introduction.

---

662-Voir note 1.

Cette « autonomie », que l'on peut qualifier du terme plus doux de « réalisme », prend pour origine les situations paradoxales du droit fiscal, telles que nous les constatons. La fiscalité n'atteindrait que des réalités économiques, ce qui conduirait à la conclusion d'une certaine autonomie ou d'un certain réalisme. Or, comme l'écrivait un professeur<sup>663</sup>, « *qu'on nous fasse grâce de cette formule, selon laquelle l'impôt atteint des réalités. Bien sûr, mais quelles réalités ? Pour l'instant, presque toujours des réalités juridiques.* »

Les exemples cités à l'appui de la thèse de l'autonomie du droit fiscal, ou parfois son « réalisme », rejoignent pour certains, les paradoxes apparents que nous avons relevés entre les notions civilistes de patrimoine et de personnalité juridique et les solutions données par le droit fiscal. Dans ces conditions, l'objet de la présente étude peut être considéré comme un sous-ensemble du débat relatif à l'autonomie du droit fiscal.

Mais elle nous paraît également apporter une réponse et une lecture du droit positif.

Deux aspects qui ont été cités, dans l'exposé de la théorie de l'autonomie du droit fiscal doivent être mis en avant dans notre recherche : le premier concerne le partage entre l'intérêt général et celui du contribuable ; le second concerne l'extension des régimes d'imposition synthétiques.

Dans ces conditions, la cédule-catégorie semble contrevenir aux droits du citoyen-contribuable.

Comment en effet, concilier les droits du citoyen-contribuable devant les exigences de l'intérêt général manifesté par les exigences des finances publiques ? Le droit positif tente d'y apporter des réponses. Mais de quelles façons ? Aucune théorie de droit fiscal ne semble apparaître. Au-delà de l'intérêt d'une pure spéculation réservée aux juristes fiscalistes, cette absence de vue générale rend difficile la lecture de ce droit positif. Elle rend également difficile la prévision des solutions que le droit positif apportera aux situations nouvelles soumises au juge de l'impôt. Or, le praticien, juriste fiscaliste, est confronté à l'obligation, sanctionnée par la mise en cause de sa responsabilité civile, de prévoir les solutions que donnera l'administration fiscale, puis le juge de l'impôt, ou le législateur s'il n'a pas été encore saisi du problème, à une situation nouvelle<sup>664</sup>.

---

663-Victor Gother, *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles 1962 p.94, conférence sur la fraude fiscale prononcée le 3 mars 1961 à l'école supérieure des sciences fiscales de Bruxelles.

664-Cette obligation de prévoir l'évolution de la jurisprudence, voire des textes, n'est pas limitée au droit fiscal : voir par exemple, pour un avocat, l'arrêt Cass. Civ. 1e ch., 5 mars 2009, n°07-21.116 *Iandolino*, *JurisData*

Les situations nouvelles en droit fiscal sont légion. Par exemple, la création de l'impôt sur les grandes fortunes en 1981 a soulevé d'innombrables problèmes nouveaux, inconnus jusqu'alors, car ce type d'impôt n'avait pas existé d'une façon généralisée dans le passé, à l'exception de taxations après les grandes guerres du XX<sup>e</sup> siècle. Il fallait pourtant bien au juriste, apporter des réponses aux questions légitimes que se posaient les contribuables, et savoir jusqu'où « il ne fallait pas aller trop loin », dans les mises en place de solutions patrimoniales tenant compte de ce nouvel impôt.

Or, il nous semble justement que l'une des critiques que nous pourrions apporter à la lecture de la théorie de l'autonomie du droit fiscal, est l'incapacité qu'a cette théorie de prendre en compte le fait que l'impôt concerne aujourd'hui des situations prises dans un ensemble.

Prenons le cas de la notion de revenu. Pour le Code civil, ce dernier parle de la notion de fruits. Les situations à traiter par le droit civil concernent donc les cas où l'on doit se déterminer pour savoir si telle ou telle opération concerne un fruit ou un capital. Ainsi, la mise en location d'un immeuble constitue une opération procurant des fruits.

Mais en droit fiscal, cette seule opération, la mise en location, n'est pas considérée isolément. Le droit fiscal prévoit en effet - c'est le législateur qui l'a mis en place - une imposition sur l'ensemble des fruits civils d'une personne. Le droit fiscal doit donc considérer au même moment, les fruits de la location de l'immeuble, ceux de l'activité professionnelle du bailleur, puis les deux opérations dans leurs relations éventuelles, mais également les fruits de parts de sociétés que l'intéressé posséderait également, etc. La TVA pourrait avoir une incidence, ainsi que la CSG et beaucoup d'autres prélèvements.

L'impôt opère ainsi sur des opérations complexes, des ensembles, et non sur des unités. L'exemple de la problématique sur l'escompte est édifiant à ce titre<sup>665</sup>. Le droit privé n'a en général qu'à traiter d'une opération d'escompte, lorsque celle-ci engendre un contentieux particulier. Le droit fiscal lui, doit l'envisager de façon périodique et hors contentieux, dans l'ensemble de la détermination d'un résultat BIC ou d'une base TVA, regroupant de multiples opérations. Son point de vue ne peut donc être le même que le juriste commercial ou civiliste. Pour autant, le droit fiscal ne doit pas, et ne le fait pas, modifier la notion juridique d'escompte.

---

2009-047404.

665-Voir note 18, l'arrêt CE 9e et 10e ss-s., 8 mars 2002, n°199468, *Banque française de crédit coopératif*, RJF 5/02 n°471 et la chronique de Laurent Olléon, *Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien*, RJF 5/02.

En outre, le droit fiscal supporte une contrainte supplémentaire, qui est ignorée semble-t-il par les différentes réflexions que nous avons pu évoquer, sauf à titre incident. Il s'agit de la prise en compte du temps.

En effet, le droit fiscal n'appréhende pas une situation en tant que telle, parce qu'il devrait juger des rapports entre un bailleur et son preneur, ou de la mauvaise exécution d'un contrat d'entreprise. Son rôle consiste à asseoir, liquider et recouvrer une imposition périodique, en fonction de l'exercice défini par la constitution et que la loi organique a précisé comme étant l'année civile.

Nous nous trouvons donc dans un schéma de pensée tout à fait différent, et il nous semble que beaucoup des ambiguïtés aboutissant aux réflexions sur l'existence d'une autonomie ne sont en fait que l'ignorance de la prise en compte de ces deux contraintes du droit fiscal, contraintes imposées justement par l'ordre juridique global et non par caprice du droit fiscal, à savoir la temporalité du prélèvement fiscal et son caractère synthétique.

Il nous semble donc que pour rechercher une explication, un fil conducteur au droit positif, il faille impérativement prendre en compte ces deux aspects, le temps et l'ensemble imposable.

Nous aboutissons alors nécessairement à devoir considérer les opérations fiscales au sein de ces deux contraintes, un temps et un ensemble.

Il semble possible de considérer les opérations fiscales de détermination de la matière imposable, dans un temps et un ensemble. Nous pouvons, nous semble-t-il, intégrer les deux notions de temps et d'ensemble d'opérations, dans une notion plus globale, visant à définir un ensemble de biens au sens juridique du terme, réunis pour un temps, pour permettre les opérations d'assiette, liquidation et recouvrement, dévolues à l'obligation contributive à laquelle les citoyens sont appelés.

Comment nommer cette notion encore imprécise ?

Le nom de « cédule » nous vient tout naturellement à l'esprit. Cependant, le mot cédule évoque évidemment l'impôt sur le revenu. Or, nous avançons l'idée que le principe de lecture du droit fiscal positif, prenant en compte un ensemble situé dans un temps, pourrait s'appliquer à un grand nombre de cas d'imposition, à commencer par celui des impôts sur la consommation représentée par la catégorie reine de la TVA, et englobant la fiscalité de la fortune. Ce terme « cédule » risque d'être réducteur. Nous le conserverons cependant, car il

présente cet aspect « ensembliste » dont nous ne trouvons pas d'autre qualificatif. Il présente en outre l'intérêt d'une connotation fiscale forte, mais surtout, d'être déjà présent de façon implicite dans le mode de raisonnement fiscal, comme nous avons tenté de le montrer.

Il nous semble, et c'est ce que nous allons essayer de montrer maintenant, qu'une grille de lecture du droit positif fiscal français actuel pourrait être offerte en considérant que les opérations d'assiette, de liquidation, de recouvrement et de contentieux de l'impôt peuvent s'analyser au travers d'ensembles formés pour la cause et que nous nommerons « cédule », dans un sens largement étendu par rapport aux définitions antérieures<sup>666</sup>.

Il nous semble par conséquent que les paradoxes et incohérences que nous venons de relever, pourraient trouver une expression claire et logique en utilisant cette notion de « cédule ».

En approfondissant l'application de la notion de « cédule » ainsi créée, nous risquons d'aboutir à une surprise de taille : c'est de constater la réapparition des normes juridiques générales, que l'on croyait occultées par « l'autonomie du droit fiscal ».

En retrouvant ces notions juridiques formant la base du droit français, nous pourrions constater que la notion de « cédule » au sens nouveau que nous entendons, permet au droit fiscal positif de répondre aux contraintes fixées au droit fiscal par l'ensemble des règles juridiques, avec notamment le respect du citoyen dans l'acte contraignant de la perception de la contribution, par le rapprochement de plus en plus précis à ses facultés contributives, tout en permettant d'améliorer le rendement de l'imposition au mieux des intérêts des finances publiques. C'est l'objectif relevé par Christophe De La Martinière, lorsqu'il rappelait que le droit fiscal comme le droit administratif, doit répondre à la fois aux besoins des finances publiques et protéger le citoyen de l'arbitraire<sup>667</sup>.

---

666-Nous ne connaissons pas malheureusement les droits fiscaux étrangers, mais gageons qu'ils sont confrontés aux mêmes problématiques, du moins dans les pays formant l'Union Européenne pour le moins.

667-Christophe De La Martinière, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, cité précédemment, page 137 et suivantes.

## **TITRE II - La cédule : un ensemble fiscal, fondement d'une logique juridique de détermination de la matière imposable**

L'utilisation des concepts tirés du droit civil est décevante pour rendre compte du droit positif fiscal. Pourtant, lors de notre recherche, nous avons constaté que le droit fiscal semblait procéder en considérant des ensembles cohérents de biens et de relations juridiques<sup>668</sup>. Ces ensembles cohérents, que nous proposons de nommer « cédules », permettraient-ils de déterminer une logique dans les règles d'imposition ? Nous allons tenter d'approfondir cet aspect.

L'établissement de l'impôt est classiquement divisé en trois phases : l'assiette, la liquidation, le recouvrement<sup>669</sup>. Nous y ajouterons une quatrième phase relative au contrôle et contentieux de l'impôt. En effet, cette phase devient aussi importante que les précédentes, compte-tenu du développement du système déclaratif, et prend ainsi une part prépondérante dans le mécanisme d'établissement de l'impôt. Le contrôle fiscal aboutit en effet au cours des opérations de contrôle à la constatation d'appréciations divergentes dans l'analyse d'une situation donnée<sup>670</sup>, dont le contribuable a la charge de l'initiative, dans la détermination de son appréciation par rapport au prélèvement fiscal. Ces appréciations divergentes conduisent tout naturellement à l'intervention du juge de l'impôt, dont le rôle est de qualifier la situation et les interprétations des uns et des autres dans le cadre du droit positif général, et non pas seulement du strict droit fiscal.

L'assiette de l'impôt est l'opération au cours de laquelle est déterminée dans ses contours, et quantifiée, la matière imposable. Elle est donc constituée d'un recensement suivi d'une évaluation. La description des méthodes dépasse l'objet de notre propos. Nous noterons qu'ici se trouvent les problématiques relatives au système déclaratif et aux obligations comptables

---

<sup>668</sup>-Nous ne sommes pas les seuls à entrevoir une notion d'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable. Florence Deboissy, dans une étude intitulée *acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique versus réalisme économique* (*Ecrits de fiscalité des entreprises*, Litec 2011), introduit la notion de « masse fiscale autonome pour la détermination de l'assiette de l'impôt ». Elle soutient le respect de l'orthodoxie juridique dans la répression de l'acte anormal dans les groupes de sociétés, par la jurisprudence : « *La jurisprudence fiscale s'est efforcée d'intégrer cette nouvelle donnée que constituent les groupes nationaux et internationaux pour apprécier la normalité des flux qui s'opèrent en leur sein. Et cette prise en compte s'est opérée dans le strict respect des principes fiscaux qui, en matière d'acte anormal de gestion, conduisent à vérifier si une masse autonome fiscalement pour la détermination d'un résultat global s'est appauvrie sans contrepartie, directe ou indirecte, ce qui cause un préjudice au Trésor* »

<sup>669</sup>-Voir notamment Lucien Mehl et Pierre Beltrame, *Science et technique fiscales*, op. cit., p. 117 et s.

<sup>670</sup>-Et non pas seulement à celle d'omissions plus ou moins volontaires, rôle réducteur souvent abusivement mis en avant dans les rapports sur le contrôle fiscal, sans doute pour satisfaire l'opinion publique.

dont nous venons de parler.

La liquidation de l'impôt est l'opération consistant à appliquer le barème de prélèvement, édicté par le législateur, à la base imposable ainsi déterminée. Là également, il n'entre pas dans notre propos de nous étendre sur les différentes modalités de la liquidation de l'impôt. La tendance du législateur est de confier le plus largement possible cette phase au contribuable lui-même, qui doit donc calculer lui-même sous le contrôle de l'administration la contribution qu'il doit verser.

Le recouvrement de l'impôt est l'opération par laquelle le contribuable se libère de sa dette fiscale en payant à l'État sa contribution. La tendance du législateur est également, de confier cette phase au contribuable lui-même, à qui l'on demande même d'effectuer directement le virement de son règlement dans la caisse du Trésor public, sans intervention de l'administration fiscale. Les moyens du recouvrement de l'impôt sont eux-mêmes en pleine mutation, avec la réunion dans la même administration des services de l'assiette et de ceux du recouvrement, créant ainsi de véritables pôles spécialisés.

Le contrôle et le contentieux sont le corollaire inéluctable du déplacement de la responsabilité de l'assiette, liquidation et recouvrement de l'impôt entre les mains du contribuable. Leur développement est donc lié à ce déplacement, et comme tel, ils sont inéluctables, même s'ils sont parfois perçus comme une atteinte brutale à la personne privée<sup>671</sup>.

Ce contrôle comme nous l'avons dit, entraîne nécessairement le développement du contentieux. En effet, le déplacement de la responsabilité de l'acte fiscal vers le contribuable oblige celui-ci à donner une interprétation aux situations nouvelles, non prévues encore par les textes. Or, ces situations sont de plus en plus nombreuses, au fur et à mesure que le législateur, dans un but de rendement de l'impôt, descend dans le détail de la définition de la matière imposable et la mise en place de mesures particulières<sup>672</sup>.

Ces étapes de l'établissement de l'impôt que nous venons de préciser, n'existent pas « in abstracto ». Ces étapes visent un impôt particulier, et sont mises en place pour l'établissement de cet impôt. Il en est ainsi clairement pour l'impôt sur le revenu annuel : le contribuable

---

671-Sentiment ressenti d'autant plus fortement si les obligations fiscales sont traitées avec peu de scrupule, ce qui impose au citoyen un véritable effort « citoyen », pour respecter des obligations fiscales complexes, pas toujours évidentes à comprendre et encore moins à maîtriser.

672-Il n'est que de rappeler l'immense contentieux suscité par la création d'exonérations fiscales en faveur d'entreprises nouvelles. Les dispositions des articles 44 du CGI, déclinés sous de multiples paragraphes (44 septies, 44 sexies, etc) ont conduit à des contentieux multiples, emplissant les pages des revues spécialisées de jurisprudence fiscale, tant l'appréciation du caractère nouveau d'une activité était sujette à discussion.



détermine la base imposable en remplissant une déclaration annuelle ; celle-ci est traitée par l'administration fiscale qui calcule un impôt en fonction du barème annuel donné par la loi de finances et édite un titre exécutable. Le service du recouvrement procède à l'encaissement après avoir envoyé un avis d'imposition à l'intéressé, lequel peut demander par voie contentieuse la correction d'éventuelles erreurs. Ces phases correspondent précisément à un impôt déterminé. Chaque type d'imposition semble suivre ainsi sa méthodologie.

Il devient donc nécessaire de déterminer précisément le périmètre concerné par l'opération d'imposition.

Nous avons vu précédemment que si le contribuable exerce une profession commerciale, libérale ou agricole, il a dû se soumettre à un certain nombre d'obligations, dont la tenue d'une comptabilité plus ou moins complexe est l'un des éléments essentiels, pour l'établissement d'un revenu professionnel qui sera agrégé à son revenu global.

Ce revenu professionnel a été déterminé dans le cadre des étapes mentionnées, lesquelles s'appliquent strictement à cette partie d'impôt, à cette cédule, telle qu'elle était nommée à l'origine de l'impôt sur les revenus, ou catégorie aujourd'hui. Les étapes ne sont pas toutes présentes avec la même importance. La liquidation par exemple, n'intervient pas directement dans le cadre de la catégorie fiscale, bénéfices commerciaux, bénéfices professionnels, la catégorie se limitant à la détermination de la base imposable. Mais ceci n'est pas systématique, et par exemple, la liquidation de l'impôt sur les plus-values des particuliers, et son recouvrement, s'effectuent directement dans le cadre de cette catégorie, même si cette plus-value constitue l'un des éléments du revenu global. Il en va de même des revenus mobiliers soumis à un prélèvement libératoire. Et cela pourrait être le cas pour les traitements et salaires, si le législateur parvenait à mettre en place le prélèvement à la source qu'il appelle de ses vœux, mais qui se heurte à une forte opposition.

Le contentieux également concerne la catégorie concernée plutôt que le revenu global. Ainsi, le contrôle et le contentieux d'un revenu professionnel sont poursuivis à deux niveaux, au niveau catégoriel, et au niveau du revenu global, d'autant que ce revenu global peut concerner les partenaires du couple éventuel dans le cadre de l'imposition par foyer, l'autre partenaire pouvant être étranger totalement à l'exploitation professionnelle visée par le contrôle.

Il n'existe donc pas a priori de lien entre un ensemble d'opérations visant à établir une imposition et un impôt global. Il n'existe pas non plus un tel lien avec une personne. Ce que

nous avons vu précédemment, et qui pouvait apparaître comme un paradoxe fiscal, procède justement de cette constatation, qui a pu nous étonner dans les cas ayant retenu notre attention. Ainsi, l'imposition des sociétés créées de fait ou en participation concerne une abstraction, qui n'a même pas de personnalité juridique, et ne peut être conçu qu'au travers de ses membres. Il faut donc faire passer sur les associés qui composent ces sociétés, une ligne de démarcation visant à isoler ce qui concerne la situation propre de l'associé et celle de la société, déterminant ainsi une quasi-personne fiscale.

A l'inverse, nous avons pu constater que les sociétés dites « de personnes », bien qu'ayant une personnalité juridique, voient la détermination de leur matière imposable dispersée entre plusieurs autres entités, qu'il s'agisse d'associés eux-mêmes constituant des sociétés de personnes, ou d'associés sociétés commerciales, ou encore personnes physiques, mais plaçant les titres de la société dans l'une ou l'autre des parties de son patrimoine qui concerne telle ou telle activité.

De même, en matière de TVA, avons-nous pu constater que des entités sans aucune personnalité juridique que sont les sociétés en participation et sociétés de fait, devenir de véritables contribuables à part entière, au niveau desquels l'ensemble des opérations d'établissement de l'impôt, était concentré. Au terme de ce paradoxe apparent, nous pourrions d'ailleurs constater que seule la société de fait ou en participation est habilitée à contester l'imposition mise à sa charge, alors qu'elle n'a même pas la personnalité morale.

Nous pouvons donc noter qu'à chaque fois que la détermination d'une matière imposable l'exige, pour des raisons imposées par le législateur pour l'établissement de l'impôt, le droit fiscal est amené à construire un périmètre déterminé, dans lequel il va procéder à l'établissement de l'impôt. Ce périmètre va donc contenir l'ensemble des règles d'assiette, liquidation, recouvrement et contentieux propre à cette catégorie.

C'est la découverte de l'existence de ce périmètre spécialisé que nous avons tenté de mettre en lumière. La prise en compte de ce périmètre semble en effet, pouvoir rendre compte de l'état du droit positif lorsque se posent les questions propres à l'établissement d'un impôt.

Ce périmètre d'intervention du droit fiscal correspond à un ensemble fiscal affecté : la cédule-ensemble.

Le droit fiscal définit précisément ce périmètre. Nous allons tenter de le montrer. Ce périmètre permet de rendre compte de situations apparemment paradoxales au regard des règles du droit

privé, qui laissent entendre que le droit fiscal était « autonome ». Il a donc une utilité juridique, pouvant servir de principe, mais aurions-nous l'audace de prétendre mettre en lumière un principe ? Nous préférons dans ce cas parler de fil conducteur dans l'analyse du droit positif, de méthodologie d'analyse.

Il n'existe pas de terme définissant un tel ensemble complexe regroupant les opérations d'assiette, liquidation, recouvrement d'un impôt, ou d'un élément d'un impôt qui a une autonomie suffisante, tel par exemple la détermination d'un revenu professionnel dans le cadre de l'impôt sur le revenu.

Nous avons proposé celui de cédule. Ce terme est tombé aujourd'hui en désuétude. Cependant, sa connotation fiscale clairement établie dans les esprits, nous conduit à proposer son emploi, dans un sens cependant plus étendu, pour définir ce que nous entendons par cette notion d'ensemble regroupant les différents éléments nécessaires à la détermination de l'assiette d'un impôt ou partie d'impôt, ainsi qu'à sa liquidation, son recouvrement et le contentieux propre à cet impôt ou élément d'un impôt.

Mais il est important de préciser immédiatement ici un point fondamental. Comme nous le soulevions précédemment, il importe de prendre en compte le temps. En effet, l'ensemble ainsi conçu n'a pas vocation à demeurer dans le temps, à devenir permanent. Certes, cette notion elle-même est difficile à cerner, car qu'existe-il de permanent dans l'ordre juridique à partir du moment où les droits liés à la personne sont conditionnés par la vie de la personne ? Rien n'étant éternel, il faut donc distinguer des degrés de « permanence », en fait en fonction de durées ramenées à l'aune de la vie humaine.

Le patrimoine de la personne physique suivra celle-ci tout au long de sa vie et sera dissout lors de son décès, avec la transmission successorale. Mais pendant le temps de cette vie, des cédules fiscales se seront créées, auront vécu, puis disparu, pendant que le patrimoine de l'intéressé sera resté permanent. L'exemple de la création de l'entreprise, son développement, sa cession au moment de la retraite de l'exploitant, donne une idée de la vie de l'ensemble fiscal constitué de l'entreprise en ce qui concerne les impôts directs, un ou plusieurs autres ensembles pouvant exister entre temps en matière d'impôts indirects et de TVA.

La cédule-ensemble que nous concevons a donc une vocation provisoire et non définitive. Seul le patrimoine, la propriété, le citoyen ont une durée plus longue pouvant laisser admettre une certaine notion de pérennité.

*TITRE II - La cédule : un ensemble fiscal, fondement d'une logique juridique de détermination de la matière imposable*

---

La notion de cédule-ensemble offre ainsi une voie d'interprétation des solutions du droit positif qui apparaît fructueuse (Chapitre 1). Cette notion se trouve encore à l'état embryonnaire. Offrant des perspectives prometteuses, tant pour le rendement de l'impôt que pour la protection du citoyen-contribuable, il apparaît nécessaire d'en systématiser les règles de fonctionnement (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 1 - L'interprétation des solutions du droit positif par le recours à la notion de cédule-ensemble**

La notion de cédule-ensemble existe en réalité dans le droit positif. Déjà, le droit fiscal utilise implicitement ces notions d'ensembles. Nous l'avons vu, mais nous nous trompions en considérant qu'il s'agissait de cédules-catégories, déterminées sur la base de concepts civilistes. La vanité de cette conception vient d'être mise en lumière.

Les concepts d'ensembles fiscaux sont déjà pris en compte. Ils ont cependant leur propre spécificité.

S'ils existent en droit positif, il nous faut donc rechercher les indices juridiques de leur présence. Or, ces indices existent clairement : la cédule-ensemble est bien un concept juridique (Section 1).

L'existence de ces cédules-ensembles établie, il convient d'en retrouver l'utilisation en droit positif. Cette utilisation existe. Les cédules-ensembles apparaissent dans le droit positif (Section 2).

### **SECTION 1 - La cédule-ensemble, concept juridique**

Il importe immédiatement, après avoir tenté de découvrir ce nouveau concept de cédule-ensemble, de rechercher s'il n'est qu'un moyen pratique, un « tour de main », réservé aux praticiens pour résoudre une situation, ou s'il peut être érigé au rang d'un concept juridique. La nuance est d'importance.

En effet, un « tour de main » relève de l'autonomie du droit fiscal. Il ne sert que dans un acte technique. Il ne s'occupe pas de principe, n'a pas d'autre finalité que de parvenir à une solution au moindre effort. Il peut alors apparaître comme la mise en place de l'autonomie du droit fiscal, notion dont on a pu dire qu'elle visait les paresseux peu enclins à rechercher une logique juridique.

Un concept juridique quant à lui, s'inscrit dans les règles générales du droit définissant l'état de droit d'une société à un moment donné, voire pour mettre en place de nouvelles solutions, dans l'évolution du droit positif telle qu'elle peut être perçue. La notion de concept juridique

est donc beaucoup plus rigoureuse que celle de « tour de main », puisqu'il doit justifier qu'il répond à l'ensemble de la logique du droit positif.

Ce concept d'ensembles fiscaux, de cédules-ensembles, tel que nous l'entendons, permet, au-delà de la résolution de problèmes fiscaux immédiats, d'intégrer cette notion dans le corps des règles juridiques du droit positif. Mieux, elle nous semble suffisamment armée pour justifier et suggérer des modifications à apporter aux règles fiscales actuelles, pour qu'elles s'inscrivent davantage dans les règles générales du droit. Cette notion permet ainsi d'améliorer le respect des normes relatives aux droits des citoyens contribuables, tels son droit de propriété, son droit à la défense, le respect de l'égalité des citoyens, l'adéquation aux facultés contributives. Mais l'intérêt de cette notion est égale pour le législateur fiscal, qui peut ainsi davantage se rapprocher de la matière imposable, afin d'améliorer le rendement de l'impôt.

Il nous faut donc effectuer un premier contrôle : est-ce que cette notion d'ensemble affecté pour l'établissement de l'impôt est une simple vue de l'esprit, ou pouvons-nous trouver des preuves de l'existence de cette notion dans le droit fiscal positif actuel ? Dans le même temps, convient-il de s'interroger sur l'autonomie fiscale de cette notion, pour éviter de retomber dans le piège de l'interprétation civiliste.

### **§ 1 - L'existence de la notion « d'ensemble » fiscal**

Cette existence se révèle dans des situations fiscales auxquelles nous sommes habitués, mais dont nous ne tirons pas l'ensemble des conséquences.

#### **A - La branche complète d'activité**

Cette notion de branche d'activité mérite que l'on s'y arrête quelques instants, tant elle nous paraît confirmer la notion de « cédule ». Cette notion de « branche complète d'activité » semble avoir sa source dans le droit des fusions<sup>673</sup>. Nous retrouvons cette notion de branche

---

673-La Directive communautaire du 23 juillet 1990 Directive communautaire 90/434 du 23 juillet 1990, définit dans son article 2 point i) la branche complète d'activité comme « l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens ». Le droit fiscal des fusions de sociétés reprend cette notion. L'article 210 B prévoit en effet que les dispositions de l'article 210 A, soit le régime de faveur des fusions en matière fiscale, s'applique à l'apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité ou d'éléments assimilés.

L'administration fiscale a commenté ce régime dans une instruction du 3 août 2000 n° 4 I-2-00 (Instruction 4 I-2-00 « fusions de sociétés, scissions et apports partiels d'actif » DF 37/2000 instr. 12508). Celle-ci reprend

complète dans plusieurs dispositions du droit fiscal français<sup>674</sup>. La définition de la branche complète d'activité se rapproche de la notion de cédule que nous cherchons à préciser.

Une première condition intervient : la branche dispose d'une autonomie. Il s'agit d'un morceau d'exploitation autonome, ce qui semble exclure la partie qui serait donnée en location-gérance. Les biens considérés doivent correspondre à une exploitation, ce qui exclut un ensemble immobilier considéré en tant que tel. C'est donc une division de l'entreprise qui est concernée par cette notion.

Une seconde condition correspond à l'ensemble des biens affectés à cette branche. Les différents régimes fiscaux concernant la branche d'activité exigent que l'ensemble des biens affectés à cette branche soient inclus dans l'opération, qu'il s'agisse d'un apport partiel d'actif visé au 210 B ou des cessions de petites entreprises. Les biens concernent à la fois l'actif et le passif.

De nombreuses difficultés peuvent survenir dans la définition de cet ensemble. Les problèmes se posent pour les biens affectés à plusieurs branches (moyens administratifs généraux d'une entreprise par exemple), aux immeubles affectés à l'exploitation, et aux éléments du passif tels les emprunts, découverts bancaires et autres.

Mais en pratique, les contentieux semblent relativement peu nombreux, ce qui montre à l'appui de notre propos que ce type de définition d'un ensemble fiscal ne semblerait pas poser de difficultés dirimantes.

Cet ensemble fiscal dispose de suffisamment d'autonomie pour servir de support à des opérations fiscales, tel ici l'apport à titre de fusion ou l'apport en société.

Comme tel, cet ensemble est appréhendé fiscalement comme une entité disposant d'une relative autonomie. Cette entité est utilisée par conséquent dans la détermination de l'assiette de l'impôt. En elle-même, elle sert ainsi de base à l'application d'un régime spécial fiscal, dérogatoire au droit fiscal commun, permettant notamment les transmissions.

Cette entité est donc utilisée pour la détermination de l'assiette de l'impôt : elle constitue en

---

la définition de la directive : « la branche complète d'activité se définit comme l'ensemble des éléments d'actif et de passif d'une division d'une société qui constituent, du point de vue de l'organisation, une exploitation autonome, c'est-à-dire un ensemble capable de fonctionner par ses propres moyens ».

674-Nous pouvons citer l'article 151 octies relatif au report d'imposition des plus-values lors de l'apport d'une branche complète d'activité par une personne physique à une société, l'article 238 quaterdecies I 2° concernant l'exonération des plus-values pour la cession de branches complètes d'activité pour des petites entreprises, l'article 151 septies A pour les plus-values réalisées en cas de départ à la retraite pour la cession d'une branche complète, etc. Les extensions de la notion de branche complète aux divers cas d'exonération de plus-value des petites entreprises sont relativement récentes, étant intégrées dans les différentes réformes intervenues depuis les années 2005.

effet un ensemble particulier où sont notamment calculées des plus-values, et traitées des questions spécifiques, telles la réintégration étalée de plus-values, les provisions, les profits latents sur stocks, etc. Elle intervient donc dans la liquidation de l'impôt par la prise en compte de sa base particulière pour l'application d'un barème. Elle intervient dans le recouvrement, par les contraintes de solidarité entre contribuable dont elle peut être le support (notamment la vente d'un fonds de commerce). Elle intervient dans le contentieux, à la fois comme objet et comme sujet.

Cette entité se rapproche de la notion juridique de fonds de commerce, preuve s'il en est d'une part que le droit fiscal ne manipule pas des concepts dont il aurait l'exclusivité, et d'autre part que ces notions d'ensembles affectés existent au-delà du droit fiscal<sup>675</sup>. Nous pouvons donc constater qu'existe dans le droit fiscal, mais également dans d'autres branches du droit, la notion de branche complète d'activité, qui constitue un ensemble isolé de biens juridiques et relations entre ces biens et les tiers, susceptibles d'être utilisés pour la mise en place d'opérations complexes. Il n'en reste pas moins vrai qu'il s'agit d'ensembles temporaires, lorsque l'on parle de fiscalité, ensembles qui à un moment ou à un autre devront rendre compte au patrimoine d'une personne juridique, car en matière fiscale et en fin de compte, c'est toujours un citoyen qui finira par supporter une contribution.

---

675-D'ailleurs en droit civil, d'aucuns veulent démontrer que la notion de patrimoine civil unique par personne est en voie de disparition. Ce qui laisse les auteurs perplexes. Ainsi, un auteur (David Hiez, *Étude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, LGDJ 2003 collection bibliothèque de droit privé, tome 399, ouvrage reprenant la thèse de l'auteur, construite sous l'autorité du professeur Philippe Jestaz, également auteur de la préface de l'ouvrage.) pouvait-il conclure au terme d'une étude critique sur la notion de patrimoine en droit privé actuel, sur le point relatif aux fusions et apports partiels d'actifs, en proposant d'utiliser la notion de « transfert d'activité » pour rendre compte des conséquences juridiques des fusions et apports partiels d'actifs. En effet selon l'auteur, la notion de « transmission universelle » serait insuffisante pour rendre compte des conséquences juridiques de ces opérations, notamment dans l'analyse des conséquences en matière de cautions et de clauses d'agrément statutaires. Plus encore, elle ne rend pas compte de la notion d'apport partiel, car au terme de la transmission, l'apporteur demeure toujours, ce qui montrerait qu'il n'a pu transmettre l'universalité de ses biens : « La branche d'activité est donc un ensemble cohérent de biens siège d'une activité mise en œuvre par un groupement humain. Ce groupement n'est toutefois par représenté juridiquement par une personnalité propre, ce qui fait la spécificité de l'apport partiel d'actif. A s'en tenir à la notion de patrimoine, l'apport partiel d'actif devrait être analysé comme une nouvelle exception. Ceci ne permet cependant pas de rendre compte de sa place et nous verrons qu'il est plus profitable d'abandonner purement et simplement l'idée de patrimoine. L'étude des effets des fusions nous a déjà fourni une confirmation de l'inadaptation de ce concept. C'est en définitive l'ensemble du droit positif qui est incompatible avec la transmission universelle ». L'auteur propose alors de raisonner en termes de transfert d'activité, qui ne nous paraît pas plus clair pour rendre compte du droit positif. Mais nous ne sommes pas civiliste.



## B - La notion d'universalité de biens

A l'instar des impôts directs, existent en matière de TVA des « ensembles fiscaux » pouvant entrer dans la catégorie de la cédula. Il en va ainsi de l'universalité de biens<sup>676</sup>.

L'universalité de biens est prévue par le droit communautaire<sup>677</sup>. Ce texte est introduit dans le droit fiscal sous l'article 257 bis du CGI<sup>678</sup>.

Un arrêt de la CJCE illustre clairement la notion d'universalité de biens en matière de TVA : il s'agit de l'arrêt *Zita Modes*<sup>679</sup>. Dans cette affaire, l'administration luxembourgeoise imposait à la TVA la mutation d'un fonds de commerce, ce que contestait l'intéressé. La Cour précisait la notion d'universalité au sens de la directive, comme couvrant « *le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome, mais qu'elle ne couvre pas la simple cession de biens, telle que la vente d'un stock de produits* ». (point 40)

Cette notion d'universalité de biens à l'usage de la TVA n'a strictement rien à voir avec celle éventuelle de définition civile d'un patrimoine. Et c'est peut-être là une source d'incompréhension avec le droit civil général, voire une source de confusions.

Pour la TVA, le droit fiscal est contraint de définir un ensemble pour permettre l'application de textes, en l'occurrence des directives européennes visant à établir un impôt communautaire, la TVA, lequel impôt ne doit constituer un frein ou pénaliser les transmissions d'entreprises. Pour cela, le droit fiscal crée donc la possibilité d'isoler dans un bloc indépendant, une activité. Cette activité ne peut devenir, du moins dans l'hypothèse présente, une notion juridique permettant de déterminer des droits de nature privée. Et ainsi, l'explication que nous présentions précédemment de la part d'un civiliste nous paraît à cet égard manquer de recul, prenant un concept d'affectation provisoire pour un objectif donné, comme une réalité juridique pérenne.

---

676-Cette notion n'est pas réservée à la TVA. Elle a même été mise au point dans le traitement des impôts directs. Mais elle présente une dimension en TVA qui nous paraît suffisamment remarquable.

677-Notamment l'article 5§ 8 de la sixième directive repris par l'article 19 de la directive 2006/112/CE : « *Les États membres peuvent considérer que, à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue et que le bénéficiaire continue la personne du cédant* ».

678-« *Les livraisons de biens et les prestations de services, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier, ainsi que, s'il y a lieu, pour l'application des dispositions du e du 1 de l'article 266, de l'article 268 ou de l'article 297 A.* »  
679-CJCE 5e ch., 27 novembre 2003, aff. C-497/01, *Zita Modes*, DF 18-19/2004 comm. 466.

L'universalité ainsi comprise entre dans la définition de la cédule. Elle en présente tout d'abord le caractère limité dans le temps, par rapport aux concepts juridiques de propriété et de patrimoine (avec les limites de la vie humaine que nous évoquions). Elle correspond, puisqu'elle concerne le droit fiscal, à un acte d'établissement de l'impôt. Il s'agit en effet de déterminer une matière imposable, ou plutôt en l'occurrence dans le cas présent, isoler une matière imposable qui ne doit pas supporter l'impôt.

Elle est donc créée dans un but d'assiette, et de liquidation puisqu'elle doit aboutir à une absence d'imposition. Elle échappe donc à l'action de recouvrement, ou plutôt y participe, dans un sens négatif, puisqu'elle peut permettre de revendiquer une absence de paiement, voire soutenir une demande de remboursement si l'impôt avait été payé, à tort ou sur la demande de l'administration fiscale, comme dans l'arrêt précité. Elle est donc sujette de droits en matière de contentieux.

Cet exemple démontre également que la notion de « cédule » ainsi comprise peut constituer un concept juridique en matière fiscale, et non se limiter à n'être qu'un « tour de main » fiscal. A telle preuve qu'elle peut être invoquée devant un Tribunal et provoquer des conséquences juridiques : l'arrêt Zita Modes le démontre. La différence en effet entre un « tour de main » et un concept juridique tient notamment à ce que le second peut être invoqué devant un tribunal et provoquer des conséquences d'ordre juridique<sup>680</sup>.

### **C - Les patrimoines professionnels**

Nous avons pu nous interroger sur les caractères paradoxaux de l'imposition des revenus des activités professionnelles, industrielles et commerciales, libérales, agricoles, et autres. Les règles fiscales font apparaître une notion de patrimoine fiscal professionnel. Il s'agit d'une manifestation importante de la notion d'ensemble fiscal affecté pour la détermination de la matière imposable, cédule. Mais la notion d'ensemble que nous proposons va plus loin, car elle contiendrait l'ensemble des mécanismes juridiques utilisés pour l'imposition d'une matière imposable concernée, et non pas seulement la détermination de son périmètre, comme dans la notion ancienne de cédule.

L'imposition d'une activité professionnelle emporte nécessité de définir fiscalement la matière

---

680-Devenant ainsi ce qu'on appelle aujourd'hui un droit opposable ! Comme si un droit avait besoin de recevoir une telle qualification.

imposable qui sera concernée. A partir du moment où le législateur édicte des règles particulières pour l'imposition d'une matière imposable particulière dont il fournit les principes de détermination, le droit fiscal doit donc procéder à la définition de l'ensemble qui sera concerné<sup>681</sup>.

Pour les impôts concernant les entreprises commerciales, soit donc la catégorie – cédule ? - des Bénéfices industriels et commerciaux, la création de l'activité et la détermination de son périmètre s'appuient directement sur la notion de bilan comptable, comme nous avons pu le constater précédemment<sup>682</sup>. La théorie du bilan en matière fiscale, nous le rappelons, a pour objectif de déterminer un résultat imposable qui servira à l'assiette d'un impôt, en comparant les valeurs entre un bilan d'ouverture, au début de l'exercice, à un bilan de clôture, celui dressé à la fin de l'exercice.

Cependant, cette théorie du bilan ne suffit pas à définir les ensembles fiscaux affectés ou cédules, et constitue même à nouveau, un contresens, car elle conduit à utiliser pour le droit fiscal des concepts juridiques applicables à d'autres branches du droit.

### ***1 - Le critère formel critiquable de l'inscription au bilan***

Nous avons pu voir que c'est le principe de la liberté d'affectation qui prévaut en matière de BIC : font donc partie de l'ensemble des biens concernés par le régime de l'imposition BIC les biens que l'entrepreneur décide d'inscrire à son bilan. En réalité, cette situation ne concerne que les entreprises tenues d'établir un bilan. Cette obligation est juridiquement imposée à tous commerçants par le code de commerce, selon l'article L 123-12 du code de commerce. Cependant, le droit fiscal permet que certaines entreprises commerciales ne produisent pas de

---

681-Cette définition s'est mise en place au cours du temps. Elle a beaucoup utilisé la comptabilité commerciale. Nous l'avons déjà dit : la technique des impôts synthétiques actuels est nettement liée dans son développement au développement de la technique comptable, et l'on ne pourrait dire en la matière qui, de l'une ou de l'autre, prime, tant le couple paraît uni par des intérêts communs. Le droit doit donc y faire sa place, pour la garantie du citoyen et le respect de l'ordre public général.

682-La « théorie du bilan » a été le principe aboutissant à définir également en matière fiscale, ce que l'on a abusivement qualifié de « patrimoine professionnel ». Nous disons abusivement à dessein. Il n'a jamais été dans l'intention du droit fiscal de considérer qu'un autre que la personne physique titulaire du patrimoine civil en question ait pu être juridiquement propriétaire du bien professionnel. Que le bien se trouve dans le « patrimoine civil » ou qu'il se trouve dans le « patrimoine professionnel » par l'affectation qu'en donne l'entrepreneur, c'est toujours ce dernier qui jouit sur le bien en question des prérogatives du propriétaire, le droit d'user, de disposer, d'en percevoir les fruits. Ce n'est donc que par abus de langage que l'on parle de « patrimoine professionnel », « transfert entre patrimoines », alors qu'il ne s'agit en droit fiscal que de transferts entre des ensembles de détermination de la matière imposable – transferts entre cédules comprises au sens d'ensembles de détermination de la matière imposable. Sur ce point, la notion « d'autonomie du droit fiscal » nous paraît pour beaucoup procéder de l'exploitation d'un contresens linguistique.

bilan fiscal, ce qui ne signifie d'ailleurs pas qu'elles n'y soient plus tenues au regard du droit commercial<sup>683</sup>.

Or, outre que le bilan n'est pas toujours obligatoire, le juge a dégagé de la théorie du bilan, le principe de la liberté d'affectation<sup>684</sup>. Cette libre décision est opposable à l'administration. Pourtant, déjà se créent des exceptions à ce principe de liberté. Ce principe de liberté a-t-il en effet sa place dans un système d'ensembles affectés ? Nous pensons que non, car il pourrait aboutir à des solutions confuses. La jurisprudence l'a bien compris, et a amendé ce principe. Ainsi, il a été jugé qu'un fonds de commerce doit être regardé comme un des éléments de l'actif immobilisé, nonobstant le fait qu'il ne s'y trouve pas<sup>685</sup>. Il s'agit d'une décision ancienne, mais qui se trouve confirmée dans l'arrêt du Conseil d'État, affaire Ahner du 17 octobre 1990<sup>686</sup> que nous avons rencontrée précédemment. A chaque fois, la Haute Juridiction considère qu'il existe des éléments qui par nature, ne peuvent figurer ailleurs qu'au bilan de l'exploitation.

Tout cela n'est pas satisfaisant<sup>687</sup>. En effet, le critère formel est inapplicable lors de la création du fonds, puisque, comme il vient d'être souligné, aucune inscription ne peut exister. Le critère formel tiré de la théorie du bilan ne rend donc pas compte de la totalité des situations. Si cette conséquence n'affectait que des circonstances marginales, il pourrait donc être considéré qu'il s'agit d'une exception. Mais il ne peut raisonnablement pas être considéré que le fonds de commerce soit un élément marginal d'une exploitation commerciale.

Par ailleurs, et comme le souligne Jean Maïa dans une chronique en 1991<sup>688</sup>, le cas des entreprises non soumises à la production d'un bilan oblige la jurisprudence à se passer du critère formel d'affectation au bilan. Il constatait ce fait à la lumière de la jurisprudence rendue pour le régime du forfait, aujourd'hui disparu, mais qui peut s'appliquer aux entreprises soumises au régime des micro-entreprises, dispensées de produire un bilan<sup>689</sup>.

---

683-La disposition fiscale, applicable uniquement pour la détermination d'une matière imposable, formant donc une règle interne à la cédula, ne s'étend donc en aucune façon, telle une disposition souveraine, aux autres branches du droit.

684-CE 24 mai 1967, n°65436, Dupont 1967 p. 366 précité.

685-CE 10 juin 1970, n°75161, Dupont 1970 p. 380, DF 8/71 comm. 249 concl Jacques Delmas-Marsalet.

686-CE 7e et 8e ss-s., 17 octobre 1990, n°56991, Ahner, RJF 12/90, DF 1991 n°48 comm. 2282, concl. Olivier Fouquet.

687-Ce que semble confirmer la récente évolution législative : cf art. 13 loi 2010-1658 du 29 décembre 2010 excluant des charges et profits de l'entreprise les opérations non professionnelles. Voir note 124.

688-Jean Maïa : *BNC la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble*, RJF 8-9/01 p.703.

689-« Faute que puisse matérialiser un choix opposable à l'administration et au contribuable lui-même, la jurisprudence s'en est tenue à un critère matériel d'affectation par nature. Selon la formule de principe

Voilà donc un principe essentiel qui succombe devant une difficulté majeure, l'inscription du fonds au bilan : peut-on considérer qu'il soit donc fondé ? D'autant que ce principe ne s'applique que pour la détermination des bénéficiaires industriels et commerciaux. Nous aurions pourtant pu penser que fondé sur la théorie du bilan, il pouvait s'appliquer de la même façon aux autres activités professionnelles soumises à l'obligation de présenter un bilan. Or, tel n'est pas le cas. Il en est ainsi notamment de l'entreprise agricole.

L'exploitant agricole doit inscrire obligatoirement à l'actif de son bilan tous les immeubles bâtis et non bâtis utilisés pour les besoins de l'exploitation et lui appartenant. Il existe par contre une importante dérogation à cette obligation : l'exploitant agricole peut choisir de conserver ses terres dans son « patrimoine privé », soit en droit fiscal, les conserver en dehors de la cédula des bénéficiaires agricoles<sup>690</sup>.

L'option n'est permise qu'aux agriculteurs personnes physiques, pas aux sociétés. Cette précision est apportée par l'administration dans ses instructions<sup>691</sup>, avec la curieuse justification suivante : « *L'exercice de cette faculté suppose que le patrimoine du contribuable soit, sur le plan fiscal, susceptible de division. L'option peut donc être exercée par les personnes physiques mais elle ne peut l'être par les personnes morales dont le patrimoine est nécessairement affecté dans son intégralité à la réalisation de l'objet social.* »

Nous découvrons donc que le patrimoine d'une personne physique serait « sécable » au contraire de celui d'une personne morale. Qu'est-ce qui justifie une telle assertion ? Mais parle-t-on toujours du même « patrimoine » ? Ne finissons-nous pas par mélanger la notion civiliste de patrimoine, et celle d'ensembles affectés ? Il manque donc également en matière agricole, de rigueur dans la définition de l'ensemble fiscal affecté.

La catégorie des bénéficiaires non commerciaux est encore moins permissive sur le plan de la liberté d'affectation des biens dans la cédula. Sans doute parce que cette catégorie est encore moins soumise aux règles de la comptabilité commerciale. En effet, même dans le mode de détermination « réel » des résultats de cette catégorie, c'est encore une comptabilité archaïque

---

*contenue dans une décision du 25 juillet 1980, (CE 25 juillet 1980 n°13927, RJF 10/80 n°798), « les biens affectés par nature à l'exploitant d'une entreprise individuelle doivent lorsque celle-ci relevant du régime du forfait, n'est pas tenue d'adresser à l'administration une copie de son bilan à l'appui de la déclaration de ses résultats, être regardés comme figurant à l'actif de l'entreprise et non comme ayant été conservés dans le patrimoine privé de l'exploitant ». Entrent notamment dans cette catégorie des immeubles qui, du fait de la spécialité de leur aménagement, ne peuvent avoir pour destination que l'exploitation (CE 24 février 1966 n°58298, Dupont 1966 p.229, CE 10 juin 1977, n°92619, plénière, RJF 7-8/77 n°411) »*

690-Car, quelle que soit leur inscription dans ou hors bilan, il en demeure propriétaire et conserve toujours ses prérogatives juridiques dessus. Il faut veiller à ne pas se laisser emporter par des facilités de langage.

691-Doc. adm. 5 E-3213 au 15 mai 2000 n°9.

de type recettes-dépenses qui prévaut. Ce mode comptable, qui ne permet finalement que de suivre la trésorerie, ne permet en effet, en aucune façon, de donner une quelconque image de l'entreprise. Dans ces conditions, il est difficile de déterminer les biens affectés à la cédule par le contribuable, sur la base d'un bilan. La jurisprudence et l'administration se sont donc rabattues sur le tableau des immobilisations. Mais l'utilisation de ce document ne constitue qu'un critère subsidiaire du rattachement d'un bien à la cédule. Nous avons constaté les difficultés liées aux critères d'appartenance à l'ensemble fiscal des BNC, et notamment celles concernant les immeubles.

## ***2 - Une nécessaire clarification des règles fiscales gouvernant les relations de l'immeuble avec l'activité professionnelle***

Mais revenons sur la justification apportée au rejet de la qualification professionnelle du local donné en location par l'exploitant libéral taxé dans la catégorie des BNC. La doctrine développe le fait qu'il ne serait pas possible en matière de revenus non commerciaux de qualifier des loyers en tant que revenus non commerciaux, à l'instar des loyers d'un immeuble donné en location nue dans le cadre de l'entreprise commerciale qui pourraient acquérir la qualité de loyers commerciaux et demeurer dans la cédule des BIC. Cette différence d'analyse serait fondée notamment sur deux arguments. Le premier est relatif à l'existence d'un article 35 du CGI dont le 5 du I range dans la catégorie des BIC les bénéfices réalisés par des personnes physiques qui donnent en location un établissement commercial ou industriel muni du mobilier ou du matériel nécessaire à son exploitation. Il faut d'ailleurs souligner que cet argument a été soulevé par M. Prince dans l'affaire précitée<sup>692</sup>. Son argument avait été écarté au motif que l'immeuble était loué nu. Le second porte sur l'interprétation de l'article 34 du CGI portant définition des BIC. Le Conseil d'État considère en effet que « *les loyers afférents à des immeubles nus peuvent en dépit de leur caractère en principe civil et non commercial, être imposés dans la catégorie des bénéfices industriels ou commerciaux (...) s'il résulte des circonstances particulières de l'espèce que le bailleur a entendu, soit poursuivre, sous une modalité juridique différente, son exploitation antérieure, soit, sous le couvert de la location consentie, participer à la gestion ou aux résultats de l'entreprise commerciale exploitée par le*

---

692-CE 9e et 10e ss-s., 6 avril 2001, n°208672, Prince, RJF 7/01 n°939.

*preneur* »<sup>693</sup>. Il nous semble que cette justification n'est pas admissible, car elle procède d'une confusion. En effet, le raisonnement que nous proposons, consistant à considérer des ensembles affectés à une opération d'établissement de l'impôt, la cédula, est étranger à la qualification civile d'une opération. Nous sommes conduits en effet, en raisonnant en cédula, à ne considérer que ce qui est nécessaire à l'établissement d'un impôt. La loi fiscale dit que sont imposables les bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale (article 34). A partir de cette donnée, le droit fiscal, pour appliquer la volonté du législateur, et non de sa propre autorité, tirant légitimité d'une prétendue autonomie, doit définir les bénéfices provenant d'une activité commerciale, industrielle ou artisanale. Comment va-t-il s'y prendre ? Bien évidemment, car il fait partie de l'ordre juridique interne, en considérant les qualifications données par les droits concernés. En l'occurrence, pour définir l'activité commerciale va-t-il s'adresser au droit commercial pour définir l'activité ressortissant à ces dispositions. La définition de l'activité commerciale est très vaste, et attire à elle un certain nombre d'activités.

Le code de commerce définit les activités commerciales dans le premier de ses articles, portant le numéro L 110-1. Ce texte dispose que la loi répute acte de commerce : « 4° toute entreprise de location de meubles ». Cette disposition entraîne la commercialité de la location d'immeubles accompagnée d'une location de meubles lorsque la location d'immeubles est l'accessoire de la location de meubles<sup>694</sup>. Et qu'à l'inverse, en droit commercial, le fait que la location meublée soit a priori civile car accessoire à une location d'immeuble<sup>695</sup>. Relève également du droit commercial le statut des baux commerciaux. Mais il n'a jamais été dans l'idée de quiconque de taxer les loyers tirés d'un bail commercial dans la catégorie des BIC : ils relèvent de la cédula des revenus fonciers. Par contre, la location gérance d'un fonds de commerce, même accompagnée de la location de l'immeuble, est imposée dans la catégorie des BIC et reste une opération commerciale au sens du code de commerce.

Le droit commun confère donc à certaines opérations de location spécifique la qualité commerciale. Le droit fiscal s'aligne sur cette position. Pourtant le droit fiscal va plus loin, et considère commercial la location d'un immeuble nu dès lors qu'il figure à l'actif d'une entreprise commerciale. C'est donc par une extension non fondée en droit commercial que la

---

693-CE 13 février 1980 n°12712, *RJF* 4/80 n°319 avec chronique Jean-François Verny p.143 s.

694-Par exemple, location d'usines clé en mains, activité commerciale, la location du bâtiment étant accessoire.

695-CA Paris 24 février 1877, *DP* 1878, 5, p. 10, citée par *JCP Commercial*, fasc 37, *Compétence des tribunaux de commerce*, n°87.

justification du caractère commercial de ce type de location serait donnée en droit fiscal. Comme telle, elle ne serait donc pas justifiée.

Elle ne l'est pas non plus si l'on considère cette fois-ci notre conception « cédulaire » : en effet, l'immeuble donné en location nue ne participe pas à l'activité soumise à l'impôt dans la catégorie définie par le législateur des BIC. Dans ces conditions, il n'a aucune justification à figurer dans cette catégorie, même s'il est inscrit à un bilan. Du reste, au niveau de l'impôt sur la fortune, cette inscription au bilan sera purement et simplement ignorée dans l'appréciation de l'exonération des biens professionnels.

Il semble que l'abus de langage provoqué par l'utilisation du terme de « patrimoine » à contresens du droit civil, pour désigner un ensemble fiscal affecté, conduise à des contresens graves. En effet, utilisant un terme juridique mais hors de son contexte, nous sommes amenés à définir des conséquences juridiques mélangées, tantôt prenant une part des conséquences juridiques du terme utilisé dans le sens du droit civil, tantôt en prenant une part des conséquences juridiques du terme utilisé comme définissant un ensemble fiscal affecté, ce qui conduit à des situations incompréhensibles.

A tel point que justement, se justifie ce qui ne paraît pas justifiable, à savoir la différence de traitement entre les BNC et les BIC sur ce point. La doctrine soutient qu'il n'existe pas de loyers assimilables à une activité « professionnelle » comme il en existe en matière commerciale. Mais dès lors que l'article 92 assimile aux revenus non commerciaux les revenus « de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus », pourquoi ne serait-il pas possible d'assimiler les revenus tirés de la location d'immeubles nus affectés à la cédula des BNC, à des revenus « professionnels » taxables dans cette cédula BNC ? Il nous sera objecté justement que le texte précise que ces revenus ne doivent pas pouvoir être rattachés à une autre catégorie, et qu'il existe justement la catégorie des revenus fonciers. Nous répondrons en relevant que cette catégorie des revenus fonciers existe également au regard de celle des BIC, ce qui n'empêche pas l'assimilation des loyers en BIC si l'immeuble est inscrit à l'actif de l'entreprise.

Il est clair pour nous, que d'une part, la liberté d'inscrire dans la cédula des BIC, en théorie, toutes sortes de biens, même étrangers à l'activité taxable dans cette catégorie fiscale, ne se justifie pas sur le plan de la conception de la « cédula » telle que nous l'entendons. Pas plus



d'ailleurs que n'est justifiable l'omission de biens utilisés pour l'exploitation, dans la cédule, que permet en théorie de critère formel de l'inscription au bilan, solution tempérée dans ses excès par la création d'une catégorie de biens obligatoirement inscrits « par nature ». D'autre part, la différence de traitement des biens affectés à l'activité professionnelle entre les catégories BIC, BNC, BA ne se justifie pas non plus au regard de la conception cédulaire.

Le professeur Bernard Plagnet critiquait ce critère<sup>696</sup>. Il proposait une réforme juridique<sup>697</sup>. Si nous partageons la conclusion relative aux conséquences inopportunes du critère formel pour déterminer l'affectation des biens à une cédule, nous sommes réservés sur ce souhait conclusif d'une réforme, visant à créer un patrimoine civil affecté. Ou plus exactement, nous y décelons ce que nous remarquons précédemment : l'utilisation de notions juridiques du droit civil pour la mise en place de méthodes fiscales. Pourquoi faut-il en effet que la définition de la cédule embrasse strictement la définition d'un ensemble défini pour d'autres branches du droit, et pour un usage déterminé ? La problématique de la protection de certains biens de la personne physique exploitant une entreprise est légitime et relève des règles du droit civil ou commercial. Elle répond à des contraintes propres. A ce titre, la déclaration d'insaisissabilité prévue par l'article L 526-1 du code de commerce procède de sa propre logique juridique, notamment au regard des articles 2092 et 2093 du code civil sur le gage des créanciers. Mais cette notion n'a pas vocation à définir un ensemble de biens, services, moyens, règles, affectés à la détermination d'une imposition. Pourquoi le droit fiscal devrait systématiquement lier des concepts qui lui sont étrangers, et n'ont aucune vocation à être utilisés ensembles ? Dans ces

---

696-De ce point de vue, nous rejoignons le professeur Bernard Plagnet lorsqu'il conclut dans une chronique, *Le patrimoine fiscal des entreprises individuelles*, étude, BF 6/96 p.319 : « Le critère « formel » souvent loué pour sa simplicité s'avère donc beaucoup plus complexe qu'il n'y paraît. De plus, et c'est sans doute plus grave, il peut aboutir à des conséquences quelque peu incohérentes sur le plan économique. On vante fréquemment le pragmatisme et la souplesse de la jurisprudence : il serait peut-être opportun qu'elle fasse la démonstration de ces qualités, en la matière. Compte-tenu de l'importance économique des entreprises individuelles, ne serait-il pas opportun de renverser l'ordre des critères d'appartenance au patrimoine professionnel ? Même en présence d'un bilan, l'inscription (ou la non-inscription) ne serait qu'une présomption d'appartenance au patrimoine professionnel (ou au patrimoine privé). Cela permettrait d'inclure obligatoirement dans l'actif les éléments qui ne peuvent être affectés qu'à usage professionnel notamment : les fonds de commerce, les autres éléments incorporels tels que les marques, droit au bail ... ; les immeubles affectés à l'exercice de l'exploitation ; les matériels... Le choix d'inscrire ou de ne pas inscrire serait donc réservé aux éléments qui peuvent être d'usage mixte. ».

697-Le professeur Plagnet termine par un souhait : « il serait sans doute utile d'instituer le régime juridique du « patrimoine d'affectation économique » mais il convient de faire preuve d'humilité en la matière ! Cette question pourrait servir à résoudre quelques questions tenant à la délimitation du patrimoine professionnel, notamment au regard de la fiscalité. En revanche, comme l'avait fort bien souligné le rapporteur du projet de loi portant création de l'Eurl : « On ne peut se dissimuler enfin que la scission du patrimoine ne peut à elle seule assurer la sécurité des biens personnels de l'entrepreneur, dans la mesure où les créanciers avisés ne manqueront pas d'exiger un cautionnement personnel ». Bernard Plagnet, id.

conditions, la détermination d'un ensemble civil de biens affectés à l'entreprise individuelle, destiné à limiter le gage des créanciers sur le patrimoine civil de l'exploitant est un problème civil dont le droit fiscal n'a pas à connaître, sauf si le législateur, lorsqu'il viendra à définir ce type de patrimoine, édicte à son sujet des règles fiscales particulières.

La définition des biens à inclure dans une cédule devrait donc, à notre sens, être totalement indépendante des règles du droit civil, sauf lorsque le législateur désigne spécifiquement une opération imposable par des règles relatives au droit civil. Ainsi, resterait commerciale et soumise aux BIC, la location d'un immeuble muni du matériel et du mobilier donné en location à une entreprise commerciale, dès lors que le matériel et le mobilier, ou les agencements spécifiques, sont prépondérants par rapport à l'immeuble, selon les règles du droit commercial que nous avons évoquées. Pour le reste, l'affectation ne devrait dépendre que de la nécessité de définir le périmètre de la matière taxable dans les règles générales définies par le législateur. Ainsi, il ne serait pas loisible au droit fiscal d'englober dans les BIC n'importe quel revenu, tel une rémunération salariale, au seul motif que cela augmenterait le rendement de l'impôt : nous serions dans l'arbitraire, et c'est justement le fondement de l'ordre public, s'opposer à l'arbitraire, tout en protégeant l'intérêt collectif.

### ***3 - Une impérieuse nécessité de clarification des règles fiscales concernant les parts de sociétés professionnelles de personnes***

La détermination du patrimoine professionnel » pour reprendre l'expression consacrée, mais porteuse de confusions, pose des difficultés dans divers domaines, dont l'un qui retiendra notre attention, celui de l'article 151 nonies<sup>698</sup>, texte définissant le patrimoine des « porteurs de parts ».

Ce texte est particulièrement curieux. En effet, il semble mélanger de façon hardie, patrimoine de la personne physique et patrimoine de la personne morale, provoquant une situation pouvant sembler surréaliste sur le plan du droit civil. Cependant, ce texte offrant des possibilités insoupçonnées de montages fiscaux à but d'optimisation, son application s'en est

---

<sup>698</sup>-Rappelons que 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 bénéficiaires agricoles réels, des bénéficiaires industriels ou commerciaux ou des bénéficiaires non commerciaux, 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. »

trouvée très encadrée. Au milieu de ces difficultés et confusions, peut-on rendre compte de cette situation au moyen de la théorie des ensembles fiscaux affectés que nous nommons cédules ?

Le texte de l'article 151 nonies est pris par le législateur au terme d'une évolution jurisprudentielle aboutissant à distinguer « patrimoine privé et patrimoine professionnel » selon l'expression consacrée, mais porteuse de confusions. Cette jurisprudence utilise ce concept pour permettre la déduction, du revenu du contribuable, des intérêts des emprunts contractés pour acquérir des éléments d'actifs affectés à l'exploitation d'une société de personnes dont le contribuable est associé. Cependant, la jurisprudence systématise sa solution, créant des cédules-ensembles qui révèlent leur redoutable efficacité.

#### *a ) La création de la cédule-ensemble*

Un premier arrêt relatif à cette solution est celui du 11 octobre 1978<sup>699</sup>. Le Conseil d'État y juge qu'un médecin biologiste pouvait déduire de la quote-part des résultats d'une société civile exploitant un laboratoire, dont il était associé, et dans laquelle il exerçait son activité, les intérêts d'un emprunt contracté personnellement, mais mis à la disposition de la société civile pour l'achat du laboratoire<sup>700</sup>. En fait, le Conseil d'État applique le principe général de l'article 13 du CGI, disposant que le revenu imposable est un revenu net, déduction faite des charges engagées pour la conservation et l'acquisition du revenu, ainsi que les dispositions applicables aux bénéfices non commerciaux. Mais il convient de souligner que le Conseil d'État constate bien qu'il existe plusieurs personnes juridiques distinctes concernées par la question : « *les charges litigieuses, afférentes à un emprunt que la société n'a pas elle-même contracté, ne pouvaient venir en déduction de ses résultats* ». Cependant, la Haute Juridiction est confrontée à l'intention du législateur, telle qu'elle s'exprime dans l'article 8 du CGI notamment, de faire porter l'imposition des revenus de l'activité entre les mains de l'associé, sans tenir compte de la personne morale. Ce n'est donc pas l'autonomie du droit fiscal qui crée ainsi ce savant mélange des « patrimoines », mais bien le législateur. Le Conseil d'État intègre donc pour le calcul de la matière imposable, les revenus nets calculés au niveau de la société de personnes, auquel s'intègrent les charges payées par le contribuable, fussent-elles engagées

---

699-CE 8e et 9e ss-s., 11 octobre 1978, n°9489, *DF* 26/1979 comm. 1357, concl. Bruno Martin Laprade; *RJF* 1978 n°478.

700-Le Conseil d'État juge en effet, que « *l'emprunt ayant été souscrit par le sieur X en vue de permettre à la société de payer à la dame Z le solde lui restant dû à raison de la cession à ladite société du laboratoire de biologie affecté à l'activité du requérant, les frais financiers y afférents représentaient bien pour l'intéressé une dépense nécessaire pour l'exercice de sa profession.* ». Id.

non pas pour le contribuable personne physique, mais dans l'intérêt de la société.

Il est donc possible de considérer que le Conseil d'État crée un ensemble de biens, services, relations, règles fiscales, englobant des éléments de la personne physique et des éléments de la personne morale, pour parvenir à la détermination de l'imposition des bénéficiaires non commerciaux. Cet ensemble constitue bien une « cédule » au sens où nous l'entendons, dont le contour passe entre les personnes physiques et morales.

L'article 151 nonies a systématisé l'existence de cet ensemble. En fait, cet ensemble est complexe. Il concerne à la fois un actif propre au contribuable : dans le bilan que celui-ci pourrait établir de sa propre situation se trouve à l'actif des parts d'une société de personnes dans laquelle il exerce une profession. Mais il concerne aussi l'actif de la société de personnes elle-même : dans l'arrêt cité, c'est bien en effet l'acquisition d'un élément d'actif propre à la société de personnes qui est concerné par l'emprunt dont les intérêts sont déduits, au-delà donc de la personne du contribuable, de son droit de propriété.

***b ) L'utilisation abusive de l'ensemble créé par l'article 151 nonies***

Cependant, cette disposition est rapidement apparue aux spécialistes de montages fiscaux comme offrant une opportunité de « défiscalisation » : c'est-à-dire la construction de montages permettant de réduire la charge fiscale.

Un exemple nous permet d'illustrer ce propos. Il est tiré des opérations d'optimisation fiscales mises en place pour l'acquisition d'investissements lourds. Il s'agissait dans l'affaire portée à la connaissance du Conseil d'État de la réalisation d'une résidence hôtelière pour étudiants. L'investissement est lourd et risqué. Il a donc été mis en place une société à responsabilité limitée Clémenceau pour porter l'opération d'acquisition de l'immobilier. Cependant, pour optimiser l'opération, l'emprunt a été souscrit par l'associé de la SARL, une dame Hémerly, qui en est également gérant, et qui crée avec cette SARL une société en participation LC.

L'associé personne physique Mme Hémerly déclare dans ces conditions un déficit industriel et commercial correspondant d'une part à sa quote-part dans le déficit de la société en participation LC pour une part, et d'autre part aux intérêts et frais relatifs à un emprunt contracté en vue de l'acquisition de l'immeuble exploité par la société en participation LC.

L'administration conteste la déduction des intérêts de l'emprunt. L'affaire est jugée par le Conseil d'État dans l'arrêt Hémerly du 11 avril 2008<sup>701</sup>. La Haute Juridiction confirme le

---

701-CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°289798, *Mme Hémerly*, concl. Claire Landais, note Eric Desmorieux, *DF*

redressement.

Curieusement, l'affaire ne porte que sur la déduction des intérêts de l'emprunt : rien n'est dit sur le sort du déficit BIC, et notamment s'il a été déduit du revenu global ou reporté dans le cadre de l'article 156 I 1°bis du CGI. En outre, l'arrêt et les conclusions ne précisent pas s'il s'agit d'un emprunt contracté pour l'acquisition de l'immeuble directement ou utilisé par la SARL. Il constitue selon la Haute Juridiction un emprunt contracté pour l'acquisition des droits dans la société en participation. En fait, le lecteur reste dans l'inconnu des circonstances précises de l'opération. Cette imprécision montre que la décision confirme un principe plutôt que juge un cas d'espèce.

Le Conseil d'État confirme le rejet de la déduction des emprunts, au motif que Mme Hémerly n'exerce pas une activité professionnelle dans le cadre de la société en participation. Certes, elle exerce les fonctions de gérant de la SARL Clémenceau, laquelle est désignée gérante de la participation. Mais l'interposition de la SARL lui interdit, selon la Haute Juridiction, de revendiquer l'exercice d'une activité professionnelle directe par la société en participation<sup>702</sup>.

Les conclusions du gouvernement Claire Landais sont contraires. Pourtant, la Haute Juridiction dans les affaires Maire<sup>703</sup> et Muel<sup>704</sup> citées par le commissaire du gouvernement, avait précisé déjà que le gérant unique d'une société de personnes était présumé exercer une activité professionnelle dans la société, et que si tous les associés d'une société de personnes sont présumés y exercer leur activité professionnelle, il en allait autrement si la société avait désigné un gérant unique, associé ou tiers. Dans ce cas, il appartient aux associés non-gérants de prouver qu'ils exercent leur activité professionnelle au sein de la société de personnes. Dans l'affaire Hémerly, le commissaire du gouvernement proposait qu'il soit dérogé à cette jurisprudence lorsque le gérant de la société en participation était une société de capitaux dirigée par l'autre associé, personne physique, de la société de personnes<sup>705</sup>. Le Conseil d'État

---

22/2008 comm. 350.

702- « *Considérant qu'il résulte de ces dispositions que l'associé d'une société de personnes soumis à l'impôt sur le revenu sur les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par ladite société à raison de la part correspondant à ses droits sociaux ne peut déduire les intérêts des emprunts auxquels il a eu recours en vue de financer l'acquisition de ces droits que s'il exerce une activité professionnelle au sein de cette société ; que si, en principe, tout membre d'une société en participation qui a pour objet une activité imposable dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, des bénéfices agricoles ou des bénéfices non commerciaux doit être réputé y exercer une telle activité, il en va en revanche différemment lorsqu'une ou plusieurs personnes autres que l'intéressé, qu'il s'agisse des associés ou non, ont été désignées pour gérer la société ; que c'est alors cette personne qui est réputée exercer cette activité.* ». Id.

703-CE 8 mars 2002, n°225151, *Maire*, *DF* 22-23/2002 comm. 469 concl. Stéphane Austry; *RJF* 2002 n°668.

704-CE 3e et 8e ss-s., 9 juillet 2003, n°230116, *Muel*, *DF* 5/2004 comm. 188, concl. François Seners, note Eric Desmorieux; *RJF* 2003, chronique Laurent Olléon p.847 ; *DS* 2003 comm. 210, note Jean-Luc Pierre.

705-« *Nous vous proposons ainsi de juger que l'associé de la société en participation qui est aussi gérant*

n'a pas suivi ce raisonnement.

Le Conseil d'État applique strictement la notion d'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable, ou cédule. Mais il le fait implicitement, en tentant de justifier la décision par des concepts juridiques tirés du droit privé. La solution paraît donc contestable, alors qu'elle correspond à la règle fiscale. Pourquoi donc ne pas énoncer clairement cette règle fiscale ?

***c) La nécessité de la précision***

L'ensemble fiscal à considérer doit l'être précisément, et en fonction de l'imposition concernée. C'est cette précision qui permet à la cédule de remplir son double objectif, visant le respect des droits du citoyen contribuable tout en optimisant le rendement de l'impôt. Quelles sont les cédules en cause dans ce type de montage ? La première concerne celle pour laquelle l'affaire est jugée, à savoir l'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux, dans le cadre de l'impôt sur le revenu global. Ce revenu dans la situation jugée concerne donc le résultat de la participation. Mais dans ce cas, et dès lors qu'une activité professionnelle n'est pas exercée, nous nous trouvons en réalité devant une seconde catégorie des BIC, celle concernant les revenus non professionnels.

Il résulte en effet des dispositions précitées de l'article 156 I 1° bis que la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux se subdivise en réalité en deux ensembles différents : le premier concerne les résultats de l'activité exercée par l'intéressé ; le second concerne des revenus « passifs », acquis par l'intéressé dans cette catégorie par disposition de la loi sans qu'une activité professionnelle ne soit exercée par lui-même. Le texte fiscal mériterait en clarté s'il distinguait clairement ces deux catégories par des vocables différents.

Dans l'affaire Hémery, les bénéfices industriels et commerciaux perçus par l'intéressée dans la participation LC sont donc des BIC « passifs », ne provenant pas d'une activité professionnelle exercée directement. C'est pour cela que nous notons qu'il eut été intéressant de préciser le sort du déficit BIC déclaré et admis par l'administration au titre de la quote-part des résultats de la société en participation LC revenant à Mme Hémery. La question ne semble pas avoir été posée.

D'autres cédules peuvent être concernées par l'affaire Hémery : celle concernant les revenus

---

*statutaire unique de la société désignée comme gérante de la société en participation bénéficie de la présomption d'activité professionnelle dans cette dernière société comme s'il avait été lui-même directement désigné comme gérant unique. » Id.*

professionnels tirés d'une activité de gérant de SARL. Ces revenus sont taxables selon deux régimes, soit celui des traitements et salaires, soit celui spécifique des gérants majoritaires prévus par l'article 62 du CGI. Mais on peut également considérer celle relative aux revenus qui pourraient être distribués de la SARL Clémenceau. Toutes ces autres cédules pourraient être concernées par l'emprunt contracté et ses intérêts.

L'arrêt Hémerly tend donc à définir strictement le périmètre de la cédule concernée des BIC. En tant que tel, la cédule répond à l'objectif de rendement de l'impôt, puisqu'elle interdit une opération de « défiscalisation » par l'imputation d'un déficit fiscal dans une catégorie qui n'est pas strictement concernée par cette déduction.

La déduction des intérêts aurait été possible dans le cadre, admis, de la constitution d'un groupe de sociétés fiscalement intégrées, l'une portant l'emprunt, l'autre la gestion de la résidence hôtelière. Mais on constate immédiatement que l'intérêt patrimonial du contribuable diminue : dans l'arrêt Hémerly, l'opération se dénouait par l'appropriation de l'immeuble portant la résidence hôtelière directement par le patrimoine, civil cette fois, de l'intéressée, dans des conditions fiscales avantageuses, le montage ayant permis, s'il n'avait été remis en cause, la déduction des intérêts de l'emprunt, mais également par l'interposition d'une société en participation, du dégagement des moyens de financement de l'emprunt en franchise fiscale. Le montage était astucieux, mais contraire à la spécificité de la définition précise de l'ensemble définissant la matière imposable, la « cédule ».

***d) La redoutable efficacité d'une cédule précisément définie***

Dans le même ordre d'idées, la décision Berland du Conseil d'État en date du 16 juillet 2008 mérite d'être étudiée<sup>706</sup>. Il s'agit encore d'un montage visant à optimiser l'impôt – traduire par « réduire l'impôt » - pour un investissement lourd, en l'occurrence la création d'une maison de retraite médicalisée.

Les époux Berland sont associés d'une SARL Jmsfb gérant sa participation dans une société en nom collectif Le Prieuré, laquelle exploite une maison de retraite médicalisée. La gestion de cette maison de retraite est confiée à une société tierce.

Le montage consiste donc à utiliser une société en nom collectif, qui supporte l'investissement immobilier, et constate ainsi un déficit fiscal dans la catégorie des BIC, constitué des amortissements de l'immeuble et des frais financiers de l'emprunt. Cependant, la Snc

---

706-CE 10e et 9e ss-s., 16 juillet 2009, n°300839, *Berland*, et n°299862, *SARL Jmsfb*, concl. Célia Vérot, note Michel Guichard et Roman Grau, *DF* 43/2008 comm. 550.

engageant la responsabilité solidaire et illimitée de ses associés, il est intéressant de faire porter les parts de la Snc par une société à responsabilité limitée. Mais cette société est fiscalement opaque, en ce sens que les déficits provenant des résultats de la Snc ne sont que reportables au titre de l'impôt sur les sociétés, qui est le régime de droit commun des SARL. Cependant, l'article 239 bis AA du CGI en vigueur à l'époque (il n'a changé que pour intégrer le PACS) prévoit une option pour le régime des sociétés de personnes<sup>707</sup>. Ainsi, la SARL pouvait opter pour le régime des sociétés de personnes. Dans ce cas, son déficit est imputable sur les revenus des associés, dans la catégorie des BIC, professionnels ou non selon le cas. Le montage est ainsi bouclé, d'autant plus si l'on introduit une société de gestion, ce qui semble être le cas ici, pour la gestion de l'activité courante. L'investissement lourd que représente la maison de retraite médicalisée permet de réduire l'impôt sur le revenu des propriétaires.

Le Conseil d'État rejette l'option pour le régime des sociétés de personnes effectué par la SARL Jmsfb<sup>708</sup>. Bien évidemment, le rejet de l'option pour les sociétés de famille prive la SARL du régime des sociétés de personnes et corrélativement ses associés de la possibilité de constater un déficit dans la catégorie des BIC à concurrence de leur quote-part dans les résultats de la SARL, les déficits dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne pouvant qu'être imputés sur des bénéfices ultérieurs (sous réserve de l'imputation en arrière ou « carry back »).

Là encore, la solution peut surprendre. En effet, dans le droit privé, la SARL en sa qualité d'associée de la Snc acquiert automatiquement la qualité de commerçante, qualité dont elle bénéficiait déjà de part ses statuts de société commerciale<sup>709</sup>.

---

707-« Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et formée uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 ».

708-Il juge en effet que, « considérant que, par une appréciation souveraine des faits qui lui étaient soumis, la cour administrative d'appel a relevé que la SARL Jmsfb, associée de la Snc Le Prieuré, ne participait ni à la gestion de celle-ci, qui avait été confiée à la société IGSA, ni à l'exploitation de la maison de retraite médicalisée ; qu'en jugeant que dans ces conditions la SARL, qui ne pouvait utilement se prévaloir de la qualité de commerçant que lui conférerait son statut d'associé de la Snc, n'exerçait pas une activité à caractère commercial, de sorte que l'administration avait pu remettre en cause l'option qu'elle avait exercée en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes, la cour administrative d'appel n'a pas commis d'erreur de droit. »

709-Le Commissaire du gouvernement Célia Vérot ne s'y est d'ailleurs pas trompé. « à cet égard, la circonstance que la Snc soit une société commerciale et que ses associés aient également la qualité de commerçant en vertu de l'article L 221-1 du Code de commerce, ne suffit pas à déterminer la qualification fiscale de l'activité de l'associé de la Snc. Cette qualification peut découler de ce que l'associé de la Snc ne se borne pas à gérer ses participations, mais a lui-même une activité commerciale (Caa Versailles 3e ch., 18 janvier 2005, n°02VE01199, *Marchandise*, RJF 2005 n°528) du moment que cette activité commerciale n'est pas purement accessoire (Caa Douai 2e ch., 27 mars 2007, n°06DA00286, *Fossaert*, RJF 2007 n°1082). La qualification d'activité commerciale peut aussi résulter de ce que l'associé participe à la gestion de la Snc »



Cette jurisprudence rejoint celle des arrêts Muel et autres précités. Elle est également conforme à la décision du Conseil d'État Bec du 17 novembre 2006<sup>710</sup>, dans laquelle la Haute juridiction juge qu'une Eurl ayant pour seul objet la détention d'un portefeuille de titres et qui ne participait en aucune manière à l'activité commerciale des sociétés détenues, ne saurait être regardée comme exerçant une activité commerciale pour l'application du I de l'article 238 bis K qui fixe les modalités d'imposition des résultats des sociétés de personnes entre les mains de ses associés. Egalement, dans l'arrêt du 7 août 2008, Joly<sup>711</sup>, le Conseil d'État considère que la simple gestion de participations sans immixtion dans l'activité des participations constitue une activité de nature civile excluant la possibilité d'opter pour le régime des sociétés de personnes selon l'article 239 bis AA du CGI, quand bien même l'intégralité des recettes de la société était constituée par la location de mobilier à la filiale.

Le Conseil d'État ne s'arrête donc pas à la qualification du droit privé relatif à l'activité commerciale. Il s'attache en la matière non à la présomption que pourrait créer la qualité de commerçant que la SARL revêt dès lors qu'elle est l'associée d'une Snc (elle l'est aussi par son statut de société commerciale) mais à la réalité de l'activité principale exercée par ladite SARL, même si ce caractère ne résulte pas du montant du chiffre d'affaires réalisé. La qualification donnée par le droit commercial à un associé ne suffit pas à permettre la qualification de commerciale de l'activité dudit associé. Nous retrouverions-nous dans un cas démontrant « l'autonomie du droit fiscal » ? Ou, selon les commentateurs de l'arrêt Berland à la revue de Droit Fiscal<sup>712</sup>, « le juge suprême cherche-t-il par là à resservir une « tarte à la crème », le réalisme et l'autonomie du droit fiscal ? (...) Peut-être ... ». Il pourrait être tentant de soutenir encore une fois cette idée.

#### ***e) La justification par la notion de cédule-ensemble***

Considérons de plus près la situation à la lumière de la théorie des « cédules » que nous proposons. La question posée est donc la frontière entre activité civile et activité commerciale<sup>713</sup>.

La cédule concernée vise l'imposition des bénéfices industriels et commerciaux. Or, le

---

710-CE 10e et 9e ss-s., 17 novembre 2006, n°254597, *Bec*, *DF* 17-18/2007 comm. 468, concl. Marie-Hélène Mitjavile.

711-CE 3e et 8e ss-s., 7 août 2008, n°283238, *Joly*, *RJF* 11/08 n°1212.

712-Michel Guichard et Roman Grau, note sous CE 10e et 9e ss-s., 16 juillet 2009 n°300839, *Berland* et n°299862, *SARL Jmsfb*, *DF* 43/2008 comm. 550 précité.

713-Voir à ce propos Laurent Vallée, *Gestion de participations, prêts et avances de fonds désintéressés : frontière entre activité civile et activité commerciale*, Questions d'actualité *FR* 49/08 p.7.

législateur définit cette matière imposable comme étant constituée des « *bénéfices réalisés par des personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale, industrielle ou artisanale* ». (article 34 du CGI). Ces dispositions sont reprises pour les sociétés commerciales soumises à l'impôt sur les sociétés.

Ce n'est donc pas le droit fiscal positif qui dans une volonté d'autonomie, définit le champ d'application de l'impôt sur les professions commerciales, mais bien le législateur. Le droit fiscal positif pour répondre à cette exigence, doit donc définir le périmètre dans lequel va s'effectuer la détermination de l'imposition, périmètre comprenant les opérations d'assiette, liquidation, recouvrement, contentieux. Il doit donc s'attacher précisément à n'inclure dans cette catégorie, selon la volonté du législateur, que les résultats des professions industrielles et commerciales.

Or, en allant plus loin, il faut constater que le droit commercial définit les commerçants par rapport à l'exercice d'actes de commerce à titre habituel<sup>714</sup>. Mais par ailleurs, il déclare commerçantes par leur forme, les sociétés qu'il qualifie de commerciales. L'article L 210-1 §2 du code de commerce dispose que « *sont commerciales à raison de leur forme et quel que soit leur objet, les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée et les sociétés par actions* ».

Dans ces conditions, lequel des deux droits, du commercial ou du fiscal, est-il le plus « autonome » dans la détermination de l'activité commerciale ?

S'il est loisible au législateur d'étendre la qualification commerciale à certains types de sociétés, pour des raisons qui lui incombent<sup>715</sup>, le droit fiscal ne doit pas être enfermé artificiellement dans ces qualifications, lorsqu'il est lui-même tenu à une autre qualification par le législateur, et non de sa propre autorité. Cela d'autant plus lorsque les dispositions fiscales sont utilisées à d'autres fins que celles pour lesquelles elles sont prévues, notamment pour « *financer des investissements lourds (navires, hôtels, maisons de retraite, etc.) grâce au levier fiscal : on crée une Snc dont l'exploitation est, au démarrage, déficitaire et on interpose une Eurl ou une SARL de famille assurant la détention des parts de la Snc, ce qui permet aux investisseurs de déduire de leur revenu global les déficits de la Snc et les charges financières supportées lors de l'acquisition de ses parts* », ainsi que le précisait le

---

714-Article L 121-1 du code de commerce.

715-On peut notamment y trouver des raisons relatives aux règles de solidarité commerciale pour les Snc, aux règles de publicités indispensables pour les sociétés commerciales et relevant de la compétence des tribunaux de commerce, etc.

commissaire du gouvernement Vérot dans ses conclusions sous l'arrêt Berland<sup>716</sup>.

A ce titre, le droit fiscal n'est pas « supérieur » au droit commun. Mais il ne saurait non plus être « inférieur » à d'autres branches du droit, et supporter les qualifications de situations juridiques définies dans ces branches alors que le législateur lui en impose d'autres. Le droit fiscal est un droit majeur, à l'instar des autres branches du droit général.

L'utilisation du concept de « cédule », ensemble affecté pour la détermination d'une matière imposable, nous paraît donc appliqué dans ces affaires de façon précise et complète. Le droit fiscal s'attache à déterminer précisément la nature d'une activité. En l'occurrence, la simple gestion de la participation dans la Snc par la SARL ne confère pas à cette activité le caractère commercial.

La raison d'un tel montage est à rechercher dans le financement de l'opération. En effet, il eut été simple que la SARL gère directement la maison de retraite au lieu d'une société de gestion tierce. Ce n'est pas le cas. En effet, ce type de montage est destiné à attirer des investisseurs qui n'ont cure de la gestion de la maison de retraite, ou de la résidence hôtelière, ou de l'investissement lourd à réaliser. Leur objectif est strictement de réaliser une opération de défiscalisation de leurs revenus au moyen d'un investissement rentable, ou vendu comme tel<sup>717</sup>.

Là encore, l'application de la théorie des cédules permet de rendre compte de la logique des décisions du droit positif. Elle permet de constater la réponse apportée par la cédule à la fois dans la protection du citoyen contribuable et de ses droits, mais également de l'intérêt général et du rendement de l'impôt, en dehors de toute autonomie arbitraire du droit fiscal.

Nous pourrions développer encore, comme nous le disions, de nombreuses autres situations réglées par le droit fiscal. Nous aurions pu notamment citer le changement dans la détermination de la matière imposable, changement de cédule par conséquent, constaté dans l'activité immobilière et notamment celle des marchands de biens, où la qualification en marchand de biens d'un contribuable peut entraîner le changement de la catégorie fiscale de l'imposition des revenus d'une société de personnes dont le contribuable est associé. Cette jurisprudence constante se manifeste clairement dans un arrêt rendu en formation plénière

---

716-Concl. Célia Vérot sous CE 10e et 9e ss-s., 16 juillet 2009 n°300839, *Berland* et n°299862 *SARL Jmsfb*, *DF* 43/2008 comm. 550 précité.

717-Nous connaissons des particuliers enchaînés dans des montages complexes de cette nature, où la société de gestion ne réalise pas les résultats escomptés, volontairement ou non, et qui ne peuvent se défaire d'une opération ruineuse, car ils sont engagés dans le remboursement des emprunts.

fiscale le 25 juillet 1990<sup>718</sup>, dans lequel le Conseil d'État juge que lorsque les associés qui sont les maîtres de la société sont des personnes se livrant elles-mêmes de façon habituelle à des opérations immobilières, la condition d'habitude posée par l'article 35-I-1° du CGI doit être réputée remplie. Dans ces conditions, la société civile immobilière dont les associés sont eux-mêmes des marchands de biens est réputée agir dans le cadre de l'activité commerciale de marchand de biens quand bien même elle n'aurait réalisé qu'une opération immobilière, ce qui à elle seule ne saurait lui conférer un caractère d'habitude tel qu'exigé par l'article 35 précité.

## **§ 2 - L'autonomie de la cédule fiscale**

La cédule présente un caractère provisoire par rapport aux droits d'une personne sur les biens (ces droits étant eux-mêmes limités par la durée de la vie humaine). C'est une différence essentielle avec la prétendue constitution d'un patrimoine séparé : s'il existait, ce patrimoine séparé aurait une durée illimitée (dans les limites de celle de la vie humaine), et en ce sens, il n'est pas possible de comparer une cédule fiscale avec la déclaration civile d'insaisissabilité de la résidence principale<sup>719</sup>. La cédule telle que nous l'entendons ne doit d'ailleurs pas être confondue avec les nouvelles institutions juridiques récentes en matière de droit privé. Et elles sont nombreuses.

### **A - Une identité particulière**

Depuis que ce travail de recherche fut entrepris, nous constatons un développement vertigineux des réformes ayant pour objet de créer des « patrimoines affectés » en droit privé. L'une des premières manifestations récentes de ce phénomène est certainement la mise en place par la loi du 1er août 2003 de la déclaration d'insaisissabilité de la résidence principale que nous venons de citer. D'autres réformes ont suivi.

#### **a ) La cédule se distingue de la fiducie**

Nous pouvons noter la création par une loi du 19 février 2007 de la fiducie<sup>720</sup>. Ce texte aboutit

---

718-CE 7e, 8e et 9e ss-s., 25 juillet 1980, n°12091, *DF* 1981 n°8 comm. 33,1 concl. Pierre Rivière; publié au BODGI 8 D-1-81, voir *DF* 1981 n°16 instr. ID 6888.

719- Prévues par l'article L 526-1 du Code de commerce, dérogeant ainsi au gage général des créanciers par dérogation aux articles 2092 et 2093 du code civil, déclaration mise en place par l'article 8 de la loi n°2003-721 du 1er août 2003.

720-Loi n°2007-211 du 19 février 2007.

à l'écriture des articles 2011 à 2030 du code civil<sup>721</sup>.

Cette institution a déjà fait l'objet de profondes réformes. Elle était en effet, très limitée lors de sa création, puisqu'elle ne pouvait être mise en place que par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Il était d'ailleurs curieux de constater qu'une institution juridique de droit privé soit conditionnée par un régime fiscal<sup>722</sup>. Juste retour en faveur du droit fiscal longtemps considéré comme un droit mineur.

La fiducie fait ainsi apparaître un patrimoine d'affectation distinct, géré par le fiduciaire. Rapidement, la fiducie a été ouverte aux personnes physiques qui peuvent prendre la qualité de constituant depuis la loi 4 août 2008<sup>723</sup>. Une ordonnance prise sur habilitation du gouvernement par la loi précitée, en date du 30 janvier 2009<sup>724</sup> adapte les textes pour permettre aux personnes physiques de constituer une fiducie, et adapte la législation fiscale<sup>725</sup>. Les textes précités doivent également être étudiés dans le cadre des réformes du droit des sûretés. Cette institution s'accompagne donc de règles particulières en la matière, et notamment la possibilité par le créancier d'acquiescer la libre disposition du bien cédé à titre de garantie (articles 2372-1 et suivants du code civil). Il n'est pas dans notre propos ici de s'étendre sur les dispositions propres à cet aspect.

Le régime fiscal ainsi modifié distingue deux situations : celle où les personnes physiques qui transfèrent des biens ou des droits en fiducie exercent une activité professionnelle, et celle dans laquelle les personnes physiques agissent à titre particulier. Le régime fiscal de la fiducie mis en place a pour objectif de respecter la neutralité.

Pour la fiducie constituée dans un cadre professionnel, la constitution de la fiducie fait naître un patrimoine d'affectation distinct géré par le fiduciaire. Celui-ci doit alors tenir une

---

721-La fiducie se définit par « l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants, transfèrent des biens, des droits ou des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires » (article 2011 du code civil).

722-« On passera sur l'hérésie juridique que représentent ces restrictions. Il n'existe pas à notre connaissance de précédent où l'ouverture d'une institution juridique est conditionnée par le régime ou le statut fiscal de celui qui prétend y accéder. Faire dépendre l'institution juridique de considérations fiscales, voilà qui est assurément nouveau, curieux, bref contre toute nature : Gauthier Blanluet et Jean-Pierre Le Gall, *La fiducie, une œuvre inachevée. Commentaires des dispositions fiscales de la loi du 19 février 2007* ; *DF* 26/2007 comm. 676.

723-Loi 2008-776 du 4 août 2008 (loi de modernisation de l'économie).

724-Ordonnance 2009-112 du 30 janvier 2009 *DF* 17/2009 comm. 287.

725-Il est à noter que la loi permet aux avocats d'exercer la qualité de fiduciaire, cette possibilité n'étant prévue au départ que pour les établissements de crédit, les entreprises d'assurance et un certain nombre d'institutions énumérées par le code monétaire et financier (article 2015 du code civil). Les avocats sont donc les seuls professionnels hors ces institutions à pouvoir intervenir dans ce domaine particulier.

comptabilité autonome<sup>726</sup>. Les profits et les pertes, ainsi que les plus-values ou moins-values résultant du transfert en fiducie sont exclus du résultat de l'exercice de transfert sous certaines conditions d'engagement et d'obligations comptables et fiscales. Compte tenu de l'obligation pour le fiduciaire de tenir un bilan distinct pour la fiducie, ce dernier doit relever d'un régime fiscal réel, à l'exclusion de tout régime forfaitaire ou simplifié.

Pendant le déroulement de la fiducie, le fiduciaire établit des comptes et détermine un résultat au niveau du patrimoine fiduciaire. Le résultat est ensuite imposé au nom du constituant. Le système s'inspire donc des modalités d'imposition des associés de sociétés de personnes.

Pour la fiducie constituée dans un cadre patrimonial, les principes sont les mêmes, mais selon des modalités adaptées. Les conséquences fiscales des transferts réalisés lors de la constitution de la fiducie patrimoniale sont également neutralisées selon des conditions à remplir strictement. De la même façon, pendant le déroulement de la fiducie, les résultats sont imposés entre les mains du constituant selon une détermination du résultat faite en fonction de l'activité réalisée : revenus fonciers, revenus mobiliers, etc. Le système s'inspire également de celui des sociétés de personnes.

Ces dispositions sont codifiées sous les articles 238 quater A à Q du CGI. Elles sont complétées par un article 885 G bis en matière d'impôt sur la fortune<sup>727</sup>, prévoyant que les biens ou droits transférés dans un patrimoine fiduciaire restent compris dans le « patrimoine » fiscal soumis à l'ISF du constituant. Egalement, un article 766 bis dispose qu'en cas de décès du constituant, les biens et droits transférés dans un patrimoine fiduciaire sont compris dans le patrimoine imposable aux droits de succession.

En matière de TVA, l'article 285 A dispose que le fiduciaire est considéré comme un redevable distinct pour chaque contrat de fiducie. Il devient donc redevable de la TVA à raison des opérations effectuées dans le cadre de chaque fiducie, de façon indépendante.

Enfin, les règles fiscales relatives à la fiducie prévoient des modalités spécifiques de contrôle. L'article 53 du livre des procédures fiscales prévoit des modalités spécifiques aux vérifications de comptabilité des fiducies, lesquelles sont poursuivies en la personne du fiduciaire, celui-ci étant seul habilité à suivre la procédure de contrôle<sup>728</sup>.

---

726-Nous retrouvons ici une fois encore la technique comptable comme moyen de la mise en place de systèmes juridiques et fiscaux de plus en plus complexes.

727-Voir *DF* 17/2009 comm. 289 « modalités d'imposition à l'ISF et aux droits de succession des biens ou droits transférés par des particuliers dans un patrimoine fiduciaire ».

728-Article 53 §2 du livre des procédures fiscales.

En matière de contentieux, il n'existe pas de disposition spécifique à la fiducie. C'est donc le droit commun qui s'applique. Ce sera donc celui des sociétés de personnes : le contentieux peut donc être engagé par le constituant, qui est le redevable de l'impôt en application de l'article R 190-1 du livre des procédures fiscales.

Au terme de ce rapide examen, nous pouvons constater que la fiducie organise un ensemble de biens et droits affectés. Mais la fiducie se distingue de la cédule au sens où nous la comprenons.

La fiducie, comme la cédule, est faite pour un temps. Mais ce temps n'est pas mesuré de la même façon : le temps de la fiducie est lié à l'accomplissement de son objet, comme celui des sociétés. Le temps de la cédule est celui de la détermination de la matière imposable dans le cadre d'un impôt spécifique.

Dans ces conditions, la fiducie peut être concernée par plusieurs cédules, impôts directs, TVA, impôt sur la fortune, impositions locales. Mais la fiducie ne dispose que d'un seul ensemble de biens.

La cédule englobe les règles d'assiette, liquidation, recouvrement, contentieux de l'imposition. La fiducie ne s'occupe par de l'assiette, liquidation, recouvrement de l'impôt, et le contentieux lui échappe puisqu'il échoit à la personne du constituant, redevable de l'impôt.

Dans ces conditions, et si la création en matière de droit privé d'ensembles affectés est remarquable, les deux concepts juridiques sont totalement étrangers l'un à l'autre. Il ne faut donc pas voir dans la fiducie le patrimoine affecté fiscal qui mettrait en harmonie droit fiscal et droit privé. En réalité, la recherche de cette harmonie, comme nous l'avons dit, est un faux problème, puisqu'elle viserait à marier des concepts qui n'ont pas de points communs, et dont le seul trait d'union est la confusion sémantique dont ils procèdent.

#### ***b ) La cédule se distingue de l'EIRL***

Il en va de même de la dernière manifestation de cette volonté du législateur de créer des patrimoines affectés, avec la mise en place toute récente de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée dit EIRL.

Cette réforme est très récente, puisqu'elle résulte de la loi du 15 juin 2010<sup>729</sup>. Sa nouveauté est telle que, si l'acronyme EIRL est déjà entré dans le langage, la désignation exacte est confuse, le sens commun parlant « d'entreprise individuelle à responsabilité limitée » alors que les

---

729-Loi n°2010-658 du 15 juin 2010 JO 16 juin 2010. Voir pour les premiers commentaires sur la fiscalité : *DF* 27/2010 comm. 397 « régime fiscal de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée EIRL ».

articles L 526-6 et suivants du code de commerce, dans lesquels sont codifiées les dispositions issues de la loi, parle bien « d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée »<sup>730</sup>.

La création de l'EIRL a pour objet l'affectation par un entrepreneur individuel d'un patrimoine séparé de son patrimoine personnel, sans création d'une personne morale, ainsi qu'en dispose l'article L 526-6 du code de commerce.

Cette institution a suscité de nombreux commentaires, plus ou moins réservés, dès lors que cette entité semble faire double emploi avec de nombreuses autres solutions permettant de limiter la responsabilité de l'entrepreneur individuel sur l'ensemble de ses biens, telle l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée dite Eurl, qui prend la forme d'une société à responsabilité limitée n'ayant qu'un associé, ou encore l'entreprise agricole à responsabilité limitée EARL, mais également la SASU, société par actions simplifiée unipersonnelle, entre autres possibilités<sup>731</sup>.

Cependant, pour mettre en application cette réforme, l'essentiel tenait dans la détermination du régime fiscal, qui est encore imprécis à l'heure où nous écrivons. La loi assimile le régime fiscal à celui de l'Eurl ou EARL selon l'activité exercée. Sur le plan fiscal par conséquent, l'arrivée de l'EIRL pourrait être considéré comme un non-événement. Nous pouvons nous contenter de noter quelques particularités, remarquables, du régime fiscal, comme la non-opposabilité de la séparation des patrimoines de l'entrepreneur pour le recouvrement des impositions, limitée cependant aux cas de fraude ou inobservations graves et répétées des obligations fiscales<sup>732</sup>. Cependant, ce régime fiscal n'est pas encore stabilisé : il vient encore de faire l'objet d'une modification substantielle dans la loi de finances rectificative pour 2011 adoptée le 6 juillet 2011<sup>733</sup>. En effet, l'assimilation du régime fiscal de l'EIRL à celui de l'Eurl n'est plus automatique, mais devient optionnel : à défaut d'option, le régime fiscal serait

---

730-Comme le note le professeur François Terré dans l'étude qu'il consacre à cette institution, ce mouvement, marqué par l'esprit des affaires, fonde le rejet des notions et des catégories obsolètes, « d'où l'apparition de combinaisons et d'assemblages verbaux de prime abord, insolites. On conviendra notamment que l'expression même qui sert à désigner la loi a de quoi étonner. S'il est habituel de faire état d'une entreprise à responsabilité limitée, il est plus singulier de faire état d'un entrepreneur à responsabilité limitée. » François Terré : « la personne et ses patrimoines ou l'EIRL », *JCP E*, n°1 13 janvier 2011, comm. 1011.

731-Voir notamment Patrick Serlooten : *Brèves observations (et interrogations) sur le projet de création de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL)*, *DF* 11/2010 comm. 225 ; Jean-Luc Pierre, *L'entreprise à patrimoine affecté : la résurgence d'un serpent de mer*, *JCP E* n°51 17 décembre 2009 2184.

732-Article L 273 B nouveau du livre des procédures fiscales.

733-Plusieurs modifications majeures sont intervenues entre temps : article 14 de la loi de finances rectificative pour 2010 n°2010-1658 concernant les entreprises agricoles notamment, *DF* 5/2011 n°157 ; jusqu'au complet retournement de l'article 15 de la première loi de finances rectificatives pour 2011 du 6 juillet 2011, *DF* 30/2011 comm. 446.



purement et simplement celui de l'entreprise individuelle, ce qui est un retour à la source.

La création de l'EIRL pose une nouvelle fois la question que nous nous étions posée avec la fiducie : l'EIRL réalise-t-elle la jonction parfaite avec la « cédule » dont nous parlons, concrétisant ainsi le rêve de certains de voir le droit fiscal se mouler dans des concepts de droit privé mal compris et inadaptés, de par la volonté même du législateur, à sa mission ?

Nous constaterons que le retour récent du législateur au régime fiscal de l'EIRL à celui de l'entreprise individuelle semble marquer l'échec de cette recherche. Le droit fiscal semble ainsi ignorer cette nouvelle institution, dont il limitait déjà les effets au niveau du recouvrement de l'impôt.

Nous attendons de découvrir ce qu'il adviendra en pratique de cette EIRL, dont nous notons qu'elle impose la publication des comptes, même dans le cas de l'entreprise agricole, ce qui est à notre sens une contrainte impossible pour le monde agricole, du moins au niveau des exploitations susceptibles d'être concernées par cette réforme. Nous pouvons ainsi conclure en notant que la cédule fiscale, ensemble affecté pour la détermination d'une matière imposable dans le cadre d'une opération d'établissement de l'impôt, se distingue très nettement, car ne procédant pas du tout de la même logique, des réformes du droit privé visant à créer des patrimoines affectés.

### **B - L'ensemble fiscal affecté, fondement de la cédule**

L'ensemble fiscal de biens et droits, affecté à la détermination d'une matière imposable, n'est donc pas une vue de l'esprit. Son existence peut en effet, comme nous pensons l'avoir montré, se révéler dans de très nombreuses situations fiscales. Nous pouvons constater que ces ensembles existent, et entraînent des conséquences fiscales, qui ne s'expliquent autrement que très difficilement, et au prix d'un travail sur des mots tels que « patrimoine », assez délicat.

Faut-il plaider pour que le droit positif évolue vers une systématisation de ce concept ? Nous pouvons cependant constater que cette notion de cédule met en lumière certaines incohérences du droit fiscal d'aujourd'hui.

Par exemple, comment justifier les différences constatées dans la détermination des « patrimoines » professionnels des entreprises, selon qu'elles sont commerciales et industrielles, professionnelles ou agricoles ? Ces différences, incompréhensibles souvent pour le contribuable, sources de difficultés et donc de contentieux, n'ont pas de raison d'exister au

regard de la notion d'ensembles fiscaux affectés.

Comment justifier la notion de cession d'entreprise lors d'un apport d'une entreprise en société, alors que l'exploitation source de matière imposable continue sa vie sans changement ? Cela paraît difficile. La notion de cession résulte quasiment d'un « droit coutumier », dès lors qu'aucun texte ne prévoit spécifiquement cette position. Mais surtout, nous pourrions constater que le législateur a mis en place une quantité impressionnante de mesures, complexes, qui se recouvrent les unes et les autres, pour supprimer ou limiter les effets d'une situation fiscale qu'il n'a lui-même pas définie. Cette multiplicité de solutions d'exonération ou de report, peu lisibles, peu compréhensibles, sont sources d'incertitude et d'insécurité juridique. Elles sont donc en contradiction avec l'impératif de protection du contribuable citoyen, et ne participent certainement pas à l'amélioration du rendement de l'impôt. Imaginons un instant ce que pourrait être la situation du droit fiscal, en appliquant une systématisation de la notion d'ensembles fiscaux, de cédules, aboutissant à constater que l'apport en société est une opération fiscalement neutre, dès lors que l'ensemble fiscal se poursuit sans changement ...

Enfin, la systématisation de la notion d'ensembles fiscaux, l'emploi du terme « cédule » ou d'un autre terme équivalent, permettrait de se dispenser d'utiliser le terme de « patrimoine ». Ce terme, issu du droit privé, est utilisé à contresens en matière fiscale, et provoque des confusions paraissant confirmer l'idée d'une prétendue « autonomie » du droit fiscal.

Or, nous ne faisons pas un rêve. Le droit positif est plein, en effet, d'exemples où la réalité de l'ensemble fiscal affecté, la cédule-ensemble, apparaît. Nous allons le découvrir.

## **SECTION 2 - L'émergence en droit positif de la cédule-ensemble**

L'existence des cédules-ensembles se révèle dans de multiples situations. Ce concept est réel. Il fournit des explications claires à de nombreuses situations qui paraissaient incohérentes, au prisme de concepts civilistes. En outre, ce concept d'ensemble fiscal présente une grande adaptabilité aux situations à traiter par le droit positif, d'où son probable développement futur.

### **§ 1 - La réalité de la cédule-ensemble**

La cédule-ensemble se révèle aujourd'hui, à différents moments. En fait, ces moments

correspondent à la création de l'ensemble. Ils surgissent également dans les situations où l'ensemble se maintient au-delà de mouvements affectant le patrimoine civil ou la personne juridique. C'est un aspect spectaculaire. En effet, dans ces moments, la solution instinctive conduirait à considérer la rupture de l'ensemble fiscal. Or, celui-ci se poursuit, par différents artifices, qui pour le moment, reçoivent des justifications particulièrement complexes, car elles tentent de puiser dans des concepts civiliste. L'ensemble peut également cesser, alors que le patrimoine ou la personne n'ont pas subi de modifications notables. C'est également un aspect spectaculaire.

### **A - La création de la cédule, au-delà du patrimoine ou de la personne juridique**

Lors de la création d'une cédule, plusieurs conséquences interviennent. Des biens sont affectés à l'ensemble fiscal. Ainsi, un bail se trouve inclus dans une cédule de revenus fonciers, éventuellement avec de la TVA. Ou plus habituellement pour le fiscaliste, un patrimoine professionnel fiscal est créé, avec la création d'une entreprise individuelle. En fait, ces aspects sont la symétrie de la fin de la cédule, et nous les retrouverons.

Nous pouvons par contre, nous attacher à certaines conséquences propres à la TVA, car elles montrent un aspect particulier. Des conséquences en matière de TVA sont dégagées, et notamment la création d'un crédit de départ. Du moins, il existait lorsque nous avons entrepris ce travail, un crédit de départ, défini aux articles 225 à 226 bis de l'annexe II du CGI. Ce crédit existe toujours, mais sous des formes nouvelles depuis la réforme du droit à déduction de la TVA, intervenu suite au décret 2007-566 du 16 avril 2007. Une instruction de l'administration fiscale en date du 9 mai 2007<sup>734</sup> commente ce décret. Le paragraphe 39 commente les règles applicables lorsque un bien devient utilisé pour la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction. Dans ce cas, une régularisation globale du droit à déduction ayant affecté antérieurement ce bien est effectuée.

Rappelons que le droit à déduction de la TVA est définitivement acquis au contribuable, hors le cas où sont prévus des cas de régularisations de la déduction initiale. Ces régularisations interviennent pendant un délai de cinq ans pour les biens meubles immobilisés et vingt ans pour les immeubles immobilisés. Ces régularisations sont annuelles, en règle générale. Ces régularisations annuelles interviennent lorsque « *la proportion d'utilisation du bien*

734-Instruction du 9 mai 2007, BOI 3 D-1-07, DF 24/2007 instr. 13728.

*immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction, le cas échéant déterminée en partie de façon forfaitaire, a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, par rapport à la situation exprimée par le biais des coefficients de référence* » (instruction n°26). La régularisation prend la forme d'une déduction complémentaire ou d'un reversement. Elle se calcule par cinquièmes ou par vingtièmes pour les immeubles. Les régularisations globales interviennent dans le cas de survenance d'événements précis. Elles conduisent l'assujetti « à procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme. » (instruction n°30). L'affectation d'un bien à une activité ouvrant droit à déduction constitue l'un des événements retenus pour l'application d'une régularisation globale.

Cependant, ce droit à déduction nouveau est limité par l'application de la jurisprudence de la CJCE Lennartz du 11 juillet 1991<sup>735</sup>. Selon la Cour, « *c'est l'acquisition des biens par un assujetti en tant que tel qui détermine l'application du système de TVA et partant du mécanisme de déduction* ». Dans ces conditions, si une personne a acquis des biens à titre privé, qu'il affecte ensuite à une activité ouvrant droit à TVA, aucun droit à déduction complémentaire n'est ouvert, contrairement à la position française antérieure à cette jurisprudence, qui est donc devenue la règle en droit fiscal français. La même solution s'applique pour l'acquisition d'un bien par une personne non assujettie, qui le devient ultérieurement : aucune régularisation globale ne peut intervenir.

Le champ d'application du défunt « crédit de départ » est donc singulièrement réduit aux cas où un assujetti modifie son activité et modifie corrélativement ses droits à déduction de TVA. Ces modifications peuvent correspondre à des cas de « mise en cédula » : ainsi, le professionnel exerçant une activité de formation exonérée de TVA qui modifierait son activité pour faire de la vente d'ouvrages aurait-il droit à une déduction complémentaire tandis qu'il passerait d'une cédula BNC à une cédula BIC.

La jurisprudence Lennartz crée ainsi une dissymétrie selon l'affectation d'origine du bien comme le souligne certains commentateurs<sup>736</sup>. Effectivement, l'arrêt Lennartz surprend à

735-CJCE 11 juillet 1991, aff C-97/90, Lennartz, DF 1/1992, comm. 45.

736-« Ainsi, les régularisations annuelles ne concernent que les biens qui ont été ou sont affectés à des activités dans le champ. Ceux affectés dès leur acquisition ou création à des activités hors du champ ont un coefficient de référence égale à 0 : ils sortent définitivement du spectre de la TVA et la TVA initiale qui les a grevée n'est jamais régularisée (arrêt Lennartz). (...) Sur ce sujet, on constate donc un déséquilibre dans l'initialisation des coefficients de référence : les entreprises auront tout intérêt à soigner leurs coefficients de

première vue, et semble s'écarter de la règle de la cédule, au contraire des anciennes dispositions françaises autorisant l'apparition d'un crédit de TVA sur des biens antérieurement non affectés à une activité soumise à la TVA. Mais l'observation plus poussée de cette décision montre pourtant que la règle de la cédule est appliquée et trouve toute sa dimension. Les circonstances dans lesquelles un bien entre dans la cédule d'une activité taxable à la TVA sont généralement un achat ou un apport. Ces cas appellent des régularisations et des opérations soumises à TVA et ouvrant donc droit à déduction. La réforme de la TVA immobilière, ainsi que les règles en matière de transmission d'universalités de biens en matière de TVA jouent un rôle également lors de l'entrée en cédule (les cas concernés par ces problèmes de TVA au départ concernent en majorité les immeubles, compte tenu des délais de régularisation de 20 ans). Sont donc définitivement exclus les biens acquis à l'origine pour un usage exclusif d'opérations économiques. Encore faut-il que cette exclusion soit totale. Un arrêt récent de la Cour de Justice illustre largement ce propos. Il s'agit de l'arrêt HE de la CJCE en date du 21 avril 2005<sup>737</sup>. Dans cette affaire, Monsieur HE, citoyen allemand, acquiert en communauté avec son épouse un terrain, et y fait construire une maison d'habitation pour y habiter avec sa famille. Monsieur HE dès le départ se réserve un bureau dans la maison pour y exercer son activité d'auteur spécialisé. Bien que Monsieur HE ne détienne que 25% des droits dans la communauté avec son épouse, il demande la déduction de la totalité des 12% de la TVA ayant grevé le coût de l'immeuble, soit la part utilisée par lui dans la maison. La Cour confirme cette déduction<sup>738</sup>. La Cour cite dans sa motivation l'exclusion prévue par son arrêt Lennartz relative aux biens acquis pour la consommation privée. Elle considère donc nécessairement qu'une simple affectation partielle, voire minimale en l'occurrence, suffit pour mettre en échec la restriction imposée par l'arrêt Lennartz. Dans ces conditions, les régularisations prévues par la législation française, et donc l'octroi de droits complémentaires à déduction en cas de modification dans la situation de l'immeuble au regard de son utilisation

---

*référence. Il y a en effet une dissymétrie due à la jurisprudence Lennartz puisqu'aucune régularisation n'est opérée lorsque le coefficient de référence du bien est nul » ; Odile Courjon, Jean-Claude Bouchard, Le droit à déduction de la TVA ou comment une refonte à droit quasi-constant a fait émerger le principe de l'affectation, étude, DF 6-7/2008 comm. 144.*

737-CJCE 2e ch., 21 avril 2005, aff. C-25/03, HE, DF 46/2005 comm. 735.

738-La Cour juge que l'intéressé agit en qualité d'assujetti : « il convient de répondre à la première question qu'une personne qui acquiert ou fait construire une maison aux fins de l'habiter avec sa famille agit en qualité d'assujetti et bénéficie donc du droit à déduction en application de l'article 17 de la sixième directive, dans la mesure où elle utilise une pièce de cet immeuble comme bureau pour les besoins de l'exercice, fût-ce à titre accessoire, d'une activité économique au sens des articles 2 et 4 de la même directive et qu'elle affecte cette partie de l'immeuble au patrimoine de son entreprise. »(point 52).

pour des opérations soumises à TVA, doivent pouvoir être effectuées.

L'autre point réglé par l'arrêt HE concerne l'étendue du droit à déduction. Et là encore se manifeste la notion de cédule, laquelle concerne un ensemble affecté à la détermination d'une matière imposable, et se positionne au-delà des règles civiles de propriété. En effet, il était contesté à M. HE le droit de déduire la totalité des 12% de la TVA relative à la part de l'immeuble qu'il utilisait pour son activité, dès lors qu'il n'était propriétaire selon le droit allemand de la communauté conjugale que d'un quart de l'immeuble. La Cour considère que l'affectation professionnelle, et donc le calcul des droits à déduction, ne s'arrêtent pas aux limites juridiques de la propriété<sup>739</sup>.

Par ailleurs, il ne faut pas perdre de vue que selon la jurisprudence de la CJCE, la notion d'assujetti est vue avec largeur<sup>740</sup>, probablement de façon plus large que la conception française d'origine de la TVA. Ainsi, tous les biens acquis dans le cadre d'une activité économique, fut-elle accessoire, et quand bien même elle n'était pas soumise à la TVA au départ, sont susceptibles de bénéficier d'une régularisation de leurs droits à déduction de TVA si leur situation au regard de l'assujettissement à la TVA se modifie.

Reste donc exclu de tout droit à déduction complémentaire le bien acquis exclusivement pour une consommation personnelle et dont l'affectation serait modifiée, tel un appartement acquis sous le régime de la TVA, pour se loger, et transformé ensuite en cabinet pour l'exercice d'une activité professionnelle. Une rémanence de TVA apparaît donc malgré tout, compte tenu de la jurisprudence Lennartz.

Mais s'agit-il vraiment d'un retrait par rapport à l'application d'une théorie des cédules appliquée dans toute sa dimension ? En réalité, la réponse est négative. En effet, en raisonnant ainsi, nous tombons dans le piège d'une conception de la TVA « atomistique », c'est-à-dire opération par opération. Or, nous pensons que la conception de la TVA à l'aune de la jurisprudence européenne tend à une conception globalisante, la TVA tendant à devenir un

---

739-« Lorsque deux époux en communauté du fait de leur mariage acquièrent un bien d'investissement dont une partie est utilisée à des fins professionnelles de façon exclusive par l'un des époux copropriétaires, celui-ci bénéficie du droit à déduction pour la totalité de la TVA en amont ayant grevé la part du bien qu'il utilise pour les besoins de son entreprise, pour autant que le montant déduit n'excède pas les limites de la quote-part que l'assujetti détient dans la copropriété dudit bien » (point 74).

740-Selon les règles rappelées dans l'arrêt HE par la Cour, « la notion « d'activités économiques » est définie audit paragraphe 2 [de l'article 4 de la 6e directive] comme englobant « toutes » les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, et notamment les opérations comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence. Ce concept d'« exploitation » se réfère, conformément aux exigences du principe de neutralité du système commun de TVA, à toutes ces opérations, quelle que soit leur forme juridique ». (point 39).

impôt sur l'activité économique de type synthétique. Dans ces conditions, la cédule à considérer n'est pas celle constituée par l'opération limitée dans la détermination de l'usage du bien en question, par l'opération concernant le bien dont il est question, mais plus généralement par la création d'un ensemble affecté à une activité économique déterminant un assujetti à la TVA. Dans ces conditions, la solution de l'arrêt Lennartz correspond bien à cette conception globalisante : l'intéressé entreprend-il oui ou non une activité économique avec ce bien ? Dans l'affirmative, le bien se trouve dans le champ d'application de la TVA ; il peut ouvrir droit à déduction de la TVA et aux régularisations éventuelles, fut-il affecté au départ de façon très accessoire à une activité économique, selon la jurisprudence HE. Dans la négative, le bien se trouve hors du champ de l'impôt TVA applicable à une activité économique. Si ultérieurement une activité économique est entreprise et comprend ce bien, celui-ci entrera dans le champ d'application de la TVA dans les conditions identiques à tout bien se trouvant dans les mêmes conditions, y compris ceux qui en tout état de cause ne pourraient ouvrir droit à une déduction complémentaire comme dans le cas de l'ancien crédit de départ français, par exemple parce que le délai de régularisation est expiré. L'ancien système français du crédit de départ ouvert aux biens antérieurement acquis pour un usage privé et qui se trouvaient encore dans le délai de régularisation correspond à la conception opération par opération de la TVA française à son origine.

### **B - Le maintien de la cédule, au-delà des modifications du patrimoine ou de la personne juridique**

L'ensemble fiscal apparaît clairement, aux moments où les modifications d'un patrimoine ou d'une personne juridique, n'entraînent pas la fin de la cédule.

#### *1 - L'explication des fausses situations de cessions ou cessations*

Nous avons pu constater certaines situations paradoxales faisant apparaître les conséquences d'une poursuite de l'entreprise, alors qu'intervenait des modifications juridiques au sens du droit privé. Un raisonnement méthodologique utilisant la notion d'ensembles fiscaux peut certainement éclairer les solutions.

Nous avons rencontré l'arrêt Delaleau<sup>741</sup>. Il s'agissait de calculer le montant des recettes à

---

741-CE 9e et 10e ss-s., 4 février 2005, n°256846, *Delaleau* ; revue *Droit des sociétés* mai 2005 comm. 102 et note Jean-Luc Pierre., précité.

retenir pour l'application d'un cas d'exonération de plus-values, calcul sur l'année en cours en cas de cession d'élément de l'exploitation sans cession ou cessation, ou calcul prenant en compte l'année antérieure dans le cas inverse. Il avait été jugé que la cession d'une partie de l'exploitation agricole au fils, et l'apport de l'autre partie à un GAEC constitué avec le fils ne constituait pas un cas de cession ou cessation. L'explication de la solution en termes de droit privé n'a pas de sens : il y a bien, dans ce cas, un transfert de patrimoine civil, puisque le fonds agricole n'appartient plus au cédant ! Par contre, l'ensemble fiscal constitutif d'une matière imposable déterminant un revenu agricole continue d'exister. Dans ce sens, la solution prise par la Haute Juridiction devient logique.

Nous pourrions même ajouter que l'ensemble fiscal demeure, dans sa totalité. En effet, c'est toujours la même entreprise agricole qui va se retrouver exploitée dans le cadre du GAEC, cette fois-ci avec la présence du fils. La cédule représentant la matière imposable aux revenus agricoles demeure donc, dans son intégralité, même si le contribuable qui la sous-tend change. La cédule telle que nous la concevons n'est donc pas nécessairement liée à un contribuable personne physique. Elle peut comprendre des biens appartenant aux patrimoines civils de plusieurs contribuables à partir du moment où ces biens se trouvent toujours utilisés dans le cadre d'un même ensemble de matière imposable. N'est-ce pas d'ailleurs l'objet de l'imposition d'un foyer fiscal ?

Les solutions prises en cas de décès prennent également un autre sens, en considérant la cédule comprise comme un ensemble fiscal de détermination de la matière imposable. Dans le cas du décès en effet, peut intervenir la disparition de l'ensemble fiscal. Mais cette disparition n'est pas systématique.

Nous avons rencontré le cas Leibowitch<sup>742</sup>. Après le décès de son époux, médecin, la veuve s'est vue réclamer la plus-value sur la partie de l'appartement, affectée à l'activité professionnelle de l'époux décédé, et reprise par l'épouse. La solution est dure pour l'épouse : en effet, aucune modification dans la situation juridique du bien n'est intervenue. L'arrêt ne fait d'ailleurs aucune allusion à la dévolution successorale. Mais l'ensemble fiscal de détermination d'un revenu BNC a bien disparu. C'est cette disparition qui déclenche l'imposition de la plus-value. L'explication maladroite par référence à un transfert dans le patrimoine personnel du bien en cause n'a pas de sens. Par contre, invoquer la fin de la cédule

---

742-CE 8e et 7e ss-s., 4 mars 1991, n°65185, *Mme Leibowitch*, *DF* 18/1991 comm. 971.



permet d'éclairer la solution.

Cependant, lier automatiquement décès et fin d'une cédule ne saurait présenter un caractère automatique comme on pourrait le considérer. Le décès de l'exploitant n'entraîne pas ipso facto la cessation de l'activité. En pratique, la situation est plus complexe, et cela d'autant qu'il existe des salariés, et des travaux en cours. L'exploitation continue donc, au moins un certain temps, quitte à nommer un administrateur provisoire pour mener les opérations de cessation proprement dites : licenciements, traitement des opérations en cours, éventuellement tout cela dans le cadre d'une procédure de redressement judiciaire ou pourquoi pas aujourd'hui, dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, laquelle correspond bien à la situation d'une entreprise « in bonis » confrontée à des difficultés qu'elle n'est pas en mesure de surmonter<sup>743</sup>. Pourquoi le décès doit-il donc entraîner automatiquement la cessation fiscale de l'entreprise ? La question n'est pas déplacée, et le législateur et l'administration fiscale ont tenté d'y répondre indirectement.

En effet, l'article 39 terdecies 2 du CGI dispose que « *sous réserve des dispositions de l'article 41, les plus-values nettes constatées en cas de décès de l'exploitant sont soumises de plein droit au régime fiscal des plus-values à long terme* ». L'article 41 quant à lui prévoit un dispositif de report de l'imposition des plus-values en cas de transmission à titre gratuit d'une entreprise individuelle, ce qui intervient notamment en cas de décès<sup>744</sup>. En effet, la fin de l'entreprise entraîne des conséquences fiscales très lourdes<sup>745</sup>. Cette situation est manifestement insupportable, et de nombreux correctifs existent pour en atténuer les conséquences. Le report d'imposition de l'article 41 en est un. L'article 764 A du CGI, en matière de droits de mutation, en est un autre : ce texte autorise à tenir compte de la diminution de valeur de l'entreprise du fait du décès de l'exploitation, pour le calcul des

---

743-Article L 620-1 du code de commerce.

744-Nous aurons l'occasion de revenir sur ces mesures nombreuses, complexes, se recouvrant les unes et les autres, exclusives les unes des autres parfois, constituant ce que l'on regroupe sous la définition des mesures destinées à favoriser la transmission des entreprises. Notons d'ores et déjà que ces mesures mettent une sérieuse réserve au dogme de la cessation d'entreprise lors du décès de l'exploitant.

745-Imposition immédiate des résultats en-cours constatés au jour de la cessation, l'imposition des résultats en report, la réintégration des provisions, et surtout la constatation des diverses plus-values consécutives à la notion de sortie du patrimoine professionnel des biens d'exploitation. Dans ce cas, les biens qui en sortent doivent être valorisés à leur valeur au moment de la sortie. Ils dégagent alors par rapport à leur prix d'entrée, une plus ou moins-value, taxable selon les conditions générales des résultats de la catégorie dans laquelle elles sont constatées. La cessation peut entraîner la régularisation des droits à déduction de la TVA, ainsi que la perception de droits de mutation, notamment droits de succession en cas de décès, sur la valeur de l'entreprise au moment du décès.

droits<sup>746</sup>. Ce texte met fin à une grave difficulté. Il est pourtant récent<sup>747</sup>. Auparavant, lorsqu'un décès brutal intervenait, les droits de mutation étaient calculés sur la valeur de l'entreprise en pleine activité, alors que le décès brutal du dirigeant pouvait provoquer la dépréciation rapide de l'entreprise, voire conduire à une valeur nulle en cas de liquidation de l'entreprise. Cette valorisation réduite, bien que prévue uniquement pour l'assiette des droits de mutation, peut être retenue également pour le calcul des plus-values constatées lors d'un décès, le Conseil d'État ayant jugé depuis très longtemps que la valeur au jour du transfert d'un bien dans le patrimoine privé de l'exploitant pouvait être évaluée selon la valeur mentionnée pour le bien dans une déclaration de succession<sup>748</sup>.

## ***2 - La confirmation de la notion de cédule-ensemble dans le traitement fiscal des cessions massives de droits sociaux dans les sociétés de capitaux***

Pendant longtemps, les praticiens hésitaient à procéder à des cessions massives de droits sociaux de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. L'administration requalifiait en effet ces opérations en cession des éléments d'actifs et de passifs et d'apports à une société nouvelle. Il était alors couramment pratiqué par une succession de cessions étalées dans le temps pour tenter d'éviter ce type de remise en cause fiscale. Mais ce système allait vite trouver ses limites devant les difficultés économiques et les nécessités des affaires ouvertes sur la mondialisation.

La société Beauvallet en fut la révélation. Elle avait mal respecté le « tempo » lors de la cession de l'ensemble de ses titres à une société allemande. Il est vrai que l'époque était à la crise<sup>749</sup>, et il s'agissait d'une entreprise intervenant dans le textile, et donc en difficulté. Les actionnaires de la société Beauvallet en difficulté ont donc cédé la totalité de leurs titres à la société Naturana Miederfabriken Carl Dolker, par deux opérations en 1968 et 1971. L'espacement temporel paraissait suffisant, mais l'administration fiscale a remis en cause l'opération en matière de droits d'enregistrement<sup>750</sup>. Il a fallu l'intervention de la Cour de

746-En cas de décès d'un gérant de SARL ou de commandite par actions, d'un associé en nom d'une société de personnes, d'un dirigeant de société par actions non cotée, de l'exploitant d'un fonds de commerce, du titulaire d'un office public, il est tenu compte pour l'évaluation des droits de mutation, « de la dépréciation éventuelle résultant dudit décès et affectant la valeur des titres non cotés ou des actifs incorporels ainsi transmis ».

747-Article 98 de la loi 2004-1485 du 30 décembre 2004.

748-CE 1er mars 1943, *Rec.* p.300, cité par Bernard Delignières, *JCP Fiscal* impôts directs traité fascicule 229-15 n°55.

749-Déjà ?

750-En fait, une maladresse du contribuable a conduit celui-ci à communiquer à l'administration le protocole

Cassation dans un arrêt du 7 mars 1984<sup>751</sup> figurant dans la liste des « grands arrêts de la jurisprudence fiscale » pour abandonner cette vision parcellaire de l'opération et pour l'apprécier dans sa globalité. La Cour casse le jugement du Tribunal de Grande Instance<sup>752</sup>, et rejette clairement l'idée que la cession massive puisse entraîner une interruption dans la personne de la société<sup>753</sup>.

Les conséquences d'une cessation d'activité ont également été tirées au niveau de l'impôt sur les sociétés. L'administration en effet, a poursuivi l'examen de la situation de la société Beauvallet au niveau des impôts directs. Suivant le même raisonnement concluant à la rupture dans la personne de la société, l'administration avait annulé les déficits reportables importants imputés sur les résultats de la société après son changement d'actionnaires.

Le Conseil d'État saisi également de la contestation soulevée par la société, écarte cette analyse dans son arrêt Beauvallet du 18 novembre 1985<sup>754</sup>, sur un fondement similaire<sup>755</sup>.

Cette analyse est à rapprocher de celle, semblable, faite en matière de changement d'activité dont nous avons eu à connaître<sup>756</sup>. Dans les arrêts précités, la Cour de Cassation abandonne

---

secret prévoyant la transmission totale de l'entreprise. L'administration a émis un avis de mise en recouvrement en 1977 pour le paiement des droits d'enregistrement assortis de pénalités au titre de la mutation et des apports tenus pour secrets résultant de cette cession massive analysée en une mutation des biens composant les actifs de la société Beauvallet, laquelle entraînait dissolution de fait et constitution par l'apport des biens cédés, d'une nouvelle société portant la même dénomination.

751-Cass. com. 7 mars 1984 n°245, *Beauvallet*, *DF* 1984 n°26 comm. 1293. Voir également le même jour, un arrêt semblable Cass. com. 7 mars 1984 n°246, *Le Joncour*, *DF* 1994 n°23-24 comm. 1182.

752-Il n'y avait qu'un degré de juridiction à l'époque.

753-« *Attendu que pour rejeter l'opposition de la société Beauvallet prise en sa forme actuelle, à l'avis de mise en recouvrement, le jugement a retenu que, sous couvert de deux cessions d'actions, les associés de la société anonyme Beauvallet ont transmis à la société Naturana les biens composant l'actif social et approuvé leur apport à une nouvelle société et que les deux sociétés ont concouru à la création de la nouvelle société* ».

« *Attendu qu'en statuant ainsi, alors que la société Beauvallet n'ayant jamais cessé d'exister en tant que personne morale et les cédants des actions n'ayant pas qualité pour disposer de l'actif social, l'opération invoquée comme réelle par l'administration des impôts ne pouvait être retenue, le Tribunal a violé les textes susvisés.* ».

754-CE 7e et 9e ss-s., 18 novembre 1985, n°43321, *Beauvallet* ; *RJF* 1/86 n°32 ; *DF* 1986 N°10447 concl. Olivier Fouquet.

755-« *Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'après la cession des actions constituant son capital social, la société « Etablissements Beauvallet » a conservé son objet social (...) et a poursuivi son activité dans la même branche professionnelle ; que dans ces conditions, la société requérante, alors même que son capital a été transféré à d'autres actionnaires et que sa forme juridique a été modifiée en 1972, ne peut être regardée comme ayant changé d'identité à la suite de cette opération* ». Id.

756-Le professeur Cyrille David, auteur du commentaire paru aux « Grands arrêts » (*GAJF* Dalloz 4e édition 2003, étude n°22), rappelle que la règle en matière de cession de contrôle en matière d'impôt sur les sociétés était de considérer que l'opération, si elle s'accompagnait d'une transformation de la forme sociale, entraînait disparition de la société existante et création d'un être moral nouveau lorsqu'elle altérait les dispositions essentielles du pacte primitif ou s'accompagnait de modifications importantes, non nécessitées par le changement de forme lui-même.

Le droit positif antérieur aux arrêts Beauvallet se caractérisait donc par trois traits principaux : les cas de changement d'être moral retenus en matière de droits d'enregistrement étaient très proches de ceux retenus en

donc les solutions antérieures et juge qu'une cession même totale de titres sociaux n'entraîne plus jamais changement d'être moral. Il faut dire en cela que le droit privé a lui-même grandement évolué depuis les réformes de 1978. L'administration fiscale s'est ralliée à cette jurisprudence<sup>757</sup>. Par contre en matière d'impôts directs, la jurisprudence du Conseil d'État est moins catégorique, ainsi que la position de l'administration. L'absence de changement d'être moral est expressément subordonnée à ce que la société conserve son objet social et son activité antérieure.

Le législateur est intervenu en la matière<sup>758</sup> avec un article 221-5, lequel dispose : « *le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise.* » Cependant, les conséquences fiscales sont atténuées par un article 221 bis auquel renvoie le 221-5<sup>759</sup>. Il faut donc constater la prédominance de l'aspect économique dans les solutions retenues. La rupture dans la continuité de l'être moral en matière d'impôts directs n'a en fait d'incidence qu'au niveau du report des déficits reportables et de certains résultats en sursis. L'article 221 bis permet en effet de reporter l'imposition des bénéfices en sursis d'imposition, les plus-values latentes incluses dans l'actif social et les profits non encore imposés sur les stocks. En outre, l'administration admet de ne pas taxer le boni de liquidation qui résulte de la présomption de dissolution de société. La clarté de la solution est ainsi encore obscurcie, de façon artificielle.

L'intervention de la notion de « cédula » prise au sens d'ensemble fiscal de détermination d'une assiette imposable permettrait d'éclaircir ces positions. En effet, tant que demeure la cédula, contenant la matière imposable créée par l'entreprise économique en fonctionnement, aucune incidence n'est constatée à l'occasion des mutations entre associés et modifications juridiques. L'évolution en ce sens de la jurisprudence est confirmée par l'arrêt de Cassation du

---

matière d'impôts directs ; ces cas étaient largement conçus dans les sociétés de personnes où toute cession massive paraissait entraîner changement d'être moral, même si elle ne s'accompagnait d'aucune autre modification ; dans les sociétés de capitaux, l'existence d'un changement d'être moral dépendait principalement d'un changement d'objet social ou d'activité de l'entreprise.

757-Non sans se réserver la possibilité de considérer que la cession massive de droits sociaux accompagnée d'une transformation de la société entraîne modification du pacte social primitif si elle s'accompagne de modifications statutaires importantes non nécessitées par le changement de forme lui-même. Par ailleurs, le changement de régime fiscal de la société entraîne quant à lui, cessation d'entreprise en vertu de textes exprès, 809 II pour les droits d'enregistrement, 221-2 et 221 bis en matière d'impôts directs.

758-Article 8 de la loi n°85-1403 du 30 décembre 1985.

759-Le professeur Cyrille David regrette l'introduction d'une opposition regrettable des solutions concernant le changement d'être moral ou la cessation d'entreprise entre les droits d'enregistrement et les impôts directs, ainsi entraînée par la divergence de positions des ordres de juridiction accentuée par l'intervention du législateur.

10 décembre 1996 Rmc<sup>760</sup>. La Cour reconnaît la possibilité de transformer la forme sociale de la société préalablement à une cession massive de titres<sup>761</sup>.

L'entreprise sociétaire qui porte cette cédule peut donc poursuivre sa propre vie de personne morale. Dans ces conditions, la situation des associés n'est pas mise en cause, et nous retrouvons la solution de la Cour de Cassation : la cession massive n'entraîne pas taxation de la cession des actifs de la société. Seule la situation de la société pourrait être mise en cause en cas de changement d'activité. Dans ce cas, une rupture dans la chaîne des résultats intervient, au moment de la modification des cédules. Cependant, dès lors que les écritures comptables ne sont pas modifiées, les résultats en cours ne sont pas taxables, ainsi que le précise l'article 221 bis. Et l'on ne voit pas comment ces écritures pourraient être modifiées dès lors qu'aucune cession n'intervient, ainsi qu'on vient de le voir<sup>762</sup>. Dans ces conditions, il ne pourra être constaté qu'une rupture dans la chaîne des reports déficitaires : ces déficits ayant été constatés dans une cédule antérieure ne peuvent intervenir dans la nouvelle cédule. La logique de la cédule, ensemble de détermination d'une matière imposable, se confirme au travers de ces décisions.

### **C - La fin de la cédule, au-delà du patrimoine ou de la personne juridique**

A l'inverse, la cédule-ensemble peut disparaître, alors que le patrimoine ou la personne ne subissent pas de modifications majeures.

#### ***1 - L'explication des conséquences fiscales du changement d'activité***

La « cédule » au sens de l'ensemble fiscal de détermination d'une assiette imposable est liée à une situation productrice de matière imposable. Lorsque cette situation se modifie, ce changement ne permet pas de considérer la pérennité de la cédule. Il est alors mis fin à cet ensemble, cette cédule. Le cas s'illustre de façon particulièrement nette en cas de changement d'activité professionnelle. Mais il peut être étendu aux autres situations de changement. Quelle

---

<sup>760</sup>-Cass. com. 10 décembre 1996 n°94-20070, Sté Rmc France, *DF* n°17 1997 comm. 471, note Dibout Patrick.

<sup>761</sup>-Pourant, la solution n'était pas évidente. En effet, les cessions de parts sociales de sociétés à responsabilité limitée étaient à l'époque taxées avec un droit de mutation au taux de 4,80%. Au contraire, les cessions d'actions ne supportaient aucun droit. Il était donc tentant de transformer la forme sociale d'une SARL pour lui faire adopter la forme d'une société par actions préalablement à une cession, afin d'économiser les droits de mutation. Cet arrêt important se situe dans la droite ligne de l'évolution jurisprudentielle initiée avec les arrêts Beauvallet et Le Joncour. Il présente des répercussions très importantes en pratique, les restructurations préalables à des cessions étant grandement facilitées au plan fiscal.

<sup>762</sup>-Sauf à procéder à une réévaluation libre, mais c'est un autre problème.

est la justification de cette analyse ? La notion de changement d'activité fiscale a été mise au point par la jurisprudence en matière de sociétés. Elle s'applique aux entreprises individuelles. Nous allons tenter d'en approfondir certains aspects dans le cadre de notre recherche.

Dans le cas de l'entreprise individuelle, nous avons rencontré l'affaire Maillard<sup>763</sup>. Il s'agissait de l'exploitant d'un hôtel-restaurant, ayant cessé son exploitation, transformé l'hôtel en appartements et vendus ces derniers. Le Conseil d'État refuse à l'administration le droit de taxer les plus-values de vente des appartements comme profits de construction, considérant que l'exploitation antérieure s'est poursuivie pour les besoins de la liquidation de l'entreprise individuelle. La justification ne manque pas d'audace. Il est étonnant que cette position ne soit pas d'avantage commentée. En effet, considérer qu'une entreprise individuelle survit pour les besoins de sa liquidation montre qu'au sens fiscal au moins, l'ensemble de biens et droits affecté à la détermination d'une matière imposable connaît une existence autonome. La « cédula », telle que nous la nommons, se poursuit donc, parce qu'une entreprise individuelle n'est plus seulement liée à la personne physique du chef d'entreprise, parce qu'il existe un ensemble de biens, droits et obligations qui dépassent justement cette personne<sup>764</sup>.

Mais c'est bien en matière de société que la notion de changement d'activité fait l'objet de développements importants. La raison est simple à comprendre : les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés présentent la particularité de pouvoir reporter les déficits fiscaux qu'elles dégagent. Ce report résulte des dispositions de l'article 209 du CGI<sup>765</sup>. Ce texte a fait l'objet d'une modification considérable prenant effet pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2004. Auparavant en effet, seuls les déficits résultant des amortissements pratiqués par la société pouvait faire l'objet d'un report illimité, le report des autres déficits étant limité à 5 exercices. L'art du fiscaliste consistait à « rajeunir » les déficits par une imputation habile des bénéfices sur la partie du déficit reportable ne correspondant pas aux amortissements, quitte à recréer ainsi de nouveaux amortissements « fiscalement différés » reportables sans limites. Depuis la réforme et la suppression de la notion d'amortissement fiscalement différé,

---

763-CE 7e et 9e ss-s., 29 juin 1988, n°84973 et 8 juillet 1992 n°84973, *Maillard*, *DF* 4/1994 comm. 78 (deux décisions, la première concernant une demande de sursis à exécution) conclusion Olivier Fouquet.

764-C'est ce que nous avançons lorsque nous parlons de la situation en cas de décès d'un exploitant individuel. L'idée de considérer un ensemble affecté pour les besoins de la détermination de la matière imposable, l'idée de « cédula », connaît donc déjà des manifestations claires dans certaines situations fiscales.

765-« *En cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisés pendant ledit exercice* ».

les déficits sont reportables sans limitation dans le temps<sup>766</sup>. D'où la tentation de monnayer les déficits, ce à quoi l'administration s'oppose farouchement. Il est en effet simple de comprendre qu'une société soumise à l'impôt sur les sociétés dont les comptes présentent des déficits fiscaux reportables présente un attrait fiscal certain<sup>767</sup>.

Pour s'opposer à ce type d'opérations, l'administration et la jurisprudence ont développé la notion de changement d'activité, d'où des contentieux importants entraînant de nombreuses décisions jurisprudentielles. Ce changement fiscal d'activité entraîne les conséquences d'une cessation d'activité, et par conséquent la fin des reports déficitaires. Ces conséquences sont expressément prévues par l'article 221-5 du CGI, modifié par la loi de finances pour 1986<sup>768</sup>. Nous savons que les conséquences de la cessation d'entreprise sont lourdes<sup>769</sup>. Cependant, l'article 221-5 prévoit des mesures d'atténuation de ces conséquences, les limitant finalement à la taxation des résultats en cours, et surtout, à l'interdiction des reports déficitaires<sup>770</sup>.

Un changement d'objet social de la société, nonobstant le texte de l'article 221-5 précité, ne suffit pas à caractériser à lui seul un changement d'activité au sens fiscal. En effet le Conseil d'État s'attache à considérer l'activité réelle de la société. Il importe peu à cet égard que la société ait modifié, ou non, son objet social, ou qu'elle soit sortie ou non de son objet statutaire. Ainsi une société qui cesse d'exercer une activité industrielle transférée à une filiale et qui se limite à la gestion de participations a changé d'activité alors même que son objet social n'aurait pas été modifié<sup>771</sup>.

La jurisprudence s'attache donc au changement d'activité réelle. Les solutions jugées sont nombreuses, et il nous paraît inutile d'en retracer à l'occasion de notre étude la description<sup>772</sup>.

---

766-L'article 31, II, de la loi 2011-1978 du 28 décembre 2011 vient de limiter les possibilités de report en avant des déficits fiscaux au-delà de un million d'euros.

767-L'existence de déficits fiscaux reportables ne correspond pas forcément à une situation économique obérée, compte tenu des différences pouvant exister entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, par exemple pour un holding non imposé sur les distributions reçues par le jeu de l'article 145 et l'article 216 relatifs aux sociétés-mères. Il est alors tentant de céder une société ainsi dotée de déficits fiscaux reportables, en tant que « coquille vide », au profit d'un acquéreur qui pourra y « loger » une activité profitable qui bénéficiera ainsi d'un crédit d'impôt égal aux déficits reportables.

768-N°85-1403 du 30 décembre 1985, article 8, qui dispose : « *le changement de l'objet social ou de l'activité d'une société emporte cessation d'entreprise* ». Ce texte ne concerne cependant que les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

769-Taxation immédiate des résultats en cours, des résultats en sursis (provision, étalement de résultats) des plus-values latentes, régularisation des droits à déduction de TVA, droits de mutation, etc, mais surtout pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, suppression du droit au report des déficits, taxation du boni de liquidation.

770-Ce qui était finalement l'objet de ce texte, visant à contrer une évolution de la jurisprudence en ce sens, après les arrêts Beauvallet de novembre 1985 en matière de cessions massives de titres dont nous parlons plus loin.

771-CE 7e et 8e ss-s., 7 janvier 1985, n°34936 et 34397, *RJF* 3/1985 n°384.

772-On pourra se reporter aux différents ouvrages : *JCP* impôt directes traité fascicule 256-10 par Patrick

Il faut noter cependant qu'une jurisprudence constante confirmée par la doctrine administrative considère que la mise en location gérance du fonds ne peut être assimilée à une cessation d'activité<sup>773</sup>.

La jurisprudence évoluerait vers un sens plus libéral selon l'auteur d'une étude récente<sup>774</sup>. Ainsi la Cour administrative de Lyon dans un arrêt Cricket du 31 juillet 2008<sup>775</sup> a jugé que ne constituait pas un changement d'activité le recentrage de l'activité de production de briquets, au cours de laquelle la société a été amenée à mettre son fonds en location-gérance, à le reprendre, à fermer un site de production et licencier près de 250 salariés, et modifier sa gamme de produits. L'administration avait remis en cause le report des déficits, soutenant le changement d'activité. La Cour a rejeté cette position, constatant que l'activité de fabrication de briquets en elle-même se poursuivait.

La même Cour administrative de Lyon dans une décision du 18 janvier 2007 *Fondoirs Romains*<sup>776</sup> juge que ne constitue pas un changement d'activité le fait pour une société d'abandonner l'activité de fonte de produits d'abattoirs d'origine animale, représentant 55% de son chiffre d'affaires, et qui n'était plus rentable, pour ne conserver que son activité de revente en l'état de produits d'origine animale achetés par voie de collecte. La Cour constate que l'opération avait pour objet de maintenir la pérennité de la société. Cette décision a été confirmée par le Conseil d'État<sup>777</sup>, qui souligne qu'en relevant que la société avait abandonné son activité principale pour se recentrer sur une activité exercée jusqu'alors à titre secondaire, la cour n'avait pas méconnu les dispositions de l'article 221-5 du CGI.

L'activité maintenue peut être minoritaire. Le Conseil d'État en juge ainsi dans une affaire

---

Serlooten, ou la *Documentation Lefebvre*, ou à la documentation administrative 4 A6123. Brièvement, constituent des cas de changement d'activité d'une société : abandon de la fabrication de produits pour la prestation de services, activité de conditionnement de produits remplacée par celle de fabrication d'emballages, activité d'ingénieur-conseil substituée à celle de réparation de matériels, etc. A l'inverse, l'accroissement de l'activité ou au contraire la baisse de celle-ci ne constituent pas un changement d'activité. Le changement d'activité doit donc être profond, concerner un changement de métier, même dans le même secteur (passage de la vente de matériels informatiques à une activité de prestataire de services).

773-Voir par exemple documentation adm. précitée 4 A6123 n°33.

774-Marie-Hélène Pinarde-Fabro « Changement d'activité : une flexibilité opportune en contexte de crise » étude, *BF* 8-9/09 p.653 : « Une jurisprudence récente et relativement fournie apporte un éclairage que l'on peut sans hésiter qualifier de libéral sur les circonstances dans lesquelles une société peut, sans risquer de perdre le droit au report de ses déficits, réorganiser et recentrer son activité, voire l'interrompre durant un certain laps de temps ». Cette évolution est nécessaire, selon l'auteur, pour permettre l'adaptation des entreprises dans le contexte actuel de crise.

775-Caa Lyon 31 juillet 2008, n°05-691, *Sté Cricket*, *RJF* 1/09 n°13.

776-Caa Lyon 18 janvier 2007 n°02-867, *SA Fondoirs Romains*, *RJF* 3/08 n°286.

777-CE 18 décembre 2007 n°303817, *Fondoirs Romains*, *RJF* 2008 n°286.



Marché actif du 30 novembre 2007<sup>778</sup> dans laquelle une société, après avoir acquis lors de sa création dix supermarchés dans le but d'y implanter des points de vente au détail de produits de boucherie-charcuterie, cède ces supermarchés pour ne conserver que les points de vente implantés, ce qui représente une réduction de 80% de son activité et une diminution des deux tiers de son effectif<sup>779</sup>.

La question la plus sensible concerne la cessation des activités opérationnelles d'une société laquelle se limite à des fonctions de holding. La jurisprudence sur ce point est stricte : elle reconnaît dans ces opérations un changement d'activité. La solution s'applique dans les deux sens. La filialisation des activités de la société mère entraîne changement d'activité<sup>780</sup>. Mais l'absorption des filiales par le holding qui reprend à son compte l'activité exercée des filiales constitue également un changement d'activité<sup>781</sup>.

Cependant, les restructurations juridiques de groupes de sociétés comportent des mesures fiscales spécifiques de nature à atténuer la perte des reports déficitaires. On peut citer la possibilité d'obtenir sur agrément, en cas de fusion, le transfert du déficit de l'absorbée au profit de l'absorbante, disposition prévue sous l'article 209 II avec des conditions précises qui permettent de revendiquer l'agrément dans des conditions juridiquement plus certaines<sup>782</sup>. De même, l'article 223 S prévoit que le déficit d'ensemble subi par un groupe fiscalement intégré est imputable sur les résultats dégagés par la société tête de groupe après disparition du groupe résultant de l'absorption par elle-même de toutes les sociétés du groupe, opération emportant selon le texte changement de son activité réelle au sens de l'article 221-5. Le report des déficits est exclu pour la fraction des déficits provenant de la société mère, et ne concerne donc que les déficits subis par les sociétés filiales.

La limitation du report des déficits, résultat de la notion de changement d'activité, intervient également en cas d'adjonction d'activité par une société holding. Ainsi le Conseil d'État juge-t-

---

778-CE 20 novembre 2007 n°28462, *Sté Marché actif*, RJF 2/09 n°123.

779-La Haute Juridiction juge que « une telle transformation ne peut être regardée, dès lors qu'il ne résulte pas de l'instruction que l'activité poursuivie aurait revêtu un caractère marginal dans l'ensemble de son activité initiale, comme emportant cessation d'entreprise au sens des dispositions précitées de l'article 221-5 du CGI ».

780-Par exemple Caa Lyon, 21 juin 2007, *Cie Financière Montrachet* RJF 1/08 n°17 pour la filialisation d'une activité de transport routier.

781-Caa Lyon 19 juin 2008, *SA Sud Est Entreprise*, RJF 1/09 n°12. A l'inverse mais dans une situation n'appelant pas de modifications juridiques, Caa Nantes 5 février 2003 n°99-1086, *SA Risidis* RJF 6/03 n°695 pour un holding constitué pour acquérir un supermarché et reprenant immédiatement après l'achat l'activité de celui-ci par voie de location-gérance.

782-L'opération doit être justifiée au point de vue économie et obéit à des motivations principales autres que fiscale ; l'activité à l'origine des déficits est poursuivie pendant un délai minimum de trois ans (article 209 II a et b).

il le 10 juillet 2007, SARL Final<sup>783</sup>, que constitue un changement d'activité le fait pour une société gérant des participations d'élargir son objet à l'activité de commercialisation de matériaux utilisés comme isolants thermiques<sup>784</sup>.

La situation de sociétés en liquidation appelle quelques précisions. Nous avons rencontré précédemment une décision relative aux entreprises individuelles qui reprenait une argumentation issue du droit des sociétés. En voici une application pour une société en liquidation, jugée par la Cour administrative de Douai le 11 juin 2008 dans une affaire Linex cloisons<sup>785</sup>. La société en cause est placée en liquidation judiciaire le 1er avril 1997. Dans le cours de sa liquidation, la société lève l'option d'achat dont elle bénéficiait au titre du contrat de crédit-bail d'un immeuble antérieurement utilisé pour son activité. Après l'avoir donné en location pendant la durée de la liquidation, relativement longue puisqu'il restait à régler un litige important avec un client, la société vend l'immeuble. L'administration fiscale ayant

---

783-CE 10 juillet 2007, n°288484, *Sarl Final*, RJF 11/07 n°1219.

784-Le Conseil d'État juge que « *eu égard à l'importance prise par l'activité nouvelle et au caractère déclinant, au point de devenir marginal, de l'activité initiale, l'activité de la SARL FINAL était devenue radicalement différente dans des conditions telles qu'elle devait, dans les circonstances de l'espèce, être regardée non comme une simple adjonction mais comme emportant cessation de l'entreprise au sens des dispositions de l'article 221-5 du CGI* ».

785-Caa Douai 3e ch., 11 juin 2008 n°07-115, *Sté Linex cloisons*, RJF 12/08 n°1305.

contesté l'imputation des déficits fiscaux antérieurs à la liquidation, sur les produits de l'activité, réalisés pendant la période de liquidation, l'affaire est portée au contentieux. La Cour administrative de Douai écarte la position de l'administration fiscale, et permet l'imputation des déficits en report, sur la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble<sup>786</sup>.

L'ensemble fiscal affecté concerne donc une activité économique bien précise lorsqu'il s'agit d'activités professionnelles. Cela est d'autant plus vrai lorsqu'il s'agit de sociétés, et qu'un avantage fiscal se glisse au milieu de l'ensemble concerné. Le législateur, l'administration et la jurisprudence veillent à ce qu'un glissement discret dans la composition de l'ensemble ne permette en fait le transfert de l'avantage fiscal, ici le crédit d'impôt implicite représenté par les déficits reportables, vers d'autres ensembles, « cédoules », qui n'ont pas vocation à en bénéficier. Ces solutions prennent tout leur sens si l'on considère la présence d'ensembles fiscaux, ou cédoules.

## ***2 - L'inexplicable taxation du boni de liquidation en cas de changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés***

Nous venons de voir que le changement d'activité d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés est traité par le droit fiscal comme une cessation d'entreprise (article 221 5 du CGI). Rappelons brièvement que la cessation d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés entraîne à la fois l'imposition immédiate des résultats en cours, et des plus-values. En matière de droits d'enregistrement, la cessation emporte paiement des droits dus en cas de dissolution (droit sur la dissolution, droit de partage éventuel). Lorsque la cessation d'activité résulte d'une transformation avec création d'un être moral nouveau, les droits dus lors de la constitution d'une société sont applicables, avec éventuellement les droits d'apports en nature<sup>787</sup>. Par

---

786-La Cour juge, après avoir relevé que l'immeuble pris en crédit-bail était celui utilisé pour l'exploitation antérieure, que la levée de l'option, était autorisée par le Tribunal de commerce, que cette acquisition n'était donc pas étrangère à l'activité antérieure de la société qui en avait acquitté les redevances du crédit-bail, que « l'activité de location, poursuivie par la société Linex cloisons après la mise en liquidation de l'immeuble (sic ; il faut sans doute lire « de la société ») ayant été utilisé antérieurement pour son activité industrielle et commerciale doit être regardée comme n'ayant pas excédé les besoins de la liquidation dans de bonnes conditions ; que, dès lors, la société Linex cloisons n'a pas subi, dans son activité, des transformations telles qu'elle n'est plus, en réalité, la même ».

787-Des modalités sont prévues pour atténuer les conséquences du changement d'activité. L'article 221 bis du CGI prévoit la dispense d'imposition immédiate des bénéfices en sursis d'imposition, des plus-values latentes incluses dans l'actif social et des profits non encore imposés sur les stocks si deux conditions sont remplies : - aucune modification ne doit être apportées aux écritures comptables ; - l'imposition de ces bénéfices et plus-values doit demeurer possible sous le nouveau régime fiscal applicable à la société. En réalité, l'ensemble de ces dispositions vise principalement à faire échec au report des déficits. La cédoule de l'impôt sur les sociétés comprenant les résultats de la société en cause n'est pas affectée par la modification. Ou plus exactement, la

ailleurs, la cessation d'entreprise sociétaire emporte imposition du boni de liquidation. Ce boni de liquidation, défini a contrario par l'article 112-3°, s'entend de l'excédent du produit net de la liquidation sur le montant des apports réels ou assimilés.

La taxation de ce boni, dans le cas d'une modification d'activité, n'est pas cohérente avec la notion de cédule-ensemble. Elle est aussi incompréhensible que pouvait l'être la taxation comme dissolution, des cessions massives de droits sociaux, avant l'arrêt Beauvallet.

Deux cas seulement emportent imposition de ce boni : soit la mise en liquidation de la société, selon les conditions du droit des sociétés (ou des procédures collectives), soit le changement de régime fiscal de la société.

L'article 111 bis du CGI prévoit en effet que « *lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits* ».

Or, le changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés emporte également les conséquences d'une cessation d'activité de l'article 221-2. Dans ce cas également, comme en matière de changement d'activité, des mesures d'atténuation des conséquences fiscales sont prévues par le texte. En effet, celui-ci renvoie, comme en matière de changement d'activité, aux dispositions de l'article 221 bis.

L'administration fiscale dans sa documentation<sup>788</sup>, justifie l'imposition du boni de liquidation par le fait que, dans les sociétés de capitaux, les bénéfices mis en réserves ou reportés à nouveau ne sont imposables entre les mains des associés qu'au moment de leur distribution. Au contraire, dans les sociétés de personnes, l'imposition de l'associé est immédiate. Pourtant dans les deux cas, la société dispose au moins d'une « personnalité fiscale », si ce n'est d'une personnalité morale<sup>789</sup>. Il n'en reste pas moins vrai que le régime des sociétés de capitaux crée une double imposition, que des systèmes comme l'avoir-fiscal hier, ou l'abattement de 40%

---

même cédule se poursuit avec une personne morale modifiée, puisque l'activité est l'une des composantes essentielles du contrat de société (apports communs en vue d'une entreprise commune). Simplement, la détermination de la matière imposable de la cédule commande d'exclure pour la nouvelle entité un avantage fiscal, le report des déficits, acquis par l'entité ancienne. Nous pouvons donc constater la poursuite d'un ensemble fiscal affecté, d'une cédule, au-delà du caractère propre de l'entité juridique qui la sous-tend, la société, mais dont la modification importante relative au pacte social est prise en compte. Dans ces conditions, le changement d'activité n'est plus vraiment considéré comme une cessation d'entreprise au sens de la cédule. Ainsi, le changement d'activité d'une société n'emporte pas imposition du boni de liquidation, pas plus d'ailleurs que la cessation d'activité de la société en elle-même.

788-Doc. adm. 4 J-1226 n°1 novembre 1995.

789-Ainsi, une société en participation n'ayant pas la personnalité morale peut-elle relever du régime des sociétés de personnes ou de celui des sociétés de capitaux (option prévue à l'article 206 3 d).

aujourd'hui, tentent d'atténuer. Nous retrouvons ce problème de double imposition dans le cas du changement de régime fiscal.

Pour éviter que le changement de régime n'aboutisse à une exonération de l'imposition des réserves, l'article 111 bis prévoit l'imposition immédiate des bénéfices et réserves en tant que revenus distribués<sup>790</sup>. Cette conséquence peut s'avérer très lourde pour les associés, et le changement de régime fiscal ne peut être envisagé à la légère, d'autant que l'imposition est due alors que les sommes ne sont pas réellement distribuées aux associés, le contrat de société se poursuivant.

Là encore, les mesures d'atténuation prévues par l'article 221 bis emportent des conséquences au niveau du revenu distribué : en effet, l'administration dans sa doctrine<sup>791</sup>, admet de ne pas inclure dans la base taxable les plus-values latentes comprises dans l'actif social et les bénéfices en sursis d'imposition. Selon la position de l'administration, le boni de liquidation ainsi distribué est imposé lorsqu'il s'agit d'un associé personne physique avec le bénéfice de l'abattement sur les revenus distribués régulièrement, et la possibilité d'opter pour le prélèvement libératoire. Ce boni de liquidation peut constituer un revenu exceptionnel et bénéficier de la taxation selon le système du quotient (article 163 0 A du CGI). Cependant, l'imposition est limitée, lorsque l'associé a acquis ses droits au cours de la vie sociale, à la différence entre le boni et le prix d'acquisition des droits, à condition bien évidemment que ce prix d'acquisition soit supérieur au montant de l'apport remboursable en franchise d'impôt<sup>792</sup>.

Lorsqu'il est attribué à une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés, ou une entreprise imposée selon les BIC, le boni de liquidation constitue un revenu distribué imposable dans les conditions normales des BIC (application éventuelle du régime des sociétés mères-filles, etc ...). Dans ce cas, la différence entre le prix d'acquisition et le montant du boni, déduction faite de la partie correspondant au revenu mobilier (donc en pratique l'excédent du montant des apports compris dans le titre sur son prix d'acquisition) constitue un profit imposable, en application des dispositions de l'article 38 du CGI.

La situation est plus floue pour le particulier ayant acquis ses titres pour une valeur inférieure au montant des apports compris dans le nominal du titre. Peut-on en effet étendre l'imposition apparaissant en matière de BIC par le jeu de l'article 38 du CGI au particulier ? La réponse en

---

790-Article 111 bis : « Lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés cesse d'y être assujettie, ses bénéfices et réserves, capitalisés ou non, sont réputés distribués aux associés en proportion de leurs droits ».

791-Doc adm. 4 A-633.

792-Article 161 du CGI.

principe est négative, dès lors que le particulier n'est pas soumis aux dispositions de l'article 38. Il ne peut être imposé sur cette partie du profit qu'au titre des plus-values de cession de valeurs mobilières. Or, a priori, le changement de régime fiscal ne provoque pas de cession imposable au sens de l'article 150 0 A du CGI. L'administration considère que si le changement de régime fiscal ne s'accompagne pas de création d'une personne morale nouvelle, l'opération n'entraîne pas échange de titres<sup>793</sup>. Dans le cas contraire de création d'un être moral nouveau, l'administration considère que se produit une cession de titres rendant imposable la plus-value.

Nous nous retrouvons dans une problématique proche de celle prévue pour le rachat de ses titres par une société dont nous reparlerons. Notre propos est ici, d'illustrer une situation particulièrement complexe, pour tenter de l'analyser au travers du prisme de la cédule.

Ce que l'on constate, est que tant que demeure l'imposition à l'impôt sur les sociétés, et sauf modifications telles qu'elles entraînent la fin de la société en cours et la création d'une nouvelle société, cas particulièrement rares aujourd'hui à la suite des jurisprudences Beauvallet et Le Joncour, les conséquences des changements d'activité se limitent à la suppression du droit au report des déficits. Mais lorsqu'intervient un changement de régime fiscal, s'ajoute l'imposition d'un boni de liquidation, égal au montant des réserves de la société. Pourtant, les mêmes mesures d'atténuation sont appliquées par le droit fiscal, lesquelles entraînent des conséquences également sur le montant du boni taxable. Par ailleurs, les conséquences ne sont pas clairement établies au niveau du particulier dans le cas d'application de l'article 161 du CGI et de l'apparition éventuelle de plus-values sur titres en sus du boni. A notre connaissance, il n'existe pas de jurisprudence spécifique à ces situations. Comment s'y retrouver dans ces solutions ? Quel fil conducteur, quel principe juridique sous-tendent celles-ci ?

Lorsqu'il s'agit de titres inscrits à l'actif d'une entreprise soumise aux impôts professionnels, les règles d'imposition des biens affectés à l'exploitation s'appliquent<sup>794</sup>.

Nous pensons qu'une systématisation des règles en la matière par la prise en compte d'ensembles fiscaux affectés permettrait de trouver justement le fil conducteur juridique, et

---

793-Instructions 5 B-2194, 5 G-1594, Doc. adm. 5 G-4511 et 5 G-4553.

794-Mais que deviendront ces principes, lorsque rentrera en application la fin du principe de la liberté d'affectation des BIC mise en place par la réforme actuelle ? Le boni pourra-t-il bénéficier du régime mère-fille dans le cas du changement de régime fiscal d'une société filiale ne constituant pas un actif nécessaire à l'exploitation, dans la nouvelle réforme ?

permettre au citoyen contribuable de revendiquer des droits pour des situations qui ne sont jusque-là interprétées que par la doctrine de l'administration.

Si l'on considère justement les principes de la cédule tels que nous les considérons, les règles de détermination de la matière imposable pourraient prendre en compte la matière disponible pour l'imposition. C'est l'application de la règle de base de l'impôt sur le revenu de l'article 12 : imposition des bénéficiaires et revenus réalisés ou dont le contribuable dispose. Le contribuable lorsque la société change de régime fiscal, dispose-t-il du revenu constitué du boni de liquidation ? Certainement pas. En outre, le contribuable peut ne pas être actif dans le changement du régime fiscal<sup>795</sup>. Or aujourd'hui, comment concilier les dispositions contradictoires, de l'article 12 et de l'article 111 bis qui édicte une présomption de distribution en cas de changement de régime fiscal ?

La question présente un intérêt concret pour la sécurité juridique du contribuable. Nous avons rencontré la curieuse solution rendue par la Cour administrative d'appel de Douai dans l'affaire Mesi<sup>796</sup>. La Cour jugeait que la cession de parts d'une Eurl à une personne physique qui n'opte pas pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, rend le boni de liquidation imposable, en application de l'article 111 bis du CGI, mais entre les mains du cédant, qui pourtant, ne dispose d'aucune possibilité pour éviter le changement de régime fiscal.

Si l'on raisonne en termes de cédule, ensembles fiscaux affectés à la détermination de la matière imposable, nous constatons que l'impôt sur les sociétés peut être couvert par plusieurs ensembles de cette nature : celui concernant l'activité soumise à l'impôt sur les sociétés dans sa configuration actuelle, couvrant le changement d'activité mais restant toujours présent malgré le rejet des déficits reportables, celui concernant les revenus distribués, couvrant la société et l'associé. Lorsqu'intervient le changement de régime fiscal de la société, la cédule relative à cet impôt disparaît. Sont alors constatées les conséquences de la fin de la cédule : taxation des résultats en cours, et distribution. La cédule, nous l'avons vu, est indépendante de la personne juridique. Lorsqu'intervient la cession des parts de l'Eurl, c'est donc un ensemble fiscal, soumis à l'impôt sur les sociétés, qui est transmis, sans discontinuité. La cession des parts, intervenant entre les personnes associées, n'a pas en elle-même d'incidence sur la cédule. Ce n'est que le défaut d'option au régime de l'impôt sur les sociétés, non formulée par

---

795-Encore que le plus souvent le droit des sociétés impose-t-il l'unanimité pour les décisions étendant les engagements d'un associé. Mais une décision de changement de régime fiscal ressortit-elle de cette règle de l'unanimité ?

796-Caa Douai 3e ch., 5 octobre 2004, n°01-590, *Sté Multi expert services international MESI*, DF 40/2005 comm. 647, concl. Jérôme Michel.

le cessionnaire, qui permet de constater un changement de régime fiscal, et par conséquent la fin de la cédule, de l'ensemble fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés. Nous parvenons ainsi à une solution contraire à celle prise par la Cour de Douai.

Cette décision semble unique à ce jour sur ce problème. Or, la question du changement de régime fiscal lors de la cession des parts d'une Eurl risque de se poser souvent, ne serait-ce que parce que ce type de sociétés concerne plutôt en pratique des petites entreprises où les cessions de parts peuvent intervenir dans des conditions juridiques plus précaires, et où toutes les incidences fiscales n'ont pas forcément été étudiées avec soin. La remise en cause des opérations peut être brutale, et rejaillir sur un cédant qui peut n'y être « pour rien » dans l'omission d'une option à prendre par le cessionnaire.

Nous pensons que la théorie des cédules telle que nous la présentons permettrait de justifier une solution différente de celle prise par la Cour de Douai, et sans doute plus légitime, car elle fait peser les conséquences fiscales sur celui qui a la maîtrise du régime fiscal, en l'occurrence l'associé qui seul a le droit d'opter, ou de ne pas opter, pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

### ***3 - L'explication de situations faisant intervenir des sociétés de personnes***

L'arrêt Fougères<sup>797</sup> présentait une solution injustifiable en utilisant les concepts du droit privé, auxquels pendant l'arrêt faisait référence : le Conseil d'État considérait qu'intervenait une cessation d'entreprise au niveau des associés ayant cédé les titres de la société en nom collectif dans laquelle ils exploitaient un débit de tabac, alors que la société poursuivait son activité avec de nouveaux associés. La décision est importante, car elle reconnaît nécessairement l'existence de deux entreprises, l'une exploitée par la société en nom collectif, l'autre constituée par les parts de la société et inscrites dans le patrimoine professionnel des associés déterminé par l'article 151 nonies du CGI. La problématique soulevée par l'arrêt dépasse donc la simple application d'un article 202 bis aujourd'hui disparu. Elle soulève d'abord la question relative aux effets d'une cession massive de droits sociaux dans une société de personnes.

Nous avons rencontré cette question, concernant les sociétés de capitaux avec l'arrêt Beauvallet. Pour les sociétés de personnes, la jurisprudence fiscale n'avait pas eu l'occasion de

---

<sup>797</sup>CE 9e et 10e ss-s., 16 mai 2007, n°276598, *M et Mme Fougères*, *DF* 38/2007 comm. 845, concl. Laurent Vallée. Voir note Emmanuelle Deglaire sur l'arrêt, *DF* 10/2008 p.21 : *La reconnaissance de l'entreprise fiscale de l'associé professionnel*.



se prononcer sur le sujet. L'affaire Fougères permet de considérer que la cession massive des droits sociaux d'une société de personnes n'entraîne pas cessation de la société<sup>798</sup>, mais cessation de l'activité des associés.

L'arrêt soulève par ailleurs, la question du lien entre l'associé et la société de personnes : celle-ci est-elle totalement transparente au sens fiscal, ou existe-il deux entités à considérer, la société par elle-même, et par ailleurs l'actif professionnel constitué par les parts au sens de l'article 151 nonies<sup>799</sup> ? Le Conseil d'État mentionne clairement que la cession de la totalité des parts de la Snc entraîne cessation de leur entreprise. L'emploi de l'adjectif possessif « leur » est fort de signification comme le relève le commentateur de l'arrêt. Il montre en effet clairement que le Conseil d'État distingue très nettement l'entreprise personnelle de chacun des associés, constituée par le patrimoine professionnel de l'article 151 nonies, de l'entreprise exploitée par la société. Il y a donc superposition d'entreprises fiscales<sup>800</sup>. Les associés professionnels possèdent ainsi un « mini-patrimoine » professionnel, selon l'expression du professeur Cozian<sup>801</sup>. Cette constatation devrait entraîner la possibilité de bénéficier du régime des frais d'établissement, auquel l'administration s'oppose. Ce régime permettrait de déduire en une fois ou sur une période de cinq ans, les frais de constitution<sup>802</sup> et autres frais liés à la création de l'entreprise, ou même éventuellement déduire une provision pour dépréciation des

---

798-Selon le commissaire du gouvernement Laurent Vallée : « Vous n'avez jamais eu à vous prononcer, pour votre part, depuis le milieu des années 1980, sur la cession des parts d'une société de personnes ». La Cour de Cassation avait pris position, dans le même sens que son arrêt Beauvallet, et jugeait que la cession massive des parts d'une société de personnes n'entraînait pas cession de l'entreprise, Cass. com. 16 octobre 1984 *JCP E* 1985 14472, note Cyrille David. Cette décision devrait rendre caduque la doctrine de l'administration considérant toujours, malgré la jurisprudence Beauvallet, que le changement total d'associés dans une société formée intuitu personae est incompatible avec la survivance de la personne morale d'origine : « dès lors, la cession simultanée par tous les membres d'une société de personnes de la totalité de leurs droits sociaux à des tiers a pour conséquence de mettre fin à la société formée entre eux » (Doc. adm 4 A6123 n°71 au 9 mars 2001). L'application de la décision précitée Fougères devrait conduire le Conseil d'État à considérer au contraire que la cession massive des parts de la société de personnes n'entraîne aucune conséquence sur l'activité de la société, mais seulement sur celle des associés.

799-Les conclusions du commissaire du gouvernement Laurent Vallée ne nous aident pas vraiment. En effet, ce dernier se retranche derrière l'ambiguïté de l'arrêt de la cour administrative, qui ne se prononce pas sur le point de savoir si sa décision est motivée par le fait qu'elle considère que la cession massive entraîne les conséquences d'une cessation d'activité au niveau de la société, ou si elle considère que l'application de l'article 202 bis résulte d'une cessation d'activité au niveau des associés. Il énonce ainsi « Nous pensons néanmoins, que, compte-tenu de leur objet, les dispositions de l'article 202 bis du CGI trouvaient effectivement à s'appliquer en l'espèce, et que vous pourrez mettre à profit l'ambiguïté de l'arrêt entrepris pour le confirmer sans aucunement entrer en conflit avec la jurisprudence précitée, en vous limitant à faire application de ce texte ». Id.

800- « Ce qui est véritablement novateur ici, c'est que le Conseil d'État tire les conséquences de ce principe [la semi-transparence des sociétés de personnes] et pousse le raisonnement jusqu'à la reconnaissance, au niveau de l'associé professionnel, d'une entreprise fiscale autonome », note Emmanuelle Deglaire, id.

801-Maurice Cozian, précis de fiscalité des entreprises, Litec 30e édition 2006-2007 n°1445.

802-Droit d'enregistrement, honoraires, coût des formalités.

titres.

Ce sont donc deux ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable, deux cédules-ensembles, que la jurisprudence et l'administration mettent en place dans cette situation : un ensemble concernant l'activité propre de la société de personnes, un ensemble concernant l'activité professionnelle de l'associé exercée dans la société. Cette dichotomie reste cependant le gage d'une grande complexité, sans que l'on puisse vraiment mesurer si le rendement de l'impôt s'en trouve amélioré<sup>803</sup>.

## **§ 2 - L'adaptabilité de la cédule-ensemble**

Quelle est exactement la cédule ? C'est ce à quoi nous conduit la notion de cessation d'activité. Si la cédule est un ensemble fiscal affecté, elle ne finit pas forcément avec le décès du contribuable, ou l'apport en société, ou même la vente de l'entreprise : dans ce cas, en fait, l'entreprise continue. Faut-il donc définir la cédule au niveau du contribuable ou au niveau de l'entreprise ? Les solutions légales récentes en faveur de la transmission d'entreprise montrent que la cédule est liée à une matière imposable, puisque justement elle est là pour la déterminer. Mais elle n'est pas liée à une personne juridique, pas plus du reste qu'elle n'est liée à des concepts juridiques de droit privé, car telle est la volonté du législateur. Dans ces conditions, si la matière imposable est constituée de l'entreprise, la cédule peut demeurer, même si le contribuable qui la supporte disparaît, à condition bien sûr que l'entreprise se poursuive. La notion de cédule rendrait donc bien compte des solutions apparemment sans lien visant à favoriser la transmission des entreprises, comme elle permet de rendre de compte de situations aussi diverses que celles relevées dans l'extinction du bail à construction par confusion ou la cession massive de droits sociaux.

### **A - Le nombre de cédules n'est pas limité**

Dans ce cas, la cédule n'est pas unique : plusieurs impôts peuvent coexister. La cédule-ensemble n'est plus la cédule-catégorie des premiers temps. Elle est donc multiple. Nous avons pu constater que les revenus fonciers peuvent comprendre plusieurs cédules, dont celle

---

803-Un grand projet visant à réformer l'ensemble du régime des sociétés de personnes, vers une « transparence rationalisée » avait été mis en ligne par l'administration le 6 mai 2010 sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) « document consultation élargie 06-05-10. Il devait faire l'objet d'un texte de loi, mais le projet n'a pas abouti ainsi que nous le verrons plus loin.

contenant le régime du bail à construction. Dans ces conditions, plusieurs cédules peuvent apparaître en même temps. Il nous faut alors examiner cette situation.

Cette affectation à un ensemble fiscal ne concerne qu'un seul type d'opération fiscale. Elle est strictement délimitée : cette affectation concerne uniquement l'assiette, la liquidation, le recouvrement, le contentieux de l'impôt concerné. Il peut s'agir d'une catégorie de l'impôt sur le revenu, ou de tout autre type d'impôt : impôt sur la fortune, TVA, mais également contributions sociales, à mi-chemin entre impôt et cotisation sociale, ou les multiples taxes de création récente.

Nous pouvons illustrer cette règle en partant de la création des cédules professionnelles, nommées en pratique, patrimoines professionnels, que nous avons étudié.

L'affectation de biens dans un ensemble fiscal déterminant la matière imposable est indépendante au regard de la détermination d'autres impôts. Ainsi, en matière d'impôt sur la fortune, la qualification de biens professionnels donnée à un bien est indépendante de son inscription ou non dans l'ensemble fiscal, la « cédule », ouvert pour l'imposition des revenus professionnels. Nous avons eu l'occasion de citer ces règles, qui à première vue, semblaient faire partie de ces paradoxes fiscaux. L'article 885 N du CGI considère en effet comme seuls biens susceptibles d'être qualifiés de « professionnels », et donc d'ouvrir droit à l'exonération fiscale accordée à ces biens, ceux qui sont nécessaires à l'exploitation, et cela à titre principal. Ainsi les terres agricoles peuvent demeurer dans le « patrimoine privé » de l'exploitation agricole, c'est-à-dire ne pas figurer dans la « cédule » des bénéfices agricoles, mais sont susceptibles de bénéficier de l'exonération des biens professionnels<sup>804</sup>.

Lorsque nous parlons d'absence d'incidence par rapport à d'autres impôts, nous considérons l'aspect statique de la situation, c'est-à-dire celle apparaissant au moment où la position d'un bien par rapport à l'un des ensembles fiscaux est considérée. Nous verrons que le passage d'un bien entre des ensembles, situation dynamique, emporte des conséquences.

Seconde conséquence, cette affectation n'exclut pas le bien affecté à une « cédule », du patrimoine général du citoyen contribuable. Ainsi, le bien continue de constituer le gage général des créanciers tel que le définit le code civil, sauf si l'intéressé a effectué une déclaration spécifique visant à exclure ce bien du gage des créanciers professionnels ainsi que le permet maintenant le code civil.

Mais aussi, le bien en question, quelle que soit son affectation à une « cédule », se retrouve

---

804-Doc. adm. 7 S3314 1er octobre 1999 n°26.

dans l'actif net de succession au décès de l'intéressé, et participe aux opérations de dévolution successorales. A ce moment-là d'ailleurs, il est susceptible à nouveau de faire partie d'autres ensembles fiscaux pour la détermination d'un autre impôt, celui pesant sur les successions. Ainsi le même bien peut-il faire partie de la cédula de la détermination d'un revenu professionnel, de celle de la détermination de la base de l'impôt sur la fortune, avec une qualification différente de celle de bien professionnel qu'il avait dans la première catégorie, et se retrouver dans la cédula des biens considérés au moment de la succession pour l'imposition aux droits de successions.

Troisième conséquence, il peut exister plusieurs cédulas au sein d'un même patrimoine civil. Ainsi, le nombre d'entreprises qu'un même individu est en droit d'exploiter simultanément n'a de limites que dans les capacités physiques de l'individu, pas dans des limites fiscales. Un agriculteur peut ainsi tracer dans son même patrimoine des limites concernant son activité agricole, mais également une activité commerciale spécifique, disposer d'actifs immobiliers donnés en location définissant une cédula affectée aux revenus fonciers, et devra déterminer au sein de ces mêmes ensembles des cédulas relatives à la TVA, pour l'appréciation des droits à déduction de TVA puisque ceux-ci devront être exercés dans le cadre d'une activité économique déterminée et non globalement au niveau du patrimoine du citoyen contribuable. Ces mêmes cédulas pourront également prendre en compte une activité exercée de façon transnationale. Si notre agriculteur commerçant dispose ainsi d'un établissement commercial dans un état voisin pour l'écoulement de sa production agricole, viendront se greffer sur ce patrimoine encore d'autres cédulas, liées cette fois-ci à la gestion internationale des impôts, avec par exemple les conséquences liées à la qualification d'établissement stable sis dans un autre état pour la détermination des impôts directs, ainsi que la TVA. Dans le même temps, ces cédulas spécifiques seront sans incidence sur l'impôt sur la fortune, ce dernier étant de caractère mondial pour le résident français, et les règles en matière de définition et d'imposition d'établissements stables à l'étranger pouvant encore différer des règles en matière d'activité professionnelle<sup>805</sup>. Au sens fiscal, aucune limitation au nombre de cédulas n'existe.

---

805-Nous pourrions ainsi multiplier les exemples. Nous parvenons rapidement à une fiction : ce citoyen contribuable serait ainsi mal conseillé d'organiser son activité de cette façon, compte tenu des risques multipliés justement par l'unicité du patrimoine civil qui rendrait toutes ces activités solidairement responsables des dettes des unes et des autres. En outre, ce type d'organisation ne serait certainement pas propice à l'investissement, le banquier prêteur sollicité ayant certainement beaucoup de mal à se faire une idée de la rentabilité propre d'une activité et de ses risques, ces derniers étant intégrés dans un ensemble civil non sécable.

Leur nombre, leur détermination, n'est liée qu'aux contraintes de la détermination d'une matière imposable spécifique.

Quatrième conséquence, une cédule peut s'étendre sur le patrimoine de plusieurs personnes physiques. En effet, nous avons constaté dès le début de notre recherche, que l'impôt sur le revenu, en France, concerne un groupe et non un individu<sup>806</sup>.

La notion de « cédule » telle que nous la comprenons, d'ensemble fiscal destiné à l'établissement d'une imposition, dont les modalités ont été précisées par le législateur et non pas une quelconque velléité d'autonomie du droit fiscal, permet de rendre compte des conséquences juridiques en droit fiscal de l'imposition par foyer. La définition de cet ensemble affecté pour la détermination d'une imposition voulue par le législateur, à caractère temporaire puisqu'elle n'a pour durée de vie que celle de l'imposition qu'elle sous-tend, ne présente aucune incidence sur les droits civils de la personne sur ce bien. Au niveau de l'imposition de groupes de sociétés, nous constaterons que le droit positif n'a pas encore admis le raisonnement collectif, en termes de groupe. Nous en reparlerons.

Nous pouvons constater qu'aucune règle n'impose une limite au nombre de cédules. Par contre, l'intervention de la notion de cédule-ensemble offre une meilleure lisibilité pour des situations fiscales spécifiques.

## **B - Une lisibilité améliorée pour des situations spécifiques**

Au niveau des opérations de locations d'immeubles, la notion de cédule va nous aider à y voir plus clair. Cependant, la notion de cédule apporte un éclairage important dans d'autres situations, telles l'apport en sociétés d'entreprises individuelles ou la curieuse situation du propriétaire de marques commerciales.

### ***1 - Le cas des locations d'immeubles***

#### ***a ) Le cas particulier des revenus fonciers.***

Les revenus fonciers sont définis par l'article 14 du CGI comme étant constitués des revenus des propriétés bâties, et non bâties de toutes natures. Cette catégorie de revenu constituait une

---

<sup>806</sup>-En l'occurrence un couple, formé classiquement d'un homme et d'une femme, dans le cadre de l'imposition des époux mariés, ou deux individus de même sexe ou de sexes différents, dans le cadre de l'imposition des personnes liées par un PACS. Disons-le tout net, le principe de la cédule permet ainsi toute évolution, et l'évolution récente montre que tout peut être possible.

« cédula » fiscale au sens ancien du terme. Elle devient ainsi une cédula au sens que nous donnons au terme, ensemble affecté de biens pour la détermination d'une matière imposable, avec l'ensemble des règles et dispositions accompagnant cette détermination. Bien qu'ancienne, la détermination du périmètre de la cédula a présenté des difficultés dont certaines méritent d'être rappelées, dans le cadre de notre étude.

La définition des biens et droits affectés à cette « cédula » a été précisée maintes fois. La jurisprudence Giorgi, résultant d'un arrêt du Conseil d'État en date du 7 février 2007<sup>807</sup>, présente une intéressante péripétie dans la définition des recettes à retenir dans cette cédula. En effet, le Conseil d'État avait précédemment, par deux arrêts du 30 mai 1988<sup>808</sup> rendus en formation plénière, affaires Girolodi et Bidault, jugé que les subventions de l'agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH) et les indemnités d'assurance, notamment en l'espèce une indemnité versée au propriétaire d'un immeuble en couverture du risque incendie, ne devaient pas être considérées comme des recettes foncières<sup>809</sup>. Cette conception restrictive du revenu n'est pas celle du législateur fiscal, qui entend bien étendre les recettes taxables à l'ensemble des flux pouvant être liés à une catégorie d'imposition, à une cédula comme nous le disons. Dans ces conditions, la loi du 13 juillet 1991 d'orientation pour la ville<sup>810</sup>, a rajouté à la définition des recettes foncières, les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles, afin de faire échec à la jurisprudence du Conseil d'État.

Mais qu'en est-il des indemnités versées par une compagnie d'assurance au titre d'une assurance invalidité décès, souscrite facultativement par l'associé d'une SCI, et destinée à prendre en charge les échéances de l'emprunt souscrit par la société pour l'acquisition de l'immeuble ? Telle était la situation soumise à la Haute Assemblée dans l'affaire Giorgi. Précédemment, le Tribunal Administratif avait décidé la taxation des indemnités, tandis que la Cour Administrative d'Appel les excluait en totalité. Le Conseil d'État semble faire une

---

807-CE 3e et 8e ss-s., 7 février 2007, n°289162, *Giorgi*, *DF* 50/2007 comm. 1042 avec concl. Emmanuel Glaser.

808-CE plénière, 30 mai 1988, n°79359, *Girolodi*, *DF* 1989 n°1 comm. 11 ; *RJF* 1988 n°863 et CE plénière, 30 mai 1988, n°69765, *Bidault*, *DF* 1989 n°1 comm. 10 et 12 ; *RJF* 1988 n°864 chronique Monique Liébert-Champagne p.450.

809-La Haute Assemblée considérait en effet que ces recettes n'avaient pas leur source dans la propriété d'un immeuble, et n'avaient donc pas à être incluses dans le revenu brut foncier de l'immeuble. Le Conseil d'État appliquait ainsi la théorie du revenu au sens civiliste du terme, ce qui excluait les profits n'ayant pas leur source dans la propriété civile.

810-Loi 91-662 du 13 juillet 1991, article 22,III. Ce texte complète ainsi l'article 29 du code général des impôts de la phrase suivante : « *Les subventions et indemnités destinées à financer des charges déductibles sont comprises dans le revenu brut. Il n'est pas tenu compte des sommes versées par les locataires au titre des charges leur incombant* ».

application littérale de la notion de cédule, en tirant finalement toutes les conséquences de la loi de 1991. Il juge en effet que les indemnités couvrant des charges déductibles sont imposables, mais en ne considérant que la partie des indemnités versée couvrant uniquement les intérêts des échéances, à l'exclusion de la part affectée au remboursement du capital. Mais le Conseil d'État va plus loin en considérant que la totalité des primes versées au titre de ce contrat est déductible (il aurait été possible de ventiler entre intérêts et capital), même si le contrat est souscrit par l'associé et les primes réglées par ce dernier<sup>811</sup>.

Cette solution montre les difficultés de cerner la cédule. La solution retenue par la Haute Assemblée se trouve dans la logique de la « cédule » telle que nous la comprenons. La solution permet de définir le périmètre des revenus fonciers à taxer au-delà du périmètre des patrimoines civils. Elle aboutit à définir une matière imposable dans sa globalité. En agissant ainsi, elle permet à la fois d'assurer le rendement de l'impôt, en intégrant tous les flux financiers, tout en protégeant l'intérêt du contribuable, puisque ce dernier peut déduire dans le cas présent des primes d'assurances pourtant contractées en leur nom personnel et non par la société, personne juridiquement distincte.

Nous pourrions débattre de la pertinence juridique au sens civil d'une telle solution. Les arguments ne manquent pas : il appartient en effet au patrimoine de la société, au plan civil, de supporter les échéances de l'emprunt contracté par la société. Mais les associés sont responsables du passif social dans les sociétés civiles, par part virile. Ils devront donc d'une façon ou d'une autre, appauvrir leur propre patrimoine pour régler les échéances, soit par privation d'une partie du bénéfice social à partager, soit par versements dans la caisse sociale. L'intervention d'une indemnité permet aux associés de conserver intact leur part dans le bénéfice, dans le cas où survient le risque assuré, ce qui pourrait justifier l'imposition de ces indemnités au sens civil. Les arguments a contrario sont pertinents : il faut distinguer les personnes juridiques, taxer au niveau de la société mais entre les mains des associés, un revenu, déduction faite des intérêts, considérer au niveau de l'associé la nature de l'indemnité pour en conclure qu'il s'agit de capital, donc non soumis à l'impôt sur le revenu.

Les arguments peuvent être développés à loisir. On constate que l'utilisation de notions civilistes pour rendre compte du droit positif fiscal aboutit à des non sens, ou à tout le moins,

---

811-Considérant que « cette circonstance n'est pas de nature à remettre en cause la nature de recettes foncières desdites indemnités, dans la mesure où elles compensaient des charges déductibles, et non l'amortissement du capital emprunté ; qu'en contrepartie, les primes afférents à ce contrat d'assurance sont déductibles des revenus fonciers des époux, soit qu'elles aient été supportées par la SCI, soit qu'elles l'aient été directement par eux-mêmes ».

ne résolvent rien. Le Conseil d'État a su prendre la mesure de la loi incluant les indemnités couvrant les charges déductibles, dans les recettes foncières. En effet, il juge, en accord avec les conclusions du Commissaire du Gouvernement, que les primes afférentes à ce contrat sont déductibles des revenus fonciers des époux, soit qu'elles aient été supportées par la SCI, soit qu'elles l'aient été directement par eux-mêmes<sup>812</sup>.

Il faut enfin noter que la loi du 30 décembre 2005<sup>813</sup>, ayant notamment supprimé l'abattement de 20% sur les traitements et salaires et modifié le barème de l'impôt sur le revenu pour neutraliser cette suppression, a modifié corrélativement en profondeur le régime d'imposition des revenus fonciers. Ce texte a notamment supprimé l'ancienne déduction forfaitaire applicable aux revenus fonciers. En contrepartie, l'ensemble des charges engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier est déductible<sup>814</sup>. L'article 31 I 1<sup>o</sup>a bis nouveau prévoit expressément maintenant la déduction des primes d'assurances. L'administration précise dans sa documentation qu'il en va ainsi notamment des primes d'assurance souscrites en garantie d'un emprunt.

Ce texte permet ainsi aux revenus fonciers de bénéficier d'un ensemble fiscal de détermination, d'une cédula, aux contours définis avec une précision supérieure. Pourra-t-il s'étendre à la prise en compte de la totalité des charges de la catégorie, et notamment d'un amortissement ?

*1 - Les amortissements dans les revenus fonciers prendront toute leur place dans une cédula*

Une situation curieuse apparaît, dans les revenus fonciers, avec les régimes "d'amortissements" prévus par divers régimes incitatifs, Robien, Borloo, Périissol, Besson, chaque parlementaire souhaitant associer son nom à un régime de faveur fiscale. Chacun de ces régimes présente des déclinaisons variables (ancien, neuf, recentré, etc ...). Le principe est d'accorder soit une déduction forfaitaire spécifique applicable sur les revenus bruts, soit permettre la déduction annuelle d'une partie du prix d'acquisition, déduction qualifiée abusivement d'amortissement. En effet, cette déduction n'a de commun avec l'amortissement prévu en matière de revenus professionnels qu'une périodicité annuelle et un montant exprimé

---

812-Il faut remarquer à ce niveau, que le Conseil d'État parle par ailleurs, dans sa décision, du "revenu foncier des époux", alors que ce revenu est en fait déterminé au niveau de la société, mais que, par le jeu de l'article 8 du CGI, il soit imposé entre les mains des associés. Le raccourci effectué mérite d'être signalé.

813-Loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005.

814-Selon l'interprétation de l'administration fiscale dans son instruction du 23 mars 2007, BOI 5 D-2-07, le texte légal procédant par énumération.



en pourcentage du prix. Le bénéficiaire du régime de faveur est soumis à des conditions généralement de location pour des durées minimales, à des tarifs contrôlés, en faveur de catégories de populations déterminées. Ces régimes s'accompagnent donc généralement d'un engagement pris par le bénéficiaire d'une mise en location du bien pour une période déterminée<sup>815</sup>.

Rappelons que lorsqu'un bien professionnel est cédé, il est soumis à une imposition au titre de la plus-value (ou moins-value) dégagée. La notion de « revenu » fiscal intègre en effet depuis longtemps la quasi-totalité des flux financiers, et le terme « revenu » n'a plus qu'une justification historique. Pour calculer la plus-value, il est tenu compte des amortissements : en effet, ces derniers ont eu pour effet de réduire le prix d'acquisition.

Qu'en est-il en matière de revenus des particuliers ? Pour les personnes physiques, et dans le cadre de la gestion du patrimoine civil, les opérations de cession entraînent la taxation des plus-values constatées. Ce régime s'applique normalement à l'ensemble des biens, mais en pratique ne concerne essentiellement que les immeubles et les titres d'un portefeuille de valeurs mobilières. Le régime de taxation des plus-values constitue par ailleurs une cédula en lui-même<sup>816</sup>.

Lors de la vente d'immeubles ayant bénéficié dans le cadre de l'un de ces régimes de faveur, de la déduction d'un amortissement, ces derniers sont-ils intégrés dans le calcul des plus-values réalisées ainsi par les particuliers ? La question, simple en apparence, est complexe à résoudre.

Lorsque le bien est cédé pendant la période soumise à l'engagement de location, la cession entraîne la déchéance du régime de faveur et la réintégration dans le revenu foncier des amortissements déduits. Des mesures sont prévues pour limiter l'incidence de cette réintégration brutale et coûteuse. Le prix d'acquisition à retenir dans le calcul de la plus-value n'est donc pas modifié, puisque les amortissements réalisés sont annulés.

La question se pose donc en cas de cession après la durée de l'engagement, et bien évidemment, si le contribuable se trouve encore dans la période d'imposition de la plus-

---

815-De l'ordre de 9 à 15 ans selon les régimes.

816-Ce régime des plus-values immobilières a été mis en place par une loi du 19 juillet 1976 et constitue à lui seul une "cédula" fiscale. A l'origine, le calcul prenait en compte la dépréciation monétaire, puis bénéficiait d'un abattement. La dépréciation monétaire a depuis, été exclue du calcul, mais le taux des abattements a été augmenté, diminuant ainsi le temps pendant lequel la cession d'un immeuble est soumise à plus-value. Ce temps vient cependant d'être rallongé depuis l'été 2011 dans le cadre des mesures fiscales visant à rechercher dans l'urgence des recettes complémentaires pour réduire le déficit budgétaire.

value<sup>817</sup>. Or, les amortissements pratiqués sur le prix d'acquisition sont sans incidences sur le régime des plus-values<sup>818</sup>.

Ainsi, la revente d'un immeuble donné en location sous l'un de ces régimes de faveur présente donc la particularité d'une prise en compte des amortissements pratiqués pendant la période de l'engagement, généralement des 9 premières années, puis d'une neutralisation complète des amortissements pratiqués sur le seul prix d'acquisition, à l'exclusion des travaux de reconstruction, agrandissement, amélioration, entre la 10ème et 15ème année<sup>819</sup>, puisque pendant cette période, la plus-value se calcule par différence entre le prix de cession et le prix d'achat d'origine, sans tenir compte de l'amortissement.

Il s'agit là d'une position a priori illogique au regard de la théorie de la cédula. En effet, dans le cas des BIC, BNC, BA, les amortissements sont retenus dans la détermination du prix d'achat, qu'ils diminuent, puisqu'ainsi, une partie de son prix est déduit des charges. Mais en réalité, peut-on parler d'amortissement dans ces régimes dérogatoires, sans excès de langage ? Il faudrait plutôt parler de déduction spéciale calculée en pourcentage du prix d'acquisition. Car sinon, comment justifier ainsi le curieux traitement de ces amortissements dans le calcul des plus-values ?

Cette constatation amène une réflexion complémentaire. Faut-il conserver la "cédula" des plus-values immobilières pour les locaux concernés par la gestion patrimoniale des revenus fonciers ? La systématisation de la cédula des revenus fonciers permettrait d'intégrer un mode de détermination des plus-values spécifique à la cédula, comme en matière de revenus professionnels, dont il appartiendrait au législateur de fixer les modalités spécifiques (taux d'imposition, abattement pour durée de possession, prise en compte de la dépréciation monétaire, etc.). Elle permettrait dans ces conditions d'intégrer le calcul d'un amortissement de

---

817-Il faut distinguer l'amortissement pratiqué sur le prix d'acquisition et celui pratiqué sur les dépenses de reconstruction, agrandissement et amélioration. En effet, les dépenses de reconstruction et agrandissement ne sont en principe, pas déductibles des revenus fonciers, car constituant un élément de la valeur du capital source du revenu, si l'on peut encore utiliser aujourd'hui ces termes issus du droit civil et de l'ancienne théorie du revenu. Certains régimes de faveur permettent leur prise en compte au titre d'un amortissement. Quant aux dépenses d'amélioration (création d'une salle de bains, d'équipements de confort spécifiques, etc) elles sont déductibles dans le cadre des revenus fonciers au titre des travaux. Cependant, lorsque l'immeuble est soumis à l'un de ces régimes de faveur, la dépense est déduite par parties égales sur une période de 10 ans. Les amortissements pratiqués sur les dépenses de reconstruction et agrandissement interviennent lors de la vente du bien : ils viennent diminuer le montant de ces dépenses à rajouter au calcul du prix d'acquisition pour la détermination de la plus-value : Périssol, voir réponse Bussereau précitée ; BOI 5 D -4-99 §155 du 20 août 1999 pour le Besson ; instruction du 21 février 2005, BOI 5 D-3-05 pour le Robien, etc.

818-Réponse Bussereau n°1813, JOAN Q, 13 octobre 1997 p.3131, DF 1997 n°48 comm. 1224 pour le Périssol, par exemple.

819-Durée rallongée depuis l'été 2011, voir note précédente.

l'immeuble, dans tous les cas, et pas seulement pour les régimes de faveur, tout en justifiant la prise en compte des indemnités et subventions couvrant des charges déductibles<sup>820</sup>.

2 - Conséquences fiscales de l'accession des constructions en fin de bail

Nous avons constaté que le droit fiscal faisait grand cas des dispositions des articles 552 et suivants du Code Civil et qu'il dégagait des conséquences fiscales dans les cas d'accession du propriétaire d'immeuble des aménagements et constructions nouvelles édifiées par le locataire. L'accession du bailleur entraîne l'apparition d'un revenu. Les solutions fiscales sont établies<sup>821</sup>. La justification fiscale de l'imposition d'un revenu foncier supplémentaire paraît établie selon une lecture particulière des articles cités du Code Civil, dont il n'est d'ailleurs pas établie qu'elle soit partagée par les civilistes. A tel point d'ailleurs, qu'il a pu être jugé que l'avantage en cause, bien qu'il doive être pris en compte au plan fiscal, pouvait avoir une valeur nulle, ce que dément le Conseil d'État, dans l'affaire Geffroy<sup>822</sup>. Dans une affaire Aubin<sup>823</sup>, nous constatons l'obligation d'inscrire au bilan du bailleur, s'il s'agit d'une entreprise, la valeur de l'avantage relatif à l'accession, nonobstant de principe de liberté d'affectation au bilan.

L'explication par le Code Civil de ces solutions n'est pas satisfaisant. Nous pouvons constater que finalement, c'est bien la réalité d'un ensemble de détermination d'une matière imposable qui est en jeu. Les explications et motivations tirées du droit privé, peinent à trouver un fondement, mais c'est bien la réalité d'un ensemble fiscal qui est en jeu. La difficulté de

---

820-Nous avons, à l'époque de la réduction systématique du taux de la déduction forfaitaire applicable aux revenus fonciers (elle atteignait un taux de 30% à une époque, et avait été réduite à 8% dans les années 1990), interrogé par le biais d'un parlementaire, le ministre sur la possibilité d'instaurer pour les revenus fonciers, un régime du « réel », avec prise en compte des charges réellement exposées au lieu d'une déduction forfaitaire et la possibilité de déduire un amortissement. Il nous avait été répondu poliment à l'époque que cette question relevait d'une utopie, les contribuables concernés n'étant pas tenu à la production d'une comptabilité, ce qui interdisait la prise en compte de frais réels. Au moment où nous entreprenions le présent travail de recherche, la loi de finances pour 2006 (loi de finances pour 2006 n°2005-1719 du 30 décembre 2005 DF 2006 n°1 comm. 6), dont nous avons parlé, supprimait la déduction forfaitaire, à l'époque au taux de 14%, applicable sur les revenus fonciers, et élargissait la prise en compte des dépenses, notamment par la prise en compte pour leur montant réel des frais d'administration et de gestion, ainsi que les primes d'assurance.

Cette réforme avance dans le sens d'une prise en charge de la totalité des charges déductibles pour leur montant réel et non plus le calcul d'un forfait. Elle réalise ainsi une avancée vers la systématisation de la cédoule des revenus fonciers, sans aller cependant au bout de sa logique : la déduction d'un amortissement reste limitée aux cas des régimes de faveur, selon des modalités difficilement assimilables à l'amortissement pratiqué dans les cédoules des revenus professionnels.

821-Nous avons cité une importante jurisprudence : CE 9e et 8e ss-s., 3 juin 1985, n°45217 et 45218, concl. Philippe Bissara, *DF* 14/1986 comm. 712 ; CE assemblée 30 novembre 1973, n°86977, *DF* 1974 n°2 com.125, *Lebon* p.681 concl. Jacques Delmas-Marsalet ; CE 14 décembre 1977, n°2267, *DF* 1978 n°9 comm. 296 ; *RJF* 2/78 p.50 ; CE 24 juillet 1981, n°12865 et 24983, *DF* 1981 n°52 comm. 2365, concl. Jean-François Verny ; *RJF* 10/81 p.479.

822-CE 9e et 10e ss-s., 3 juillet 2002, n°197024, *Consorts Geffroy*, *RJF* 10/02 n°1109 ; concl. Jean Courtial, *BDCF* 10/02 n°123.

823-CE 8e et 3e ss-s., 5 décembre 2005, n°2635050, *Aubin*, *DF* 41/2006 comm. 652 concl. Emmanuel Glaser.

trouver un fondement cohérent tient à ce que l'on veut ignorer l'existence de cet ensemble, cette cédule, et que l'on souhaite absolument se référer à des notions de droit privé pour tenter d'expliquer ce qui n'est pas explicable avec ces notions. Le droit fiscal raisonne, dans ces cas, en considérant un bloc fiscal. La matière imposable qui s'y trouve pour être taxée, s'accroît, sans que l'on ait besoin de justifier civilement cet accroissement. Cet accroissement se trouve donc imposé, dès lors qu'il appartient à la matière imposable. Cela offre une justification, mais pose d'autres questions.

La méthodologie par cédule impose la prise en compte du temps. C'est bien la question posée dans l'affaire Aubin, où le contribuable tentait d'invoquer la prescription. D'où la notion de bilan d'ouverture d'exercice non prescrit : dans le cas présent, l'accroissement d'actif existe bien, il constitue la matière imposable.

Elle impose également la prise en compte de la symétrie de traitement. Nous en reparlerons, mais nous pouvons immédiatement constater qu'il s'agit d'une difficulté significative, posée dans l'arrêt Geffroy. Il faut bien comprendre l'enjeu : l'absence de symétrie dans la prise en compte des charges et produits risquerait d'entraîner de lourdes surtaxations, au détriment du respect dû aux droits du citoyen contribuable. Dans cette affaire, cette surtaxation pouvait intervenir par la prise en compte d'une valeur nulle pour l'avantage reçu de l'accession. Mais une autre question se pose : l'avantage constitue un profit pour le bailleur. Mais a-t-il pu constituer une charge pour le preneur ? Or, l'édification de constructions nouvelles ou d'aménagements par le preneur ne constituent pas toujours une charge déductible d'une matière imposable. La symétrie n'est pas respectée. Systématiser le traitement de la matière imposable dans le cadre d'ensembles fiscaux, dans lesquels des règles de détermination générales sont mises en place, comme le principe de la déduction générale des charges engagées pour la conservation et l'acquisition du revenu, pourrait permettre sans aucun doute, d'opposer par le contribuable ces nécessités de symétrie, et taxation d'une matière nette. Cette considération permettrait de répondre à la double préoccupation contradictoire du rendement de l'impôt, et de la sécurité juridique du citoyen. La présente problématique illustre que l'utilisation de cette notion d'ensembles fiscaux, de cédules, permet de répondre à ce double objectif en apparence contradictoire. Il en est de même du bail à construction, système mis en place par le législateur justement dans le cadre de ces questions d'accession du bailleur.

3 - Les apports de la notion de cédule-ensemble dans l'explication des conséquences fiscales tirées de la fin du bail à construction par confusion du bailleur et du preneur

Nous nous sommes heurtés avec force contre les tentatives d'explications juridiques des conséquences fiscales de la fin d'un bail à construction par confusion des personnes du bailleur et du preneur. Justement, de nombreux auteurs ont tenté d'invoquer les notions civilistes de confusion pour expliquer, ou combattre, les solutions de la jurisprudence. Celle-ci considère que la confusion des personnes du bailleur et du preneur, quelles qu'en soient les causes, entraîne la fin du bail à construction et rendent imposable l'avantage résultant de la réintégration de la propriété des constructions ou aménagements réalisés, avec la propriété du terrain. Nous avons rencontré notamment les décisions *Coussement*<sup>824</sup>, *Martin*<sup>825</sup>, *Fourcade*<sup>826</sup>, *Sogefib*<sup>827</sup>, accompagnés d'articles de doctrines passionnés, combattant les solutions dégagées par la jurisprudence fiscale. Il faut reconnaître que les justifications tirées de l'analyse du droit civil n'emportent pas la conviction, et de loin.

Une première observation doit cependant être faite. La doctrine civiliste de la confusion montre que celle-ci reste hésitante. Par ailleurs, il faut rappeler que l'interprétation civiliste de l'article 1300, définissant la confusion, interdit que la confusion porte préjudice ou avantage les tiers<sup>828</sup>. Or, il faut considérer que l'administration fiscale est un tiers aux parties, ce qui justifierait que la confusion du bailleur et du preneur ne lui soit pas opposable.

En second lieu, il convient d'observer que le Conseil d'État, même s'il écarte la notion juridique de confusion, se croit obligé d'invoquer à nouveau, un concept civiliste, en invoquant une résiliation amiable du bail à la justification de l'imposition de l'avantage résultant de l'accession. Est-il cependant nécessaire d'invoquer une « résiliation amiable tacite » du bail, ce qui manifestement est artificiel et contraire à la volonté exprimées des parties, pour justifier la taxation ? Nous ne le pensons pas, et la théorie des cédules vient ici encore donner des précisions claires, et surtout permettre pour le contribuable d'anticiper la solution à donner à une situation non encore traitée par la jurisprudence. Rappelons en effet que les décisions sur le sujet sont intervenues dans les années 2005 à 2008 alors que la question se pose depuis 1964. Pendant près de quarante années, un régime fiscal s'est poursuivi sans que l'on sache vraiment les subtilités de son fonctionnement et donc les risques

---

824-TA Dijon 2e ch., 11 juin 2002, n°01-2415, *Coussement*, *RJF* 1/03 n°46.

825-CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°287967, *Mme Juliette Martin* et n°287961 10e et 9e ss-s.-s. *Mme Marie-Thérèse Martin*, *RJF* 7/08 n°819 ; *DF* 23/2008 n°360 note Jean-Pierre Maublanc.

826-CE 3e et 8e ss-s., 5 décembre 2005, n° 256916, *Fourcade*, *DF* 23-2006 n° 423, concl. Emmanuel Glaser.

827-CE 3e et 8e ss-s.-s., 7 février 2007, n°288067, *Sogefib*, *RJF* 4/2007 n°441.

828-Notes 581 notamment.

qu'il engageait.

L'analyse en termes d'ensembles fiscaux semble pouvoir apporter une réponse.

Le bail à construction, comme tout bail, produit des loyers, taxables dans la cédula des revenus fonciers, ou comme revenus professionnels si le bail se trouve dans une entreprise. En outre, le bail à construction constitue un régime fiscal spécifique dérogeant d'imposition des revenus fonciers, en accordant une réduction sur le prix du loyer constitué par la remise des constructions, en fonction de la durée du bail. Nous pouvons donc définir un ensemble fiscal de détermination d'une matière imposable, dotée de règles spécifiques : l'ensemble affecté à la détermination de la matière imposable dans le régime fiscal spécial du bail à construction.

La confusion réalisée par la cession du terrain par le bailleur au preneur entraîne l'arrêt du déroulement du bail à construction, les parties ne pouvant plus exiger l'application réciproque du contrat, paiement du loyer pour le bailleur, délivrance pour le preneur. C'est la seule conséquence à tirer, au plan fiscal, de la confusion réalisée : la confusion met fin à l'ensemble fiscal spécial, puisque le régime cesse de fonctionner. Il n'y a plus de bail à construction, quel que soit le sens à attribuer à la notion civiliste de confusion, sens qu'au demeurant le droit civil semble ne pas avoir fixé de façon claire et définitive. Dans ces conditions, il convient d'appliquer les règles de fonctionnement que nous dégageront concernant les cédulas. Notamment, la fin ou la sortie d'une cédula entraîne la taxation des opérations en cours et en sursis. Dans ces conditions, l'arrêt du bail à construction interrompt l'application d'un régime de faveur, entraînant la remise en cause de ce régime.

Ces règles résultent directement de la conception de la détermination de la matière imposable au moyen de blocs, d'ensemble de biens constitutifs de la matière imposable, assortis de règles spécifiques de traitement de cette matière imposable.

Dans ces conditions, la sortie de la cédula spéciale des revenus fonciers soumis au régime spécifique du bail à construction, pour le bailleur ou le preneur, entraîne la taxation des revenus fonciers différés par le jeu du bail à construction, et consistant en la valeur des constructions remises, qui constitue le prix du loyer. Car il a toujours été clairement admis et contracté que le bail à construction n'est pas un loyer gratuit, mais un loyer payé en nature, en tout ou partie, par la remise de constructions, que le preneur s'est engagé, dans l'acte de bail, à édifier. La fiscalité ne fait qu'en tirer les conséquences, en taxant un revenu locatif.

La solution est d'ailleurs identique à l'accession réalisée en matière de bail ordinaire dans

lequel les parties auraient conventionnellement retardé l'accession de constructions ou aménagements à édifier par le preneur, à la fin du bail ou de ses renouvellements.

Il n'y a donc pas à chercher la cause juridique spécifique provoquant la sortie de la cédule fiscale dans laquelle sont imposés les revenus tirés d'une situation juridique déterminée, mais simplement constater que les effets donnés à une situation juridique par le droit privé emportent des conséquences fiscales au niveau d'un ensemble de détermination d'une matière imposable.

Par contre, faut-il continuer d'appliquer les règles du bail à construction dans le cas de la fin de la cédule spéciale du bail à construction ?

Si l'on répond par l'affirmative, le loyer à taxer devrait bénéficier des abattements prévus par l'article 33 ter précité au-delà de 18 ans, et l'imposition pouvoir être étalée sur 15 ans en application de ce même texte. Dans les affaires citées, ces points n'ont pas été soulevés. Il faut dire qu'aucune affaire ne concernait des biens loués depuis plus de 18 ans.

La solution ne va pas de soi, car l'arrêt du bail à construction avant son terme emporte rupture du respect des conditions d'application d'un régime de faveur, rupture de la spécificité du régime fiscal, emportant ici un déroulement temporel long d'une opération d'investissement. Dans ces conditions, la rupture de l'engagement devrait logiquement aboutir à la remise en cause des avantages fiscaux. Or il est clair que la taxation au prix de revient, l'abattement de 8% par année au-delà de 18 ans et l'étalement de la taxation constituent des avantages liés au régime fiscal de faveur du bail à construction.

La Haute juridiction a fait bénéficier les intéressés de la taxation au prix de revient, et ceci à plusieurs reprises<sup>829</sup>, renonçant ainsi à remettre en cause les avantages du régime fiscal de faveur. Elle a même expressément appliqué, contrairement à la position de l'administration fiscale, le prix de revient au lieu du montant de l'avantage résultant du retour des constructions dans l'arrêt du 11 avril 2008 Martin<sup>830</sup>. On ne peut être plus clair. La Haute juridiction renonce à remettre en cause l'avantage fiscal résultant de l'évaluation du loyer au prix de

---

829-Arrêts du 5 décembre 2005, *Fourcade*, 7 février 2007 *Sogefib* précités.

830-« *Considérant, en troisième lieu, que la circonstance que la vente du terrain au preneur est intervenue au cours des dix-huit premières années du bail n'autorisait pas l'administration à calculer le complément de loyer revenant aux bailleurs en fonction de la valeur vénale des constructions réalisées par le preneur au motif que le bail à construction, ne remplissant plus la durée minimale prévue à l'article L 251-1 du Code de la construction et de l'habitation, devrait être requalifié en bail de droit commun ; que le complément de loyer perçu par les bailleurs doit être calculé d'après le prix de revient des constructions qui leur sont revenues à la fin du bail* ». CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°287967, *Mme Juliette Martin* et n°287961 10e et 9e ss-s.-s. *Mme Marie-Thérèse Martin*, *RJF* 7/08 n°819 ; *DF* 23/2008 n°360 note Jean-Pierre Maublanc. précité.

revient, prévu dans les dispositions spécifiques au bail à construction. Or, dans le cas de l'accession ordinaire, c'est bien la valeur de l'avantage apprécié au montant de la valeur vénale des constructions reçues, qui doit être retenu<sup>831</sup>. Il est donc possible de considérer que la Haute juridiction maintiendra les avantages fiscaux du bail à construction portant sur l'abattement au-delà de 18 ans et l'étalement de l'imposition, même s'il faut répéter que le non-respect des conditions d'un régime de faveur entraîne normalement la déchéance des avantages fiscaux.

De même se pose la question du mode d'imposition des plus-values réalisées.

En retenant la théorie civiliste<sup>832</sup>, le droit à l'accession des constructions existe en même temps que le droit de propriété. Dans ce cas, la date d'acquisition des constructions à retenir pour le calcul de l'abattement pour durée de détention serait la date d'acquisition du terrain.

L'application de la règle des cédulas aboutit à fixer la date d'acquisition des constructions lors de l'événement mettant fin au bail à construction. C'est en effet à ce moment que la valeur des constructions entre dans le « patrimoine fiscal » du vendeur, pour leur valeur comptable chez le preneur comme l'a jugé le Conseil d'état. Nous dirions alors, entre dans la cédula de détermination de la plus-value.

Il est donc tout à fait possible dans ces circonstances, ce qui n'est pas inhabituel, de dissocier dans le calcul de la plus-value, la partie afférente au terrain, laquelle pourrait bénéficier de l'abattement pour durée de détention, de celle afférente aux constructions, qui par hypothèse venant d'être acquise ne peut en bénéficier. Mais dans ce cas, et toujours en application de la jurisprudence de la Haute juridiction, la plus-value est nulle par hypothèse, le prix de cession par le bailleur étant égal à la valeur reçue et taxée, elle-même égale au prix de revient des constructions chez le preneur, ce qui remarquons-le, annule toute conséquence fiscale chez le preneur, qui sans cela pourrait voir apparaître des plus ou moins values.

Par contre, les solutions aboutissant à imposer l'avantage pour une valeur supérieure à celle prévue par les textes fiscaux paraît inadmissible, au regard de la notion de cédula. Nous avons pu constater, dans les décisions *Casino Guichard-Perrachon*<sup>833</sup>, *Chrisola*<sup>834</sup>, que par le jeu des règles comptables, l'avantage résultant du retour des constructions en fin de bail à

---

831-Arrêt *Geffroy* 3 juillet 2002 précité.

832-Chronique Sandrine Quilici, *Bail à construction : imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur*, BF n°3/04 2004 p. 169.

833-Caa Lyon 5e ch., 15 avril 2010, n°08LY02891, *SA Casino Guichard-Perrachon*, Note Pierre Hermet, *DF* 2010 n°24 comm. 370.

834-Caa Nantes 1ère ch., 13 février 2006, n°03-01854, *SA Chrisola*, *DF* 9/2007 comm. 227 note Pierre Masquart.



construction devait être comptabilisé à la valeur vénale. Or, seule l'avantage évalué au prix de revient bénéficie des dispositions fiscales de faveur. Cet écart a fait l'objet dans les deux décisions, rendues il est vrai par des Cours d'appel, d'une taxation, pour le seul motif de son inscription comptable, une Cour qualifiant même l'écriture de délibéré irrégulière. Or, le bail à construction s'est déroulé normalement. Les règles de la cédule doivent donc s'appliquer. Qu'importe alors si le traitement comptable diffère du traitement fiscal. Ce n'est pas la seule fois où les règles fiscales s'écarteraient des règles comptables, et des mesures d'ajustement et de corrections existent abondamment. Il serait donc tout à fait possible d'étendre de telles mesures à la situation de la fin du bail à construction, afin que l'avantage fiscal ne puisse être remis en cause alors que le régime s'est trouvé régulièrement appliqué.

La méthodologie de la cédule-ensemble est à double sens. Elle contribue, à l'avantage du fisc, au rendement de l'impôt. Mais elle offre au contribuable des moyens de s'opposer à des prélèvements qui ne sont pas fondés.

Nous avons bien conscience que ces quelques observations sont très loin d'avoir épuisé le sujet du bail à construction, qui pourrait à lui seul constituer un sujet de recherche. Ce que nous voulions mettre en avant, à l'observation de ces quelques cas particuliers, porte sur l'intérêt de la notion de cédule.

Traiter le bail à construction comme pouvant être intégré dans un ensemble fiscal spécifique dédié à la détermination d'une matière imposable permet d'éclaircir, nous semble-t-il, les solutions prises en droit positif, tout en nous affranchissant de la nécessité d'essayer de « faire coller » un raisonnement fiscal sur la base de notions de droit privé qui ne sont pas faites pour cela, au risque d'aboutir à des contresens au niveau du droit civil. Or, c'est le législateur lui-même, qui impose l'application de règles spécifiques, lorsqu'il désigne précisément la matière imposable à frapper, ou lorsque, comme en l'espèce, il édicte un régime fiscal dérogatoire dans un but qu'il lui appartient de fixer. Au-delà du but voulu par le législateur, le droit fiscal reste seul à devoir mettre en place les solutions pour parvenir au résultat qu'il lui est fixé. Considérer qu'il doit alors constituer une abstraction de biens et de règles spécifiques pour parvenir à ce résultat n'est pas à notre sens, « hors la loi », constitutif « d'autonomie », mais bien l'application stricte des règles posées par le législateur tout en répondant aux objectifs, contradictoires mais nécessaires, du rendement de l'impôt et du respect des droits du citoyen contribuable. En ce sens, le droit fiscal, rentrant dans les principes généraux du droit, perd son autonomie.

*b ) Une justification de principe du loyer à soi-même*

Nous avons abordé précédemment la problématique de l'immeuble affecté à l'activité professionnelle, mais nous avons laissé volontairement de côté un aspect dont l'étude nous paraît éclairer la notion de « cédula » et les conséquences et difficultés de la définition de son périmètre, celui de la mise en place d'un loyer. Nous avons pu constater que l'immeuble utilisé pour l'activité professionnelle pouvait être placé, au choix du contribuable, dans la cédula de ses revenus professionnels, en matière de bénéfices commerciaux par la règle de l'affectation au bilan, dans celle des revenus non professionnels par la règle de l'inscription au registre des immobilisations, la catégorie des bénéfices agricoles ne disposant quant à elle d'aucun choix.

Lorsque l'immeuble est placé hors de la « cédula », ou pour reprendre l'expression traditionnelle, mais erronée, « conservé dans son patrimoine privé », l'intéressé peut-il déduire un loyer des charges de son activité professionnelle, loyer qui sera bien évidemment taxé au titre des revenus fonciers dans son revenu global ? Cette question pourrait paraître surréaliste : comment donc un individu pourrait se faire un bail à lui-même ? Le bail est au sens civil, un contrat synallagmatique<sup>835</sup>, ce qui suppose l'échange de consentement entre deux personnes juridiquement distinctes. Il n'est donc pas possible civilement d'établir un contrat de bail entre une personne physique représentant dans un premier temps un patrimoine personnel, et dans un second temps un patrimoine professionnel. Comment dans l'acte, décrire les parties qui interviennent ? Or, le droit fiscal admet cette possibilité. Le caractère ahurissant de cette solution peut-il trouver une justification dans la théorie des cédulas que nous proposons ?

Pourtant, la solution existe en matière de BIC depuis longtemps, au moins depuis un arrêt de 1955<sup>836</sup>. Cette jurisprudence a été réaffirmée par un arrêt du Conseil d'État dans un arrêt Meissonnier du 8 juillet 1998<sup>837</sup> que nous avons déjà rencontré. La Haute Juridiction y jugeait en outre, que la seule circonstance que le contribuable se soit abstenu de déclarer comme revenus fonciers le loyer de l'immeuble déduit en charges par l'entreprise a seulement pour effet de permettre à l'administration, le cas échéant, de « rehausser au titre de cette catégorie

---

835-Articles 1708 et suivants du Code Civil, le code définissant le « loyer » comme constituant strictement le louage du travail ou du service (1711 §4). Nous utilisons donc le terme loyer dans un sens commun, et non juridique.

836-CE 13 juillet 1955, n°17908 *Lebon* p.434.

837-CE 8 juillet 1998, n°164657, *Meissonnier*, *RJF* 8-9/98 n°903, concl. Gilles Bachelier, *BDCF* 4/98 n°67, précité.

de revenus les bases d'imposition » de ce contribuable.

Il se crée ainsi ce que d'aucuns ont appelé le « bail fiscal », termes qui constituent un abus de langage, et provoque l'apparition d'une hérésie, le bail à soi-même<sup>838</sup>. Mais justement, ne s'agit-il pas encore de confusions nées de l'emploi à contresens de termes juridiques du code civil ? Effectivement, si l'on raisonne en termes de « patrimoines », nous parvenons vite à une absurdité. Or, la question posée comme nous le disons, est, pour le droit fiscal, de déterminer la matière imposable soumise à l'imposition prévue par le législateur, et mettre en place pour cette matière imposable les dispositions permettant de parvenir à l'établissement de l'imposition voulue par ce législateur.

Dans ces conditions, deux ensembles de matière imposable se trouvent concernés. Le premier ensemble concerne les revenus de l'activité professionnelle. Le second concerne les revenus tirés de l'exploitation d'un patrimoine immobilier<sup>839</sup>.

Il n'est donc pas inconvenant sur le plan fiscal, de dresser le contour de deux ensembles distincts. Le premier ensemble concerne la matière imposable relative aux revenus professionnels tirés d'une activité donnée. A ce titre, il convient de préciser qu'il devrait être défini autant d'ensembles qu'il existerait d'activités professionnelles exercées par l'individu (ce nombre se trouvant limité simplement par les facultés physiques). Le second concerne l'exploitation d'un ensemble immobilier. Il doit donc être défini un ensemble propre à ces immeubles.

---

838-Comme le confirme Pierre Fernoux dans sa chronique. Ce dernier confirme également, indirectement, ce que nous disons quant à l'interaction constatée entre le droit fiscal et la comptabilité, coopération – collaboration ? - nécessaire pour l'établissement d'un impôt s'approchant le plus possible du détail de la matière imposable : « *faire la distinction entre ces deux parties d'un même patrimoine privé nécessite, à la vérité, de faire appel au comptable* ». Plus loin : « *On est ici dans un domaine de la fiscalité où le droit fiscal prend appui sur le droit comptable, et où l'on ne déplore pas de distorsions entre le droit fiscal et le droit comptable* ». Mais ceci ne diminue en rien la difficulté à envisager une relation financière entre les deux parties de ce même patrimoine : cela tient « *en premier lieu, au fait que les principes de droit fiscal heurtent de plein fouet les concepts de droit civil. (...) organiser un bail entre l'entreprise individuelle et le chef d'entreprise relève purement et simplement de l'hérésie* ». Pierre Fernoux, *Entreprise individuelle : stratégie de location de l'immobilier*, étude BF 3/01 p.117 précitée.

839-Nous nous surprenons à utiliser une fois encore le mot « patrimoine », cette fois dans un sens étranger au droit fiscal, mais utilisé couramment en droit civil, pour définir en fait un sous-ensemble du patrimoine de l'individu, celui constitué de ses immeubles de rapports, comme l'on parlera de son « portefeuille titres » par exemple. Décidément, le mot patrimoine est polysémique : Hiez David, *Etude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, thèse, LGDJ 2003 précitée. L'étude commence ainsi : « *La notion de patrimoine est un de ces termes juridiques dont le Doyen Cornu dirait qu'ils se caractérisent par une polysémie externe. En effet, ce vocable fait partie à la fois du vocabulaire juridique et de la langue française courante. Cette situation n'a en soi rien d'original ; elle peut toutefois surprendre, compte tenu de la proximité pratique des deux acceptions. Cette polysémie externe se double par ailleurs d'une polysémie interne. Très rapidement après son introduction dans le champ juridique par Aubry et Rau, la signification du patrimoine a été discutée et a donné lieu à la construction de la théorie du patrimoine d'affectation.* ».

Dans ces conditions, et sur le plan de la théorie des ensembles fiscaux que nous nommons cédules, il n'existe donc aucun obstacle, et nous dirions même qu'il devient logique, à séparer les biens affectés à un revenu professionnel de ceux affectés au revenu des immeubles, soit en traduisant en termes fiscaux, les biens affectés aux revenus professionnels BIC, BNC ou BA, et ceux affectés aux revenus fonciers. L'interaction fiscale entre les deux catégories devient alors une conséquence logique du raisonnement tenu. Les revenus de l'activité professionnelle doivent être déterminés sous déduction des frais engagés pour l'acquisition et la conservation de ce revenu. Il en va de même des revenus de l'activité de gestion d'immeubles. Parmi les charges de l'entreprise fiscale se trouvent les charges liées à la mise à disposition des biens immeubles nécessaires à l'entreprise. Cette charge se traduit fiscalement par les loyers payés et charges locatives. A partir du moment où, comme l'exige d'ailleurs la jurisprudence dans l'arrêt Meissonnier précité, des loyers sont fixés à un montant correspondant à une valeur locative normale, qu'ils sont comptabilisés, et payés, rien ne peut mettre obstacle à leur déduction. Certes, nous retrouvons la même difficulté pour justifier du paiement, dès lors qu'il est difficile de se faire un règlement à soi-même. A ce niveau encore, la comptabilité vient au secours du droit fiscal : les écritures en ce sens doivent être régulièrement passées. Le loyer déduit doit résulter d'ailleurs de versements réguliers, et non d'une régularisation brutale à la clôture de l'exercice par exemple. Sur un plan fiscal et comptable, et en pratique, il est conseillé d'utiliser deux comptes bancaires différents pour matérialiser les deux ensembles, mais cette disposition pratique ne peut constituer une règle juridique. Si la solution paraît ainsi logique, pourquoi donc n'a-t-elle pas été appliquée antérieurement ?

Le principal obstacle est l'opposition manifestée par l'administration fiscale à ce type d'opération. L'administration fiscale considère en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux, que la mise à disposition d'un immeuble affecté à l'activité professionnelle constitue un apport en jouissance<sup>840</sup> dont la contrepartie est une augmentation du bénéfice commercial revenant à l'exploitant<sup>841</sup>. Force est donc de constater une discordance des

---

840-Cette notion est tirée de l'article 1843-3 du Code civil prévoyant l'apport en jouissance d'un bien à une société, ce qui notamment distingue l'apport en jouissance du bail commercial. Elle est également utilisée en droit de la famille pour définir la mise à disposition d'un bien au profit de la « société conjugale » par l'un des conjoints ou par les enfants mineurs, voir par exemple JCP civil code articles 371 à 387 fascicule 50 « autorité parentale ».

841-Sa position s'exprime ainsi : « *Le revenu des immeubles appartenant à l'exploitant et que celui-ci affecte à l'exploitation sans les inscrire au bilan se trouve normalement compris dans le bénéfice commercial. Ce bénéfice n'a donc aucune réfaction à subir de ce chef. Il n'y a pas lieu notamment d'en déduire un loyer fictif représentant la rémunération, par l'entreprise, de la mise à sa disposition d'un bien faisant partie du*

positions de l'administration et de la jurisprudence sur ce point, en matière de bénéficiaires industriels et commerciaux. La doctrine de l'administration n'est pas expressément rapportée en matière de revenus commerciaux (mais elle est modifiée en matière de BNC).

Il convient de relever à ce titre, que la position de l'administration n'est pas plus fondée au sens du droit privé que celle consistant à établir un « loyer fictif » : en effet, quel est donc dans ces conditions le fondement de la déduction des charges de l'entreprise des charges afférentes aux immeubles ? Il n'en existe pas, sauf à considérer justement qu'il s'agit d'immeubles « affectés » à l'exploitation sans y être intégrés par une inscription à l'actif. Or, si l'exploitant décide de conserver le bien dans son « patrimoine privé », pourquoi dans ces conditions autoriser la déduction des charges de l'immeuble, alors que justement l'exploitant décide de ne pas y affecter l'immeuble ? Nous constatons donc que le raisonnement poussé dans sa logique aboutit à des contresens. Il n'existe donc pas de « logique » au niveau du droit privé à privilégier l'une ou l'autre hypothèse.

Cette contradiction trouve une illustration récente et encore plus décisive en matière de bénéficiaires non commerciaux.

Pour cette catégorie de revenu, il n'existait pas de jurisprudence relative à la possibilité de déduire un loyer « fictif ». Au contraire, existe une disposition du code général des impôts contenue sous l'article 93 1 1<sup>o</sup>, laquelle dispose expressément : « *Les dépenses déductibles comprennent notamment : 1<sup>o</sup> Le loyer des locaux professionnels. Lorsque le contribuable est propriétaire de locaux affectés à l'exercice de sa profession, aucune déduction n'est apportée, de ce chef, au bénéfice imposable* ». Ce texte paraissait dresser un obstacle dirimant à la déduction d'un loyer fictif.

Pourtant, le Conseil d'État dans l'arrêt Prince<sup>842</sup> dont nous avons déjà parlé, avait ouvert une brèche dans cet obstacle en jugeant fondée la requalification en revenus fonciers des loyers perçus par le contribuable, profession libérale, en tant que propriétaire bailleur. Il faut reconnaître que la solution pouvait ne pas apparaître clairement comme une reconnaissance de la possibilité de se louer « à soi-même » comme l'arrêt Meissonnier rendu en matière de BIC : il était en effet interposé une société civile de moyens, preneuse du bail, à laquelle l'intéressé

---

*patrimoine privé de l'exploitant. Dans une telle situation, l'intéressé est autorisé à comprendre parmi ses dépenses d'exploitation déductibles uniquement les charges locatives afférentes à ces immeubles, notamment les frais d'entretien et de réparation, à l'exclusion des charges de la propriété telles que les frais d'acquisition, les taxes foncières, les grosses réparations et l'amortissement.* » ; Documentation administrative 4 C421 n<sup>o</sup>9 à jour au 30 octobre 1997 et toujours en vigueur à la date des présentes.

842-CE 9e et 10e ss-s., 6 avril 2001, n<sup>o</sup>208672, Prince, R/JF 7/01 n<sup>o</sup>939 précité.

participait, les loyers déduits des revenus professionnels se trouvant intégrés dans les charges partagées de la société civile de moyens.

La confirmation de cette solution viendra dans l'arrêt Roche du 11 avril 2008<sup>843</sup>, déjà mentionné. Dans cette décision la Haute Juridiction juge que si les dispositions de l'article 93 1 1° font obstacle à la déduction des charges de l'activité « non commerciale » d'une somme représentative d'un loyer à raison de l'utilisation des locaux affectés à l'activité professionnelle, elles ne s'opposent pas à la déduction de « dépenses d'occupation effectuées à raison de l'utilisation des locaux », selon la formule du Conseil d'État, ce qui correspond à des loyers.

Pour parvenir à cette décision, il a fallu au Conseil d'État interpréter les dispositions de l'article 93-1 1°. Les conclusions du commissaire du gouvernement Célia Vérot<sup>844</sup> apportent l'éclairage nécessaire. Il faut, comme la plupart du temps, remonter aux origines du texte pour en comprendre la portée. Cette exégèse est intéressante dans la plupart des cas, car elle montre souvent que les solutions évidentes en droit fiscal, qui peuvent apparaître comme des dogmes, mais qui sont contraires à une conception rationnelle des ensembles de détermination de la matière imposable, sont fondées sur des circonstances particulières à un moment, et ne relèvent pas en réalité d'un principe supérieur. Ainsi, le commissaire du gouvernement rappelle que « l'article 93 1 1° est issu de dispositions anciennes, adoptées dans un contexte apparemment très différent de celui d'aujourd'hui. L'article 93 1 1° a pour origine des dispositions datant de 1948 dont l'objet était de revenir sur un texte antérieur datant de 1934. La règle antérieure admettait expressément, pour les locaux professionnels, la déduction des loyers versés ou du « revenu net d'après lequel ils sont soumis à l'impôt foncier s'ils appartiennent au contribuable » (CGI article 79 1° annexé du D. 20 juillet 1934). Mais en 1948, le revenu des locaux servant à l'exercice de la profession n'a plus été soumis à impôt, et il a été décidé que ces revenus ne seraient désormais plus non plus admis en déduction de la base d'imposition (travaux préparatoires du budget général de l'exercice 1949 et article 29 du décret du 9 décembre 1948) »

Un commentateur de l'arrêt, Thierry Schmitt<sup>845</sup>, rappelle également l'origine historique de la

843-CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°287808, Roche précité, DF 22/2008 comm. 351.

844-concl. Vérot Célia, publiées sous l'arrêt Roche précité, DF 22/2008 comm. 351.

845-Commentaire Thierry Schmitt sous l'arrêt Roche précité, DF 22/2008 comm. 351 et JCP Fiscal Impôts directs Traité, fascicule 502-25, BNC charges déductibles, où l'auteur annonce sans ambages : « Attention : l'interprétation adoptée par l'administration et la Cour de Paris nous paraît tout à fait critiquable au regard notamment de l'origine historique de l'article 93 1 1° qui date de la réforme fiscale initiée par le décret du 9

disposition de l'article 93 1 1°. Il note que jusqu'à la réforme du 9 décembre 1948, les revenus immobiliers étaient soumis à l'ancienne contribution foncière, assise sur le revenu cadastral de l'immeuble, qui était à l'époque un impôt d'État et servait de substitut d'impôt cédulaire. Mais lorsque l'immeuble était compris dans l'actif d'une entreprise, ces revenus immobiliers étaient aussi un élément de l'assiette de l'impôt cédulaire qui frappait les BIC, les BA, ou les BNC du contribuable. Il existait donc une double imposition. Pour l'éviter, l'article 7 1° (devenu 8 1°) de l'ancien code général des impôts directs, concernant les BIC, étendu aux BNC par un article 79 1°, autorisait les entreprises à déduire le revenu net des immeubles du revenu professionnel.

Ce rappel historique est des plus intéressants : il montre que la solution Roche qui apparaît comme une nouveauté, existait en 1934. Certes, à cette époque, le système était différent puisqu'il consistait à déduire un revenu forfaitaire de type cadastral. Il n'empêche que le système de déduction d'un loyer était posé. Simplement, nous constatons, ce que nous avons déjà souligné, l'augmentation de la précision dans la détermination de la matière taxable, destinée à améliorer le rendement de l'impôt, et permise par le développement des techniques comptables. Devant ce mouvement, il est indispensable de développer parallèlement la protection des droits du citoyen contribuable. Le principe de l'ensemble affecté paraît y répondre. Il permet de rendre compte ici de l'évolution du droit positif : si la matière imposable d'une activité professionnelle est déterminable avec davantage de précision, il devient acceptable d'admettre la déduction d'un loyer, lui-même déterminé avec précision, dès lors qu'en outre il se trouve imposable dans un autre ensemble, celui des revenus fonciers.

En ce qui concerne les revenus non commerciaux, les BNC, il faut souligner que l'administration a pris acte de cette jurisprudence et l'intègre expressément dans sa doctrine<sup>846</sup>. Pour les revenus agricoles, la question ne se pose pas<sup>847</sup>. En effet, l'article 38 sexdecies D-I de l'annexe III du code général des impôts dispose que les immeubles d'exploitation, bâtis ou non (sous la réserve de l'option pour les terres agricoles), appartenant à l'exploitant et utilisés pour les besoins de l'exploitation sont obligatoirement inscrits à l'actif de l'entreprise agricole. Cette solution interdit donc, pour l'instant, la déduction d'un loyer pour l'immeuble conservé dans le

---

*décembre 1948* ».

846-BOI 5 G-4-08 du 24 décembre 2008.

847-Du moins, nous le disions, jusqu'à l'intervention de l'arrêt CE 8e et 3e ss-s du 26 septembre 2011, n°340246, *Blestel*, *DF* 40/2011 act.292, où l'a Haute juridiction admet qu'un exploitant agricole qui conserve les terres dont il est propriétaire dans son patrimoine privé est en droit de comprendre dans les charges de son exploitation des sommes correspondant au loyer normal de ces terres. La notion de cédule semble faire des progrès en droit positif.

« patrimoine privé », ou plutôt conservé hors cédula.

Nous pouvons nous interroger sur l'intérêt du versement d'un loyer pour l'immeuble resté hors de la cédula fiscale des revenus professionnels. En effet, ce loyer va se trouver taxé dans la catégorie des revenus fonciers. Il ne bénéficiera plus de la possibilité de déduire un amortissement. La question de la mise à la charge du preneur des grosses réparations et de l'impôt foncier n'est pas précisé, et il reste un doute sur ce point, dès lors que le transfert de ces charges sur le preneur déroge au droit commun des baux et devrait faire l'objet d'un accord contractuel, difficile à concevoir et à formaliser. Reste cependant le régime des plus-values lors de la cession de l'immeuble, celui-ci restant dispensé des régularisations relatives aux biens migrants<sup>848</sup>.

***c ) Une cédula-ensemble implicite en matière de crédit-bail d'immeubles***

Les dispositions fiscales relatives au crédit-bail d'immeubles ont été réformées notamment par la loi de finances rectificative pour 2004<sup>849</sup>. La fiscalité cherche à traiter le crédit-bail d'un immeuble comme un financement par emprunt. Dans ces conditions, elle limite la déduction des loyers au montant de l'amortissement de l'immeuble en neutralisant la valeur du terrain<sup>850</sup>, et elle oblige à réintégrer, lors de la levée d'option d'achat, une fraction des loyers égale à la différence entre la valeur résiduelle résultant d'un amortissement normal et le prix de la levée d'option si celui-ci, ce qui est le cas général, est inférieur à cette valeur résiduelle. Ainsi, le crédit-preneur est-il remis en fin de crédit-bail dans la situation qui aurait été la sienne s'il avait financé son immeuble par un crédit classique. Il n'a simplement bénéficié que d'un avantage financier temporaire pendant la durée d'amortissement du crédit-bail. Ainsi, le droit fiscal, dans le cadre de la détermination des revenus professionnels, a-t-il su mettre en place des mesures spécifiques, dans le cadre de l'ensemble de biens et droits affectés à la détermination de cette matière imposable, quelles que soient les modalités juridiques du

---

848-Mais nous pensons que l'intérêt essentiel qui présidera en pratique à la déduction d'un loyer restera le fait que le revenu correspondant perdra sa qualification de revenu professionnel au sens des textes relatifs à l'assiette des cotisations sociales sur les revenus des entrepreneurs indépendants. Compte tenu du coût actuel des cotisations, il peut être tentant de faire échapper à la base soumise à cotisations le maximum de revenus. Gageons que si le système est ainsi utilisé, un texte sortira, de la même nature que celui de l'article 22 de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 (loi n°2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009), ayant pour objet d'assujettir aux cotisations sociales une fraction des dividendes perçus par le gérant majoritaire d'une société d'exercice libéral. Sur le point de la soumission des dividendes perçus des SEL voir Semaine Juridique Social, n°4 janvier 2009 n°1035.

849-Loi 94-1163 du 29 décembre 1994. On peut se reporter à la documentation administrative 4 A2173 du 9 mars 2001.

850-Réintégration à effectuer sur les derniers loyers.



financement d'un bien immeuble, assurant du même coup à la fois la juste neutralité que doit observer la fiscalité, et la sécurité juridique, l'opération étant clairement qualifiée dans ses intentions, ce qui permet le cas échéant au juge d'interpréter la loi fiscale, en cas de doute.

Il n'existe pas de dispositions semblables en matière de bail à construction, et le droit fiscal doit donc faire face à des situations pour lesquelles il n'est pas préparé, et où des dispositions du droit privé sont en concurrence avec les règles fiscales. La comptabilité peut en effet imposer, pour des raisons tenant aux normes mondiales de présentation des comptes, les modalités d'inscription d'un bien à l'actif. L'intégration de règles pour le bail à construction, de même nature que celles établies par le fisc pour le crédit-bail d'immeuble, dans le cadre de la cédule fiscale, l'ensemble de détermination de la matière imposable professionnelle, permettrait d'améliorer la lisibilité et la sécurité juridique de l'opération.

## ***2 - L'apport en société d'entreprises individuelles***

Quoi de plus simple a priori que la création de sociétés pour définir la notion de création de cédule ? En effet, dans le cas des sociétés, la notion civiliste de patrimoine semble coïncider avec l'ensemble fiscal permettant de déterminer une assiette imposable<sup>851</sup>.

Cependant, les questions les plus épineuses se posent lors de la création d'une société par apport d'une entreprise existante<sup>852</sup>. En effet, la création d'une société réalisée par voie d'apport d'une entreprise préexistante, emporte fiscalement les conséquences de la cessation de cette entreprise préexistante. Cette situation, qui paraît évidente sur le plan du droit fiscal tant les habitudes sont ancrées<sup>853</sup>, paraît cependant contradictoire au regard de notre hypothèse sur les cédules. En effet, en tant que tel, l'ensemble fiscal constitué par les moyens réunis pour réaliser des opérations susceptibles de créer une matière imposable existe déjà, et n'est pas en

---

851-La société est constituée et devient imposable comme personne distincte dès son immatriculation au registre du commerce et des sociétés, lorsqu'elle est dotée de la personnalité morale, ou dès la signature des statuts ou du pacte initial pour les sociétés non dotées de cette personnalité telle la société en participation.

Cela ne pose pas de problème particulier avec les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Quoiqu'en cherchant un peu, nous sommes rapidement conduit à distinguer la date de l'immatriculation proprement dite de celle de la mise en activité de la société, laquelle peut être créée dans un premier temps « sans activité ». Dans cette situation, l'exercice fiscal a bien démarré, et les résultats dégagés deviennent imposables.

Mais qu'en est-il de la TVA par exemple, ou encore de la taxe professionnelle, devenue la contribution économique territoriale ? Le cas est délicat pour les sociétés sans personnalité morale, telle les sociétés en participation ou les sociétés créées de fait. Il est parfois difficile de déterminer la date précise où la « cédule » est créée. Qu'en sera-t-il d'éventuels droits à déduction de TVA qui n'auraient pas été pratiqués ?

852-« Les professionnels du droit et de la comptabilité savent que la « transformation » d'une entreprise individuelle en société est une opération fiscalement à risques » : Michel Pierre Madignier, note sous l'arrêt CE 10e et 9e ss-s., 19 décembre 2008, n°296312, *Bettinger*, *DF* 18/2009 comm. 302.

853-Le droit fiscal serait-il un droit coutumier ?

tant que tel affecté par l'apport en société de l'entreprise complète<sup>854</sup>. L'entreprise, nous l'avons vu, a un « patrimoine » fiscal affecté, relativement bien précis, avec cependant des configurations variables selon que l'on est en matière commerciale, professionnelle, agricole ou autre. Mais enfin, les juristes et l'administration parviennent à s'y retrouver.

Pourquoi l'apport en société de l'entreprise individuelle entraîne-t-il, ipso facto, les conséquences fiscales de la cessation de l'entreprise individuelle, avec les conséquences que l'on découvrira en étudiant la fin de la cédula, alors que justement, l'opération a pour objet de maintenir l'ensemble fiscal productif de matière imposable ?

*a ) Il est admis que l'apport entraîne la cessation d'activité*

L'apport en société, selon le code général des impôts dans son article 221-2 alinéa 1, entraîne l'établissement de l'impôt sur les sociétés selon les conditions de l'article 201. Ce texte vise les cas de cession ou de cessation, en totalité ou en partie, d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, ou minière, ou d'une exploitation agricole dont les résultats sont imposés d'après le régime du bénéfice réel. Dans ces cas, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices réalisés dans cette entreprise ou exploitation et qui n'ont pas encore été imposés est immédiatement établi. Le texte précise ensuite que les dispositions de l'article 39 duodecies sont applicables : ce texte vise l'imposition des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé. Certes, mais cet article 221 ne concerne à proprement parler que les sociétés, soumises à l'impôt sur les sociétés, et donc les apports réalisés par une société à une autre société. Qu'en est-il des apports d'entreprises individuelles ? En fait, il n'existe pas dans ce cas de disposition spécifique figurant dans le code général des impôts, à l'instar de l'article 221 pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. En fait, il paraît « évident » pour tous que l'apport en société d'une entreprise individuelle emporte cession de l'entreprise. Mais est-ce aussi évident ?<sup>855</sup>

---

854-Il en irait bien évidemment autrement en cas d'apports d'éléments séparés, non susceptibles de constituer une exploitation autonome : les biens en cause quitteraient alors l'ensemble fiscal affecté.

855-Cette position a de quoi surprendre, tant elle est intégrée dans l'inconscient de la pensée fiscale. Il est évident, pour tout fiscaliste, que l'apport en société d'une entreprise individuelle constitue une cession de cette entreprise. Mais il est difficile d'y trouver une justification par un texte. La consultation sur ce point des différents ouvrages laisse perplexe : il est rare d'y trouver mention de cette problématique spécifique. Nous l'avons bien évidemment trouvé dans le précis de fiscalité des entreprises de Maurice Cozian. Mais point de référence aux textes : l'auteur se réfère de façon imagée à la Passion chrétienne, considérant que « la mise en société valait, comme dans le mystère pascal, mise au tombeau suivie d'une résurrection » (précis, n°1172 32e édition), le fisc considérant que la mise en société constituait une opération suspecte qu'il convenait de contrarier. Plus récemment, Daniel Gutmann dans son ouvrage « droit fiscal des affaires », Montchrestien 2e édition 2012, énonce sans plus de justifications textuelles, n°840 : « *Lorsqu'une personne physique ou une*

Il existe bien un article 151 octies qui prévoit un régime de report d'imposition pour les plus-values réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité. Ce texte dit par conséquent, a contrario, que l'apport entraînerait constatation des plus-values qui deviendraient de ce fait, imposables. Mais il ne précise pas la raison de cette constatation, et notamment pas qu'il se produit une cession d'entreprise.

Pourquoi donc dit-on qu'il y a cessation de l'entreprise, puisque l'entreprise continue d'exister, justement puisqu'elle est apportée dans une société ? En outre, le propriétaire de l'entreprise reste propriétaire des parts de la société qu'il reçoit lors de l'apport de l'entreprise : il reste donc toujours propriétaire de l'entreprise par personne juridique interposée.

La solution a été donnée par la jurisprudence. Très tôt, le Conseil d'État a jugé que l'apport en société d'une entreprise personnelle entraîne une cessation totale de l'exploitation<sup>856</sup>. Ce raisonnement est confirmé plus tard dans un arrêt du 14 juin 1978<sup>857</sup> : une entreprise exploitée par une personne physique ne peut être réputée survivre après la cessation de toutes activités industrielle ou commerciale, c'est-à-dire en l'espèce après l'aliénation de l'immeuble dont la location constituait jusque-là la seule activité de l'entreprise. Dans ces conditions, les actions reçues en contrepartie de l'apport de l'immeuble doivent être regardées comme ayant été transféré aussitôt acquises, dans le patrimoine privé de l'apporteur.

C'est l'administration fiscale qui systématise la solution<sup>858</sup> de façon claire. L'administration

---

*entreprise relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, apporte un bien en société, cet apport se traduit juridiquement dans le patrimoine de l'apporteur par la sortie du bien apporté et par l'entrée des titres représentatifs de la société bénéficiaire de l'apport. Il s'agit donc d'une mutation à titre onéreux justifiant, tant pour les personnes physiques que pour les entreprises, l'imposition d'une plus-value conformément aux règles applicables à l'apporteur* ». Patrick Serlooten dans le fascicule du Jurisclasseur Fiscal consacré à cette question (Patrick Serlooten « BIC : cession, cessation, décès : cas d'application du régime d'imposition immédiate » JCP Fiscal Traité, fascicule 256-10 à jour 1er avril 2001), constate que l'assimilation de l'apport en société à la cession de l'entreprise est bien prévue par le code général des impôts, mais uniquement pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Il s'agit de l'article 221-2 1° du CGI. Il précise ensuite que c'est la doctrine administrative qui étend cette solution aux sociétés transparentes soumises à l'impôt sur le revenu : « selon l'administration, il n'y a pas lieu de distinguer suivant que la société est ou non passible de l'impôt sur les sociétés.

856-CE 22 octobre 1975 n°95031 DF 1976 n°140, concl. Marie-Aimée Latournerie ; *JurisData* 1975-600065 : « Considérant (...) que l'apport en société, réalisé le 27 mai 1968 doit être regardé comme ayant entraîné une cessation totale de l'exploitation de l'entreprise personnelle du sieur X ..., dont les activités ont été reprises par la nouvelle société, (...), la plus-value à court-terme afférente à cet apport ne pouvait donner lieu à l'étalement prévu à l'article 49 quaterdecies du CGI ».

857-CE 7e et 8 ss-s., 14 juin 1978, n°9403, DF 1978 46/47 comm. 1813 ; *JurisData* 1978-600314.

858-Doc. adm. DGI 4 A-6123 §9 : « 7-L'apport d'une entreprise à une société emporte transfert de propriété et donne lieu, pour l'apporteur, à l'établissement de l'imposition immédiate prévue à l'article 201 du CGI. 8-Ce principe est expressément applicable à l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions de l'article 221-2, 1er alinéa du CGI. (...) 9- Il convient d'en faire également application en matière d'impôt sur le revenu. Il en est ainsi, notamment, dans le cas d'un exploitant individuel qui fait apport de son entreprise à une société de

fiscale cite à l'appui de sa position, des décisions anciennes du conseil d'État : apport d'un fonds à une société en nom collectif, formée avec un fils<sup>859</sup>, ou encore apport du fonds à une société à responsabilité limitée formée avec les enfants<sup>860</sup>, ou encore l'apport d'un fonds à une société en commandite simple, l'intéressé restant seul commandité et gérant<sup>861</sup>. Ces décisions sont très anciennes. Ce mode de raisonnement n'est pas satisfaisant. Il semble que l'on se trouve ici dans l'un de ces cas d'évidences fiscales, de dogmes, transmises par les générations de fiscalistes, sans que l'on s'interroge sur leur bien fondé.

En effet, le bloc de moyens rassemblés pour la production d'une matière imposable demeure, dans son intégrité. L'entreprise, sa clientèle, son savoir-faire, son personnel, ses outillages, ses archives, sont transférés intégralement dans une autre forme juridique.

Certes pourrait-on objecter, mais la vente d'une entreprise conduit aux mêmes constatations. Pas tout à fait cependant : lors de la vente, le propriétaire exploitant reçoit en contrepartie un prix, et cesse d'exploiter l'entreprise. En droit commercial, l'arrêt de l'exploitation, accompagnée de préférence d'une clause de non-rétablissement, est la contrepartie nécessaire du transfert de jouissance et de l'obligation de délivrance prévues par le code civil. L'hypothèse de l'apport en société est tout à fait différente de cette situation. L'objection n'est donc qu'apparente.

En effet, la cédule est liée à un contribuable. Elle n'existe pas in abstracto, car une personne doit contribuer aux charges publiques par l'impôt. Et c'est pour déterminer cette assiette imposable que la notion de cédule, ensemble fiscal, intervient. Ce point est important à relever, et peut ainsi nous ramener aux notions fondamentales du droit, telles qu'établies dans la Constitution et ses préambules.

Dans la cession d'entreprise, le contribuable change. Le dirigeant de l'entreprise cédante n'assure plus le contrôle de cette entreprise. Mieux, au plan civil, la clause d'interdiction de gérer une entreprise similaire, dite souvent, mais d'une façon impropre « clause de non concurrence », s'impose comme condition nécessaire à la réalité de la transaction. C'est l'obligation de délivrance du code civil.

---

*personnes non passible de l'impôt sur les sociétés. Peu importe que l'apporteur soit ou devienne membre de la société bénéficiaire de l'apport* ». Comment l'apporteur pourrait ne pas devenir membre de la société ? Il le devient d'office par la remise de parts en contrepartie de son apport. Ce qui effectivement ne l'empêche pas ensuite de céder ses parts, mais il s'agit alors d'une autre opération.

859-CE arrêt du 28 mai 1945, n°76726, Rec. p.271.

860-CE arrêt du 6 juillet 1956, n°18670, Rec., p.138.

861-CE arrêt du 31 janvier 1962, n°51043, Rec. p. 24.

Dans l'apport en société au contraire, l'exploitant apporteur demeure associé, par hypothèse, à l'entreprise. La société est définie par l'article 1832 du code civil comme le contrat par lequel des personnes affectent à une entreprise commune des biens en vue de partager le bénéfice. Par sa définition même, le contrat de société impose la poursuite de l'entreprise apportée. La cédule se poursuit donc.

Il n'est pas irréaliste de poser la question de la pertinence de l'analyse conduisant à conclure que l'entreprise cesse du fait de son apport. A tel point que le législateur lui-même intervient pour corriger les effets de cette conclusion, sans cependant aller au-delà de mesures correctives.

***b) Le législateur remet lui-même en cause cette affirmation***

Il faut en effet souligner l'existence de trop nombreuses dispositions établies par le législateur pour exonérer, surseoir, reporter, différer, les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise à l'occasion de son apport. Cette abondance montre que la question n'est pas anodine, et qu'en réalité le législateur entend bien protéger la cédule fiscale entourant l'entreprise, source d'une matière imposable.

En l'état actuel, l'apporteur dispose de plusieurs moyens d'échapper aux conséquences brutales prévues par l'article 201, et notamment l'article 151 octies, qui prévoit un régime de neutralisation des conséquences fiscales de l'apport, semblable à celui des fusions de sociétés<sup>862</sup>. Du coup, surgissent de nouveaux problèmes. En effet, comment articuler ces différents régimes de report d'imposition, sursis et autres, entre eux ? Notamment, le report prévu par l'article 151 octies entre en concurrence avec les nombreux régimes d'exonération mis en place pour la cession et la transmission des petites entreprises, qu'il s'agisse de l'exonération en fonction des recettes (151 septies), ou du montant des éléments cédés (238 quindecies), à l'occasion du départ en retraite (151 septies A) ? Dans ce cas, le législateur apporte une réponse directe : le régime du report d'imposition de l'article 151 octies est exclusif des autres régimes. Il appartient à l'apporteur d'apprécier son intérêt et de choisir l'un

---

862-Ce régime prévoit les aménagements suivants : plus-values sur biens non amortissables placées en report d'imposition, plus-values sur éléments amortissables réintégrées avec les amortissements pratiqués, au niveau de la société bénéficiaire de l'apport (on constate la curiosité de cette mesure, un tiers, la société bénéficiaire, se trouvant soumise à une charge fiscale qui ne la concerne pas directement, en l'occurrence la plus-value de l'apporteur), non-imposition des stocks apportés à leur valeur comptable, etc. Il faut noter que l'apport doit porter sur une branche complète d'activité, mais qu'il est possible pour l'apporteur de conserver les immeubles d'exploitation dans son propre patrimoine, à condition toutefois de mettre ces immeubles à disposition de la société (par bail habituellement). Dans ce cas, la plus-value sur l'immeuble devient taxable, car l'immeuble quitte le « patrimoine professionnel » affecté à l'entreprise apportée. On constate ainsi que le législateur jongle avec les notions de patrimoine.

ou l'autre régime. Si cela favorise l'intervention des conseils avisés, la solution paraît difficilement explicable.

En matière de droits d'enregistrement, l'apport en société d'une entreprise individuelle est normalement passible des droits de mutation à titre onéreux, selon les dispositions spécifiques aux droits d'enregistrement que nous considérons comme constituant les restes d'impôts anciens de type analytique. Il est vrai que la logique des droits d'enregistrement est différente de l'impôt sur le revenu, d'une façon historique. Les droits de mutation frappent justement les mutations de propriété au sens du droit privé. Il est certain qu'au plan civil, existe bien une mutation de biens entre personnes de natures différentes, d'une personne physique apporteuse à une personne morale bénéficiaire.

Faut-il conserver dans ces conditions, cette conception de l'impôt, celui frappant des opérations individuelles, facile à mettre en œuvre puisque donnant lieu à un acte le plus souvent, dont il convient d'établir une certaine authenticité, d'où passage par un officier ministériel ou enregistrement pour donner date certaine ? Ou plutôt se diriger vers la conception plus globalisante de l'ensemble fiscal d'imposition, la « cédule » ?

Là encore, le législateur donne une réponse claire, au-delà des théories juridiques. En effet, les articles 809 I bis, 810 III et 810 bis permettent d'exonérer totalement de droits de mutation les apports d'entreprise individuelle à une société nouvelle constituée par ces apports<sup>863</sup>. Une condition de stabilité de l'apport est exigée : les titres de la société, créés à l'occasion de l'apport en nature, doivent être conservés trois ans par l'apporteur. Par le biais de ces dispositions, le législateur gomme ainsi toute imposition aux droits de mutation lors de l'apport en société d'entreprises individuelles.

En matière de TVA, et pendant longtemps, la situation a été floue. En effet, si l'on considère que l'apport constitue une cession, la TVA devait s'appliquer. Une mesure de tolérance administrative, car il n'existait pas de texte, admettait de ne pas taxer à la TVA les apports soumis aux droits d'enregistrement. La solution semblait tellement évidente qu'aucun texte ne l'appuyait. Par contre, dès lors que les biens de l'exploitation apportées n'avaient pas été utilisés le temps nécessaire pour absorber le droit à déduction des immobilisations, leur apport devait déclencher chez l'apporteur les mécanismes de régularisation des déductions opérées précédemment. Il aurait donc dû être procédé à des reversements de TVA chez l'apporteur,

---

863-Si la société n'est pas nouvelle, un droit de mutation fixe est applicable.

lequel aurait pu établir une facture à la société lui permettant de déduire cette TVA. L'administration avait donc dispensé l'apporteur des régularisations, sous réserve de mentions d'engagements à prendre dans l'acte d'apport par le bénéficiaire, soit donc la société.

Tout cela a disparu récemment. Dans le cadre de la sixième directive communautaire, les États ont eu la possibilité d'appliquer aux « transmissions universelles » totales ou partielles de bien une mesure d'exonération<sup>864</sup>. La jurisprudence communautaire a eu l'occasion de se prononcer sur le sens de ces dispositions, dans l'arrêt *Zita Modes* du 27 novembre 2003<sup>865</sup> que nous avons rencontré<sup>866</sup>. Les dispositions relatées de la directive n'ont été incorporées dans la législation française que récemment<sup>867</sup>. Un article 257 bis a été créé. Ce texte contient un alinéa qui mérite d'être cité : « *Le bénéficiaire [de la transmission d'une universalité de biens] est réputé continuer la personne du cédant (...)* »

### *c) La nécessité d'invoquer la notion de cédule-ensemble*

La présentation de ces multiples mesures montre que le droit fiscal positif récent présente ainsi une inflexion claire vers la prise en compte d'un ensemble fiscal plutôt que l'appréciation de situations particulières. Il privilégie une approche globale plutôt qu'atomistique.

Pourquoi le législateur croit-il bon d'établir ce genre de dispositions ? Sans doute parce qu'il considère qu'il convient de ne pas pénaliser une entreprise dont le fonctionnement se poursuit. C'est à ce titre qu'il met une condition de stabilité dans les régimes d'exonération : l'entreprise est bien considérée comme se poursuivant sans interruption après l'apport à une personne morale, puisque l'apporteur doit rester solidaire du contrat de société pendant les trois années qui suivent l'apport, réalisant ainsi les conditions de l'article 1832 du code civil dont nous avons parlé. Dans la situation de l'apport d'une entreprise individuelle en société, il est donc possible de considérer que les textes pris par le législateur ont pour objectif de maintenir intact

---

864-Article 5-8 de la sixième directive La même possibilité était prévue par l'article 6-5 de la directive, en matière de prestations de services. C'est dans ce cadre que l'administration fiscale avait prévu les mesures de tempérament que nous venons d'évoquer lors de l'apport en société d'entreprises individuelles.

865-CJCE 27 novembre 2003 aff. 497/01, *Zita Modes*, DF 2004 n°18-19, comm. 466 précité.

866-La Cour de Justice prend une position claire : « *l'article 5-8 de la 6e directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conféré par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, cette règle de la non-livraison s'applique (...), à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et le cas échéant, incorporels, qui ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. (...) Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock* ».

867-Par l'article 89 de la loi de finances rectificative pour 2005, loi 2005-1720 du 30 décembre 2005.

le fonctionnement d'un ensemble fiscal productif de matière imposable, celui que nous appelons cédula.

Une situation récente nous permet de constater que cette évolution semble acquise en jurisprudence. Le Conseil d'État a été amené à juger de la situation de l'apport en société d'une exploitation agricole, dans un arrêt Bettinger du 19 décembre 2008<sup>868</sup>. Un père exploitant agricole cède à son fils ses droits de preneur sur 52 hectares. En même temps, il fait apport à la SCEA Bettinger en cours de constitution, des immobilisations affectés à son exploitation, tandis que le fils mettait les terres prises par le bail cédé, à la disposition de la nouvelle société. Le père demande le bénéfice du report d'imposition des plus-values d'apport en application de l'article 151 octies du CGI. Lors du contrôle effectué, l'administration fiscale remet en cause le report de l'article 151 octies, au motif que l'apporteur n'avait pas lui-même mis à la disposition de la société dès sa création, le bail relatif aux 52 ha de terres.

Le Conseil d'État annule l'arrêt de la Cour Administrative d'appel de Nancy qui confirmait le redressement opéré. Le motif de la cassation mérite que l'on s'y arrête : la Haute Juridiction passe au-delà des personnes individualisées, pour considérer l'ensemble de l'opération<sup>869</sup>. L'exonération est quand même refusée, parce que l'apport n'a pas été enregistré. Cette disposition n'est plus aussi impérative aujourd'hui, l'article 151 octies ne se référant plus, en ce qui concerne les immeubles mis à disposition de la société, qu'à la nécessité d'un « contrat d'une durée d'au moins neuf ans ». Il faut cependant constater, malgré la position stricte prise en ce qui concerne l'obligation d'enregistrement, laquelle n'est plus d'actualité, que l'arrêt confirme l'utilisation de la notion d'ensemble fiscal pour apprécier la situation réalisée par l'apport, plutôt que l'appréciation atomistique des différents constituants de l'apport comme l'avait proposé l'administration fiscale dans un premier temps dans ce dossier avec confirmation de la Cour administrative d'appel.

De nombreuses autres décisions jurisprudentielles illustrent cette situation. Deux d'entre elles

---

868-CE 10e et 9e ss-s., 19 décembre 2008 n°296312, *Mme Bettinger*, *DF* 18/2009, comm. 302, note Michel-Pierre Madignier.

869- « *Considérant d'une part que, lorsqu'est apportée une exploitation agricole dont les terres sont prises à bail rural par l'exploitant, les conditions posées par les dispositions précitées de l'article 151 octies du Code général des impôts sont remplies, en ce qui concerne ces terres, si elles sont mises à disposition de la société par le preneur ; que, d'autre part, la circonstance que cette mise à disposition n'est pas effectuée par l'exploitant lui-même, mais par un nouveau preneur, est sans incidence dès lors que cette opération permet à la société bénéficiaire de disposer de l'ensemble des éléments qui caractérisaient l'ancienne exploitation ; que, dès lors, en jugeant que la mise à disposition doit être faite par l'exploitant lui-même, à l'exclusion des tiers, la cour administrative d'appel de Nancy a commis une erreur de droit* ».



ont retenu notre attention, car elles soulèvent quelques questions particulières. Nous les présentons sans nous y étendre.

La première concerne la solution donnée par le Conseil d'État dans une affaire Dannoot dans l'arrêt du 14 novembre 2005<sup>870</sup>. L'administration contestait la valeur, qu'elle considérait minorée, des améliorations du fonds agricole apportées avec l'exploitation agricole à une société civile d'exploitation agricole. Elle imposait la différence de la valeur des améliorations au titre des plus-values. Le Conseil d'État rappelle que la plus-value d'apport (l'intéressé n'avait pas demandé à bénéficier d'un régime de report ou d'exonération des plus-values) doit être appréciée globalement, par « *différence entre la valeur des titres remis au cédant en contrepartie de l'apport et d'autre part, la valeur active nette pour laquelle le bien apporté figurait au bilan de clôture de l'exercice précédant l'apport.* » Dans le cas présent, même si la valeur des améliorations était remise en cause, la valeur des titres reçus n'était pas inférieure à la valeur de ces améliorations, d'où la remise en cause effectuée par l'administration et confirmée par la Cour administrative d'appel ne pouvait prospérer. Cet arrêt confirme ainsi une vision globalisante de l'ensemble fiscal constitué par l'exploitation et non une vision élément par élément.

La seconde concerne l'affaire Collange jugée par le Conseil d'État le 22 novembre 2006<sup>871</sup>. L'administration remettait en cause l'application du régime de report d'imposition des plus-values par l'article 151 octies du CGI dans le cas de l'apport d'un fonds de réparation automobiles, au motif que figuraient parmi les biens apportés, un immeuble partiellement donné en location à d'autres entreprises. Le Conseil d'État juge que pour l'application des dispositions de l'article 151 octies, « *doit être regardé comme affecté à l'exercice d'une activité professionnelle un bien qui a fait l'objet, de la part de l'exploitant individuel, d'une inscription à l'actif du bilan* ». C'est pour le Conseil d'État l'occasion de réaffirmer la théorie du bilan dans la détermination de l'actif professionnel des BIC. La liberté d'affectation permet donc l'apport de biens étrangers à l'exploitation, mais inscrits à l'actif. Cette position était contraire à la doctrine de l'administration. Celle-ci s'est ralliée à la jurisprudence du Conseil d'État<sup>872</sup>.

Ainsi, se trouverait consacrée la théorie du bilan pour l'apport d'une entreprise en société. Pour

---

870-CE 10e et 9e ss-s., 14 novembre 2005, n°233489, *Dannoot*, *Droit des Sociétés* mars 2006 comm. 49, note Jean-Luc Pierre.

871-CE 8e et 3e ss-s., 22 novembre 2006, n°285582, *Collange*, *RJF* 2/07 n°122.

872-Instruction 16 mars 2007, BOI 4 B-1-07, *DF* 2007 n°17-18 instr. 13696.

notre part, nous considérons que cette position n'est pas vraiment conforme au principe de l'ensemble fiscal affecté que nous nommons cédula. Il en va d'ailleurs généralement de la théorie du bilan. Il serait en effet plus correct au sens de cette théorie, mais également et surtout pour les principes dont elle rend compte, rendement de l'impôt et protection du citoyen contribuable, d'isoler strictement dans l'ensemble fiscal les biens et droits strictement nécessaires à la détermination de la matière imposable concernée par l'imposition en cause<sup>873</sup>.

### ***3 - Explication par la notion de cédula du paradoxe constaté dans la fiscalité des marques par l'arrêt BÉFORT***

Nous avons découvert la curieuse solution rendue dans l'arrêt BÉFORT du Conseil d'État en date du 3 septembre 2008<sup>874</sup>. La Haute Juridiction y jugeait qu'une marque de commerce, un nom commercial, constituent en eux-mêmes un actif incorporel, même s'ils ne donnent pas lieu à exploitation. Leur cession est alors constitutive d'une plus-value professionnelle, taxée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, bien que l'article 92 du Code général des impôts impose les produits des cessions de marques de fabrique dans la catégorie des revenus dits professionnels, cette distinction fiscale risquant de soulever des difficultés. Nous avons analysé cette décision précédemment.

Comment justifier une telle solution, apparemment illogique au plan de la théorie du patrimoine individuel ? Si l'on s'en tenait à cette conception, la marque serait un actif patrimonial dont la cession serait, si la marque n'a pas été exploitée, un simple produit du capital non taxable à l'impôt sur le revenu en tant que tel.

Le raisonnement du Conseil d'État dans l'arrêt précité montre que la Haute juridiction relève qu'une marque peut devenir une source potentielle de revenus. Et puis la réalité impose de considérer qu'un particulier ne dépose pas une marque s'il n'a pas l'intention d'ouvrir une exploitation quelconque, quand il n'en possède pas déjà une qu'il veut consolider par ce dépôt.

Dans ces conditions, la propriété d'une marque est proche d'une exploitation commerciale.

<sup>873</sup>-Il faut également signaler une décision récente, CE 8e et 3e ss-s., 2 juin 2010 n°306292, *Pageard*, *RJF* 8-9/10 n°773 dans laquelle le Conseil d'État juge que les dispositions de l'article 151 octies permettant d'éviter l'imposition immédiate des plus-values d'apport s'applique à l'apport par des avocats réunis en association régie par la loi 71-1130 du 31 décembre 1971 de leur cabinet à une société civile professionnelle. La Haute juridiction considère que les avocats membres de l'association ont conservé leur clientèle propre. Il faut reconnaître que ce statut d'association d'avocats est particulier.

Par ailleurs, nous avons rédigé ce texte lorsqu'est parue la loi de finances rectificative pour 2010, laquelle supprime les effets de la théorie du bilan, confirmant ainsi nos propos. Voir *DF* 5/2011 comm. 150.  
<sup>874</sup>-CE 9e et 10e ss-s., 3 septembre 2008 n° 300420, n°300421 et 300422, *BÉFORT* cité précédemment.

Cela peut en être la première manifestation, ou en constituer le prolongement, même si l'exploitation est réalisée par une personne morale juridiquement différente de la personne physique et que la marque lui soit concédée, ou simplement mise à disposition.

Si l'on considère l'ensemble fiscal, la « cédule », potentielle ou déjà existante, d'une exploitation commerciale, l'inscription de la marque en qualité d'actif incorporel trouve alors toute sa logique : la marque en cause fait bien partie de l'ensemble fiscal déterminant la matière imposable de l'activité commerciale concernée.

Cette situation est lourde de conséquences, plus qu'elle n'y paraît de prime abord. C'est en effet, une nouvelle création de biens affectés, au même titre que l'article 151 nonies l'avait fait pour les titres de sociétés de personnes, dans lesquelles le contribuable exerce une activité professionnelle. C'est également, la symétrie de la règle découverte en matière de TVA, dans l'arrêt HE<sup>875</sup>, où le droit fiscal positif autorise la déduction de la TVA sur un bien affecté très partiellement à une activité imposable lors de son acquisition. C'est en effet, l'intention de créer une activité imposable qui conditionnait l'ouverture d'un droit à déduction.

L'arrêt Béfort ouvre donc la voie à la création de cédules-ensembles potentiels, dans lesquelles une activité génératrice de matière imposable est en germe. L'arrêt Inzo<sup>876</sup> avait déjà ouvert une voie en ce sens, en autorisant la déduction de la TVA sur des frais engagés pour préparer une activité imposable, qui finalement n'aura pas lieu.

L'arrêt Béfort s'inscrit donc dans cet important courant jurisprudentiel.

### **C - Un apport à l'analyse de la problématique des revenus distribués**

Nous avons étudié les étonnantes décisions jurisprudentielles en matière de revenus distribués. Nous avons constaté qu'elles poussaient à l'extrême les raisonnements juridiques, voire parfois, s'affranchissaient de toute référence à des textes pour considérer qu'une société avait procédé à une distribution donnant lieu à taxation d'un revenu distribué entre les mains d'un bénéficiaire.

La notion de cédule-ensemble contribue nettement à la lisibilité des solutions du droit positif dans cette matière ardue.

---

875-CJCE 2e ch., 21 avril 2005, aff. C-25/03, HE, DF 46/2005 comm. 735.

876-CJCE 29 février 1996, aff. 110/94, 6 ch., *Intercommunale voor zeeewaterontzilting inzo*, RJF 5/96 n°690.

**1 - La justification de l'imposition d'un revenu distribué, régulièrement ou irrégulièrement**

Dans la décision Thérond<sup>877</sup> du 28 février 2001, le Conseil d'État considère que la vente de titres à une société par l'associé qui la contrôle, à un prix majoré, contient en réalité deux opérations : une cession, régulièrement déclarée en comptabilité, et une libéralité, qui demeure occulte. La libéralité est alors taxable en qualité de revenu distribué par application de l'article 111 c. N'est-ce pas aller trop loin dans l'analyse ? D'ailleurs, la situation reste contradictoire, car dans une décision Le Diberder<sup>878</sup> à peine moins ancienne, puisqu'elle date du 20 septembre 2000, soit près de 6 mois auparavant, le Conseil d'État avait annulé l'arrêt d'une Cour Administrative d'Appel qui avait considéré qu'un avantage en nature, minoré, constituait, par nature et pour la partie minorée, un avantage occulte. Comment ne pas considérer que la jurisprudence, souhaitant taxer « à tous les coups » selon l'expression du commissaire du gouvernement G. Bachelier, s'affranchisse des règles juridiques, au nom de l'autonomie du droit fiscal, pour parvenir à ses fins ?

La notion de « cédula », ensemble fiscal de détermination de la matière imposable, semble pouvoir être invoquée dans le cas présent. La problématique des revenus distribués nous permet d'affiner cette notion. En effet, la « cédula » que nous considérons n'est plus la cédula de l'impôt sur le revenu ancien. Dans ce cas en effet, il y aurait la cédula « impôt sur les sociétés », et de l'autre côté celle des « revenus de capitaux mobiliers ». Or, n'existe-il pas un ensemble entre les deux, formant lui-aussi une cédula-ensemble ?<sup>879</sup>

La notion de distribution dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés rejoint ce concept. Elle a pour objet de créer un lien direct entre les patrimoines de la personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés et un personne tierce.

Ce tiers est souvent un associé, mais pas systématiquement. On a vu en effet que

---

877-CE section, 28 février 2001, N° 199 295, *Thérond*, *DF* 26/2001 comm. n°592.

878-CE 8e et 3e ss-s., 29 septembre 2000, n°198325, *Le Diberder*, *RJF* 12/000 n°1457.

879-Les sociétés de personnes ont déjà apporté une solution confortant cette idée. Il s'agit de l'article 151 nonies du CGI, créant la notion d'actif professionnel constitué des parts des sociétés de personnes dans lesquelles un contribuable exerce son activité. Ce texte permet d'établir un lien entre la société et ses revenus d'une part, et d'autre part l'imposition d'une personne tierce qui reçoit ses revenus, en l'occurrence pour les sociétés de personnes, ses associés. Il existe donc déjà, en droit positif un ensemble qui relie une société dont le patrimoine est soumis à l'impôt, et une autre personne, dont le patrimoine est affecté par l'activité de la société. En réalité pour les sociétés de personnes, les choses vont très loin, puisque l'article 8 du CGI soumet les associés de ces sociétés directement à l'impôt pour les revenus réalisés par la société. L'article 151 nonies vient donc systématiser cette relation. Il permet ainsi la taxation des plus-values de cession des titres de ces sociétés, tout en autorisant la déduction des frais engagés pour la possession de ces titres.

l'interprétation par la jurisprudence des articles 109 et 111 conduit en fait à chercher à taxer entre les mains d'un bénéficiaire, tout « ce qui sort » d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Et c'est au prix parfois d'interprétations de plus en plus hardies des normes juridiques que la jurisprudence tend ainsi à aboutir à cette taxation « à tous coups ». Or si l'on considère la situation objectivement, il faut constater que le raisonnement conduit à apprécier deux ensembles fiscaux de détermination d'une matière imposable.

Dans un premier aspect se trouve l'ensemble fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés. Dans cet ensemble se calcule et se détermine l'assiette de l'impôt sur les sociétés. Dans ce cadre, les règles fiscales de détermination de l'assiette de l'impôt se fixent sur une méthode comptable de comparaison de l'état du patrimoine au début de l'exercice et à la fin de celui-ci. C'est d'ailleurs de cette comparaison est tirée la notion de « masse des revenus distribués », outre le calcul du résultat imposable par le mécanisme des alinéas de l'article 38 du CGI. Cette masse de revenus distribués n'est pas limitée à cette opération comptable, puisque peuvent exister des distributions résultant d'avantages occultes qui peuvent prendre des formes très variées, allant de l'avantage non comptabilisé à des minorations ou majorations de prix sur des transactions, ou des rémunérations cachées, versées sur des « caisses noires » alimentées par des recettes n'atteignant pas le patrimoine de la société qui en est pourtant créancière<sup>880</sup>.

Dans le second aspect se trouve l'ensemble fiscal de la personne bénéficiaire. Cet ensemble peut contenir les titres de la société en cause, mais ce n'est pas une obligation. Simplement, cette personne est en relation avec la société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Si l'ensemble fiscal imposable de la personne considérée varie en fonction de la même variation, mais inverse, de l'ensemble fiscal imposable de la société, il se crée donc une relation symétrique. La personne peut alimenter l'ensemble fiscal de la société : il se crée des apports, ou des prêts. La personne peut recevoir des biens de l'ensemble fiscal de la société : il se crée un produit dont il convient de préciser la qualification fiscale au regard d'une règle d'imposition. Mais ce produit n'en change pas pour autant de montant ou d'appréciation, qu'il soit qualifié de rémunération salariale, ou rémunération de dirigeant, ou revenu foncier, revenu de la propriété industrielle, ou revenu distribué. Ainsi, la mise en parallèle des deux ensembles fiscaux contenant une matière imposable permet de constater une variation symétrique de mouvement contraire entre les deux. Lorsqu'elle conduit à un appauvrissement

---

880-Maurice Cozian, *précis de fiscalité des entreprises*, 32<sup>e</sup> édition Litec 2008, n°627.

de l'ensemble fiscal de la société et en enrichissement de celui de la personne bénéficiaire, un revenu distribué apparaît. Ce revenu peut recevoir une qualification d'imposition différente selon le cas, ainsi qu'on vient de le voir : revenu foncier, salaire, redevance, etc. Peu importe. Il peut également recevoir la qualification de revenus de capitaux mobiliers s'il résulte de distributions dites régulières, c'est-à-dire décidée par les organes délibérant de la société, dans le cadre du contrat de société tel que défini par l'article 1832 du code civil. Il reçoit la qualification de revenu distribué dans les autres cas où il provient de distributions qualifiées « d'irrégulières » ou « autres distributions », telles que définies par la pratique et la doctrine. Cette approche sous forme d'ensemble fiscal de détermination d'une assiette d'impôt que nous nommons cédula permet de rendre compte de décisions de jurisprudence d'apparence contradictoire.

Elle permet d'imposer « à tous coups » les distributions selon le souhait exprimé, puisque rien ne peut échapper à la comparaison des deux patrimoines au sein de l'ensemble fiscal cédulaire. Il suffit d'établir la comparaison des variations.

Cette notion permet de rendre compte de décisions telles la décision Thérond. En effet, et si le prix majoré de la cession des titres de M. Thérond avait été reconnu, ce qui n'a pas été le cas dans la décision rendue, ce dernier aurait bien bénéficié d'une majoration de son ensemble fiscal imposable, égale à la majoration du prix des titres cédés. En effet, avant la cession, l'ensemble fiscal de l'intéressé ne contenait que la valeur vénale des titres. Après la cession, ce même ensemble contenait le prix de cession égal à celui de la valeur vénale, majoré d'un supplément qualifié par la jurisprudence de libéralité. Il est clair que le montant de la libéralité en cause n'était pas dans l'ensemble fiscal de l'intéressé avant l'opération. Or, ce supplément provient justement du prix versé par la société, lors de l'acquisition à prix majoré. La société subit donc un appauvrissement de son ensemble fiscal, égal au supplément non justifié de la valeur des titres qui sont entrés dans son actif.

Cette notion permet de rendre compte encore plus facilement d'opérations relatives aux avantages en nature non déclarés. La justification par cette notion de la décision Le Diberder, concernant l'avantage en nature déclaré, mais minoré, est également possible. Dans cette affaire, le Conseil d'État juge qu'un avantage en nature minoré, mais déclaré pour sa partie minorée, ne peut constituer pour cette raison un revenu distribué au sens d'une distribution occulte. Or, il existe bien un enrichissement de l'ensemble fiscal de la personne bénéficiaire.

Mais existe-il un appauvrissement de l'ensemble fiscal de la société ? Cet appauvrissement existe, que l'avantage soit comptabilisé ou non. En effet, la charge donnant lieu à avantage en nature est, par hypothèse, intégrée dans les charges de la société. A défaut, il ne s'agit plus d'un avantage en nature mais bien d'une rémunération occulte constituant une variation parallèle des ensembles fiscaux. Simplement, le fait de déclarer l'avantage interdit d'utiliser l'article 111 c concernant les distributions occultes pour l'imposer. Mais, ainsi que le faisait remarquer M Maïa dans sa chronique<sup>881</sup>, l'imposition restait possible sur le fondement des articles 109 au prix d'une remise en cause des charges comprises dans les résultats de la société et qui auraient dû être affectées à l'avantage en nature du bénéficiaire.

La systématisation de cette notion de cédule-ensemble liant la société soumise à l'impôt sur les sociétés et le bénéficiaire, permettrait également de régler l'épineuse question des frais engagés pour l'acquisition et la conservation d'un revenu taxable. Nous avons vu qu'il n'est pas admis pour un associé de sociétés de capitaux de déduire de sa part de revenus provenant de la société les frais engagés notamment pour l'acquisition des titres de la société. Cette position prend l'allure d'un dogme. Ces charges sont considérées selon une jurisprudence ancienne comme constitutives d'un investissement patrimonial. Ce n'est qu'au prix d'une évolution limitée que les charges peuvent dans certains cas être déductibles, soit au titre des frais réels déductibles d'un salaires, ou dans certains cas tels les médecins tenus de posséder les titres d'une clinique.

Cette position a pu se justifier dans le passé, où les revenus provenant des titres de sociétés de capitaux étaient imposés de façon imparfaite. Avec l'extension systématique de l'imposition des plus-values de cessions de valeurs mobilières, ainsi que de la notion de revenus distribués, la situation est différente aujourd'hui, et l'on ne comprend plus cette limitation, conduisant à l'obligation de créer des montages complexes et hors de proportion pour l'acquisition d'entreprises sociétaires.

## ***2 - Les cédules actives dans les distributions par l'intermédiaire d'une société de personnes***

Nous avons pu découvrir en étudiant les revenus distribués, les étonnantes solutions dégagées par la jurisprudence lorsqu'une société de personnes s'interposait entre la société soumise à l'impôt sur les sociétés et les personnes physiques bénéficiaires. Dans ce cas, la personnalité

---

881-Jean Maïa, *Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution sans imposition ?* RJF 5/01 p.395.

juridique de la société de personnes semblait être purement et simplement ignorée.

Dans l'affaire Sadosky<sup>882</sup>, l'affaire du prêt sans intérêt, le Conseil d'État jugeait que l'avantage consenti à la société de personnes était regardé comme appréhendé directement par les associés de cette société, lesquels se trouvaient être les mêmes que ceux de la société soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette motivation lapidaire semble insuffisante à justifier au plan juridique, sur la base des textes, une telle imposition qui fait fi de la personnalité juridique de la société de personnes<sup>883</sup>.

Dans l'arrêt Dieutegard<sup>884</sup>, celle du loyer majoré, la société distributrice dégageait des résultats bénéficiaires. L'article 109-1-1° pouvait être invoqué. Mais le juge raisonne comme si la société de personnes n'existait pas<sup>885</sup>. Pourtant, on ne peut soutenir que c'est l'associé de la SCI qui a perçu les loyers majorés, lesquels ne peuvent être perçus que par le bailleur qui ne peut être autre que la société civile. L'intéressé a perçu une seconde distribution provenant de la

---

882-CE 9e et 8e ss-s., 6 janvier 1988, n°46.658, *Sadosky*, *RJF* 3/88 n°284.

883-Il n'est pas établi de lien entre les revenus distribués au niveau de la société soumise à l'impôt sur les sociétés et leur taxation au niveau des associés de la SCI. En outre, la question des autres associés éventuels de la SCI, ou des autres actionnaires de la SA, n'est pas résolue. En effet, ces associés doivent-ils être concernés par les revenus distribués ? Si dans la société de personnes se trouvent des associés qui ne sont pas associés de la société soumise à l'impôt sur les sociétés, ayant procuré un avantage à la société de personnes, il serait logique, en application de l'article 8 du CGI, que ces associés subissent l'imposition des revenus distribués. Mais à quel titre, dès lors qu'ils ne sont pas associés de la société soumise à l'impôt sur les sociétés ? Ont-ils bénéficié de l'avantage procuré ? Dans la négative, qu'elle serait la justification de leur non-imposition dans la quote-part des résultats de la société de personnes ? Nous voyons les limites apportées par le raisonnement en termes de revenus distribués sur le fondement des articles 109 à 111 mettant en place une notion de revenus distribués vue exclusivement du seul côté de la société distributrice, ce qui conduit la jurisprudence à « solliciter les textes » selon la formule de Bernard Plagnet, *BF* 12/05. Cela est encore plus vrai dès lors que dans cette affaire, la société de capitaux semblait avoir des résultats déficitaires, ce qui a poussé le juge, devant appliquer l'article 109-1-2° parce que les revenus distribués ne pouvaient être prélevés sur des bénéfices, à insister sur la notion d'associé de la société de capitaux, gommant encore plus l'interposition de la société de personnes.

884-CE 7e et 8e ss-s., 7 octobre 1988, n°42.925 et 42.924, *M. Dieutegard*, *RJF* 12/88 n°1361.

885-Dans l'espèce, toutes les sommes redressées suite à la mise en cause du caractère excessif du loyer versé par la SARL à la SCI sont imposées entre les mains de l'expert-comptable, associé des deux sociétés, alors qu'il ne détient pas 100% des parts de la SCI. Il est vrai que le dossier semblait particulièrement lourd, l'expert comptable en cause ayant été considéré comme ayant commis des manœuvres frauduleuses. En fait, une véritable confusion des patrimoines existait, puisque les loyers n'étaient pas versés, mais inscrits à un compte courant ouvert au nom de la SCI dans les écritures de la SARL. On peut d'ailleurs se demander comment le Conseil d'État peut valider cette situation, l'ouverture d'un compte courant à un tiers autre qu'un associé étant en droit civil plus que discutable. Mais sans doute cette situation aurait-elle permis dans l'esprit des juges un raccourci entre la SCI et son associé, lequel pouvait justement avoir un compte-courant dans la SARL, ce qui justifiait d'autant plus la notion de distribution ? Mais ce qui surprend le plus, et qui ne paraît pas relevé par les commentateurs de l'arrêt, c'est ce que relève le Conseil d'État dans l'application de sanctions contre l'expert-comptable indélicat : « *considérant que l'administration établit que M. X a sciemment perçu sans les déclarer les revenus de capitaux mobiliers correspondant aux loyers exagérés et que son comportement sur ce point en l'espèce est exclusif de sa bonne foi* ». Cette précision suffit pour motiver les pénalités de mauvaise foi. Cette précision va donc très loin : non seulement le Conseil d'État "gomme" la SCI dans la taxation des revenus mobiliers, mais il considère une appréhension directe par l'associé constitutive d'une infraction pour non déclaration.



société civile, et seule cette seconde distribution pourrait être sanctionnée pour absence de déclaration. Or, de telles distributions ne sont pas soumises à obligation déclarative dans une société civile. D'autre part, il n'est pas établi que l'intéressé ait vraiment perçu les sommes distribuées, même si le Conseil d'État prend soin de relever qu'elles sont inscrites au compte courant de la société civile ouvert dans les écritures de la SARL. Dans ce type de montage en effet, il arrive bien souvent que la majoration de loyer n'ait pour autre but que de faire face aux échéances d'emprunt contracté pour l'acquisition de l'immeuble, ou ses aménagements. Dans ces conditions, aucun retrait financier n'est possible, la trésorerie étant entièrement utilisée pour le remboursement du capital de l'emprunt. Il ne peut donc aller de soi que l'inscription au compte courant de la SCI emporte perception des sommes par l'associé.

Nous comprenons bien que le juge souhaite soumettre à l'impôt des sommes manifestement détournées de façon irrégulière. Mais nous nous rendons compte que les textes à disposition, et le mécanisme d'interprétation de ces textes utilisé, conduit à des difficultés juridiques délicates. En effet, le raisonnement parvient à des non-sens juridiques, où la personnalité juridique d'une société interposée est complètement occultée, ce qui est difficilement acceptable.

Dans l'arrêt Riga, l'affaire du loyer majoré accepté par le Conseil d'État, nous pouvons constater l'abolition totale dans ce cas de la personnalité morale, fiscale ou autre, de la société de personnes interposée, et la liaison directe entre l'associé personne physique et la société de capitaux. Le fisc taxe les consorts Riga parce que la société anonyme dont ils sont associés a versé un loyer excessif à une société civile dont ils sont également associés<sup>886</sup>.

La « bousculade » des textes, relevée par des auteurs, est encore légère par rapport à celle réalisée dans l'affaire de la vente à prix minoré Belmès<sup>887</sup>. Dans cette décision, le Conseil d'État se livre à une interprétation particulièrement complexe des dispositions des articles 108 et suivants, pour parvenir à imposer des associés qui n'avaient plus qu'une relation lointaine avec la société distributrice<sup>888</sup>.

---

886-Certes, il reste un lien d'associé entre les sociétés, le Conseil d'État prenant la peine de relever que « *M et Mme Riga étaient actionnaires de la SA* » pour justifier sa décision. A nouveau, le professeur Plagnet dans sa chronique au BF 12/05, souligne la bousculade faite aux textes, la société de personnes étant « semi-transparente » et non totalement « transparente », et ayant malgré tout, une personnalité juridique ...

887-CE 3e et 8e ss-s., 29 juin 2001 n°223663, *Belmès*, *RJF* 10/01 n°1233 avec concl. Stéphane Austry. Voir l'arrêt cassé Caa Paris 2e ch., 16 mai 2000, n°97-1899, *RJF* 12/00 n°1454.

888-Un redressement résultant de la constatation d'une vente à prix minoré entre une société en nom collectif (Snc) non soumise à l'impôt sur les sociétés et une société civile, également non soumise à l'impôt sur les sociétés, parvient à se transformer en un revenu distribué imposable comme revenu de capitaux mobiliers au niveau des associés de la société civile. Pour parvenir à ce résultat, il faut passer par les associés de la Snc,

Faut-il donc comme nous le disions, développer à nouveau une notion « d'autonomie du droit fiscal » ? Poinc n'est besoin selon nous. L'idée de l'ensemble fiscal nommé « cédula » permet de résoudre la question, et du coup, de redécouvrir l'application claire des notions civilistes de patrimoine.

En effet, le nœud de la problématique des revenus distribués tient dans la création par le droit fiscal de l'ensemble fiscal de la matière imposable de la société, soumis à l'impôt sur les sociétés, qui fiscalement va se trouver isolé de l'ensemble fiscal de la matière imposable de ses associés. Cela résulte directement d'un mode de calcul de l'impôt, et non d'un ajout au droit privé : la personnalité morale civile des sociétés est en effet, indépendante du mode de calcul, puisqu'elle existe également dans les sociétés de personnes qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés.

Or, il est constaté des variations d'ensembles fiscaux entre des personnes, de quelque nature qu'elles soient, et des sociétés de capitaux, à l'occasion de diverses opérations. Ces opérations peuvent venir diminuer l'assiette de l'impôt sur les sociétés, par le jeu d'un appauvrissement de l'ensemble fiscal de la sociétés de capitaux. Cet appauvrissement peut résulter de différentes hypothèses, allant de la plus simple où la société partage un résultat entre ses associés - ce qui est sa raison d'être au sens de l'article 1832 du Code Civil - à la plus complexe où au terme d'une suite d'opérations, le patrimoine social s'est appauvri ou n'a pas reçu son dû. Il convient alors de déterminer l'élément symétrique de l'opération. C'est le bénéficiaire du revenu « sorti » de la société de capitaux. La cédula, l'ensemble fiscal où se détermine l'assiette imposable, est donc constituée des biens permettant la mise en relation des ensembles fiscaux de la personne bénéficiaire et de la société de capitaux.

Si l'on reprend l'exemple de l'affaire Belmès, nous nous trouvons en présence d'un ensemble,

lesquels sont des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Constatant cette situation, il faut alors invoquer les articles 8, 218 bis et 238 bis K pour constater que les revenus de la Snc doivent être calculés selon le mode de l'impôt sur les sociétés. A partir de ce moment, il faut sauter un fossé pour pouvoir énoncer que les résultats de la Snc sont donc « bien compris dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés dont sont redevables leurs associés soumis à l'impôt sur les sociétés. Ils sont donc « retenus dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés » au sens de l'article 110 » comme s'exprimait le commissaire du gouvernement Stéphane Austry. Or, nous avons pu constater que cet article 238 bis K résultait d'une loi interprétative venant justement contrarier la jurisprudence du Conseil d'État qui venait d'énoncer le contraire. Pour la haute juridiction, les résultats d'une société de personnes devaient être déterminés en fonction de l'activité de cette société, et non de celles de ses membres. L'article 238 bis K est venu pour énoncer l'inverse. Si l'on appliquait la jurisprudence du Conseil d'État, rendue tout de même en assemblée plénière et contrée par l'article 238 bis K, l'avantage constaté au niveau de la Snc Zac Des Berchères dans l'arrêt Belmès se traduisait par un profit de marchand de biens. La solution revenait au même : ce profit aurait dû se retrouver compris dans les résultats des sociétés de capitaux. Ne s'y trouvant pas, il devenait « distribué ». Restait à justifier l'appréhension du revenu distribué par les époux Belmès.

une cédule, composée d'un côté de la cédule-ensemble des époux Belmès, dans lequel se trouvent les titres de la SCI Les Érables. De l'autre côté se trouvent les cédules-ensembles de deux sociétés de capitaux, mis en relation par l'intermédiaire de la cédule-ensemble d'une société de personnes commune, la Snc Zac Des Berchères.

Il est alors clair de constater que l'ensemble fiscal de la Snc Zac Des Berchères s'est appauvri de la valeur de la minoration du prix de vente du terrain, entraînant l'appauvrissement de l'ensemble fiscal des sociétés de capitaux par la dévalorisation des titres de la Snc Zac Des Berchères figurant à leur actif. Il en résulte bien un appauvrissement de l'ensemble fiscal des sociétés de capitaux. Parallèlement, l'ensemble fiscal de la SCI Les Érables s'accroît : il reçoit un terrain d'une certaine valeur, sans contrepartie passive, ou une contrepartie minorée. Sa situation nette s'accroît donc, même si le régime fiscal applicable ne prévoit pas un calcul en termes comptables. Les associés Belmès voient donc leur ensemble fiscal imposable s'accroître du montant de la valorisation constatée des titres de la SCI Les Érables. Il se forme donc un ensemble entre ces biens, constitutifs d'une cédule. Au sein de cet ensemble, la loi fiscale va pouvoir déterminer le mode de détermination de l'assiette imposable. Plusieurs modes de calculs sont possibles dans cette configuration. Selon le cas, il pourrait s'agir de revenus fonciers, de salaires, de rémunération de dirigeant visées à l'article 62 du CGI, mais également de dividendes. A défaut de catégorie plus précise, se trouve celle dite des « revenus distribués », à l'instar des revenus provenant « de toutes sources de profits » selon l'article 92 du CGI<sup>889</sup>.

La situation s'éclaircit. Elle est en outre conforme au droit privé : cette solution remet en lumière les patrimoines des uns et des autres et leurs variations, en évacuant ainsi les voiles et autres paravents venant occulter cette simple réalité juridique mise en place à l'occasion de montages dont les objectifs sont aussi divers que variés. Il faut constater, en appliquant la grille de lecture de la cédule, qu'au contraire, le Conseil d'État donne au droit privé toute sa dimension, au-delà des apparences créées de toutes pièces. Le patrimoine des époux Belmès s'est bien enrichi au détriment de celui des deux sociétés commerciales associées de la Snc. On en est arrivé là par un montage complexe dans lequel interviennent pas moins de quatre

---

889-Une première lecture de cette démonstration laisse penser que la solution proposée est plus confuse que la solution partant de concepts du droit privé, le remède étant pire que le mal. Nous sommes rassurés de constater que nous ne sommes pas seuls à raisonner ainsi : Florence Deboissy propose une explication « par masses autonomes fiscalement pour la détermination d'un résultat » dans l'explication des solutions relatives à l'acte anormal de gestion dans les groupes de sociétés. Florence Deboissy, *Acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique*, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, Litec/Lexisnexis 2009.

sociétés<sup>890</sup>.

L'utilisation de la notion d'ensemble déterminatif d'une assiette imposable, que nous pouvons appeler « cédule », permet de rendre compte de la situation en droit positif d'une façon que nous pensons plus claire et accessible au contribuable. Il suffit à l'administration de démontrer la variation symétrique d'ensembles fiscaux entre une personne soumise à l'impôt sur les sociétés et une autre personne, qui peut d'ailleurs être elle-même soumise à l'impôt sur les sociétés, pour conclure à l'imposition. Il ne reste qu'à classer le revenu dans l'une ou l'autre catégorie - les cédules au sens ancien - ou dans la catégorie « balai » au sens de l'article 92 du CGI, des revenus distribués non dénommés autrement.

L'existence de cette variation symétrique constitutive de l'assiette d'un produit taxable permet de rendre compte clairement de l'article 111 a. Rappelons que ce texte édicte une simple présomption de distribution. En effet, le texte permet au contribuable d'obtenir le remboursement des impositions consécutives au revenu distribué résultant de sommes mises à disposition des associés à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes, lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale. Comment justifier cette solution très curieuse, à notre connaissance unique dans le code général des impôts, qui permet d'annuler l'imposition d'un revenu réputé distribué lorsque celui-ci est lui-même annulé ?

Pour le contribuable, la situation est claire également. Il sait qu'un enrichissement de son ensemble fiscal imposable provenant d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés sera imposé, dans une catégorie déterminée, ou à défaut dans celles des revenus distribués.

Cette systématisation pourra sans doute apporter un règlement aux situations qui, à notre connaissance, n'ont pas encore été jugées. Ainsi, qu'en sera-t-il si dans les sociétés de personnes se trouvent d'autres associés que les personnes intéressés directement ? En d'autres termes, quel serait le sort d'associés personnes physiques, minoritaires ou non, dans la SCI Les Erables ? Dans ce cas, tous les associés de la SCI devraient supporter la taxation des revenus distribués, qu'ils soient participants actifs au montage ou non.

Mais la solution apportée par la notion de cédule a ses limites. En effet, si des personnes physiques, ou d'autres sociétés de personnes elles-mêmes détenues par des personnes physiques, sont au capital de la Snc Zac Des Berchères, comment se calculera l'avantage distribué ? En effet, dans ce cas, l'application de l'article 238 bis K est limité à la participation

---

<sup>890</sup>-La SCI Les Érables, la Snc Zac Des Berchères, et deux sociétés commerciales du groupe Bréguet Investissement.

des sociétés de capitaux. Or, ce n'est que cette participation qui pourra prendre la qualification de revenus distribués au sens des articles 108 et suivants. Faut-il alors, pour rendre le montage opposable à l'administration, insérer un associé personne physique dans la Snc ? Il faudra trouver un autre moyen de taxer l'avantage correspondant à la part des personnes non soumises à l'impôt sur les sociétés<sup>891</sup>.

Une autre question mérite d'être posée. Dans les affaires Belmès ou Dieutegard, le Conseil d'État a dû se poser la question des pénalités applicables à la personne physique bénéficiaire. Dans le cas des époux Belmès, le Conseil d'État annule les pénalités de mauvaise foi infligée au contribuable, car, « à défaut de tout élément démontrant l'implication personnelle des contribuables dans cette transaction, ceux-ci sont fondés à demander la décharge de ces pénalités ». Au contraire, dans l'affaire Dieutegard, le Conseil d'État confirme les pénalités de mauvaise foi, jugeant que son comportement est exclusif de bonne foi. Dans les deux cas, le Conseil d'État apprécie le rôle et l'attitude de la personne physique bénéficiaire en fin de chaîne. Or, comment une telle appréciation pourrait-elle se justifier, alors que plusieurs personnes morales sont intervenues dans l'opération ? Ce ne sont pas les époux Belmès qui ont fixé le prix, ce sont les personnes morales cédantes. Ce n'est pas Monsieur Dieutegard qui a majoré le loyer, mais la SCI bailleuse. On voit bien à cet énoncé le caractère artificiel des sociétés interposées, car celles-ci fonctionnent ... grâce à l'intervention d'une personne physique. Mais il aurait fallu, si l'on s'en tenait à l'apparence voulue par les intéressés, créée par l'empilement de structures juridiques, atteindre les organes sociaux des diverses sociétés, voire dégager une notion de contrôle, pour découvrir et sanctionner l'animateur effectif de l'opération. Peut-on utiliser la notion de cédule pour comprendre la solution en droit positif ? Il s'agit d'analyser un comportement dans la détermination loyale de l'assiette fiscale, à l'intérieur d'un ensemble déterminatif de l'assiette fiscale. En établissant ce lien, apparaît clairement la responsabilité des uns et des autres. Comment est-on parvenu aux variations constatées des patrimoines ? Par des erreurs de jugement, non fautives, ou par des actes positifs de dissimulation, constitutifs de faute punissables ? L'appréciation du comportement des intéressés paraît dans ces conditions plus simple à mettre en évidence, plus claire à comprendre pour les parties.

---

891-Le commissaire du gouvernement Stéphane Austry, dans ses conclusions sous l'arrêt Belmès, avait déjà esquissé la réponse : « sans doute dans certains cas, la libéralité ainsi consentie pourra-t-elle être soumise aux droits de mutation à titre gratuit applicables aux donations, ce qui sera parfois au moins aussi dissuasif que le régime des revenus distribués ».

**3 - La prise en compte de la notion de cédule-ensemble dans l'appréciation de la normalité d'un acte de gestion dans les groupes de sociétés**

Une décision Comte du 30 juin 2008<sup>892</sup> nous permet de revenir sur une difficulté particulière relative aux engagements de caution des dirigeants de sociétés. Est-il possible pour une société mère, de prendre en charge les dettes de la société filiale, alors qu'un associé s'était porté caution des engagements de la filiale ?

Une décision Héli-Union du 22 avril 1985<sup>893</sup> avait tranché nettement par la négative. Il s'agissait de sociétés spécialisées dans le transport aérien, par hélicoptère et avions. Pour céder la filiale du groupe, la société mère a procédé à l'assainissement financier de celle-ci en prenant en charge et en remboursant les dettes de la filiale, lesquelles étaient garanties par la caution du principal associé. La Haute Juridiction a confirmé le caractère d'acte anormal de gestion conféré à l'opération par l'administration, en considérant que cette prise en charge par la société constituait un avantage pour l'intéressé<sup>894</sup>. Cette solution avait été vigoureusement critiquée par la doctrine. Elle paraissait en outre, au vu des conclusions du commissaire du gouvernement, dictée par les circonstances de l'espèce, l'intéressé étant à la fois actionnaire majoritaire de la société mère, actionnaire minoritaire de la filiale, mais aussi représentant des deux banques créditrices<sup>895</sup>.

Car la question posée dans cette décision portait sur l'appréciation de l'acte anormal qui aurait été commis par la société mère et aboutirait ainsi à constater une libéralité consentie au profit de son dirigeant. Or, l'acte anormal, selon la formule du président Fouquet dans des conclusions sous un arrêt Musel du 10 juillet 1992<sup>896</sup>, « est celui qui est accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt

---

892-CE 3e et 8e ss-s., 30 juin 2008, n°291710, *Sté Civile du groupe Comte*, DF 42/2008 comm. 541 concl. Emmanuel Glaser, note André Bonnet.

893-CE 7e et 8e ss-s., 22 avril 1985, n°45813, *Héli-Union*, DF 1985 comm. 1420, concl. Marie-Aimée Latournerie ; RJJF 1985 n°844.

894-Considérant « que la SA Héli-Union n'allègue pas qu'elle ait demandé à M.X préalablement à la prise en charge de la dette dont s'agit, d'exécuter l'engagement de caution qu'il avait pris en 1968, ni que l'intéressé ait été dans l'incapacité de respecter cet engagement ; qu'en se substituant à lui, la SA Héli-Union a ainsi consenti à M.X un avantage ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que cet avantage ait comporté une contrepartie appréciable, utile aux intérêts de la société ».

895-Ce qui d'ailleurs avait conduit Marie-Aimée Latournerie à dire « qu'on ne peut donc pas exclure en fait une connivence entre les intéressés ».

896-CE section, 10 juillet 1992, n°110213 et 110214, *Musel SBP et Brunner*, DF 1993 n°27 comm. 1392 ; RJJF 8-9/1992 n°1249, concl. Olivier Fouquet p.672.

*minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer. En d'autres termes, et cette observation est essentielle (...), la simple circonstance qu'une opération effectuée par une entreprise ou une société comporte un avantage même appréciable pour un tiers, ne suffit pas à rendre cette opération anormale* ». Dans sa décision Musel, la Haute Juridiction a repris la formulation de son commissaire du gouvernement et juge que « *la seule circonstance qu'une opération de cette nature [prise en charge par la société d'une assurance garantissant le décès d'un dirigeant, caution d'une ligne de découvert consentie au profit de la société] puisse comporter un avantage éventuel pour un tiers, ne suffit pas à lui donner le caractère d'une opération anormale dès lors qu'elle n'est pas contraire ou étrangère aux intérêts de la société* ».

Cette solution paraissait correspondre correctement à la théorie de l'indépendance des patrimoines de chaque société et de leurs associés. En effet, qu'est-ce qui peut justifier le fait qu'une société tierce, fut-elle la société mère, prenne en charge les dettes d'une société alors que ses associés lui ont donné leur garantie ? Pourtant déjà, la jurisprudence avait admis la régularité d'un certain nombre d'opérations entre sociétés mères et filiales. Des avantages consentis par une société mère à sa filiale ont été considérés comme constitutifs d'un acte de gestion normale, et donc admissibles dans leurs conséquences fiscales. Il en va ainsi des aides apportées à fonds perdus dès lors que la société mère cherche à sauvegarder son propre renom<sup>897</sup>, des avances sans intérêt consentis par la société mère à une filiale<sup>898</sup>, d'abandons de créances<sup>899</sup>, renonciation à percevoir des intérêts au profit de filiales en difficulté<sup>900</sup>, du versement de subventions<sup>901</sup>. Toutes ces solutions mettent à mal la notion d'indépendance patrimoniale des sociétés. Mais elles ne vont pas jusqu'à intégrer les associés dans cette notion de « groupe » qui s'est petit à petit développée. Dans ce cadre, la décision de 1985 paraissait logique. Pourtant, elle avait fait l'objet de vives critiques doctrinales<sup>902</sup>. Au vu de l'évolution jurisprudentielle en effet, il devenait normal pour une société mère de venir en aide à sa filiale. Pourquoi dans ces conditions juger anormale cette intervention au seul motif qu'il était possible à la filiale de faire intervenir directement l'associé caution ?

---

897-CE plénière, 20 novembre 1974, n°85191, *RJF* 1975 p.21.

898-CE 2 juin 1982, n°23342, *DF* 1983 comm. 191 concl. Christian Schricke.

899-CE plénière, 30 avril 1980, n°16253, *RJF* 1980 n°467 concl. Bruno Martin-Laprade p.246.

900-CE 9e et 8e ss-s., 22 mars 1999, n°163282, *Alphamed*, *DF* 1999 n°50-51 comm. 909.

901-CE 16 février 1983, n°37868, *DF* 1983 comm. 1450, concl. Christian Schricke.

902-Le rédacteur à la *RJF* résumait ainsi les critiques : « *on voit mal en quoi la circonstance que l'actionnaire minoritaire de la filiale - qui est également, il est vrai, PDG et actionnaire majoritaire de la société mère, - s'est porté caution de certains engagements de la filiale suffit à transformer en acte anormal une intervention en elle-même légitime* ».

La Haute Juridiction en 1985 a pourtant considéré que cette intervention de la mère au lieu et place de l'associé constituait un acte anormal, et rendait taxable entre les mains de l'associé l'avantage qui lui était ainsi indirectement consenti en lui évitant de répondre directement des dettes de la filiale.

C'est exactement l'inverse que juge le Conseil d'État dans la décision Comte du 30 juin 2008, opérant ainsi un revirement complet<sup>903</sup>. La Haute juridiction a donc admis la déduction de la charge résultant de la prise en charge des dettes de la filiale dans les résultats de la mère<sup>904</sup>. Cette conception d'un intérêt global dépassant les patrimoines individuels paraît ainsi paradoxale. Pourtant, cette décision nous laisse entrevoir clairement une évolution vers cette notion de « groupe » où l'on peut certainement discerner la « cédule » dont nous parlons.

Dans cette décision, la Haute Juridiction admet de qualifier d'acte normal de gestion le fait pour une société mère de se substituer à son associé qui avait garanti personnellement les dettes de la filiale. Certes, la société mère avait elle-même pris l'engagement de relever et garantir ses associés pour les garanties qu'ils avaient données aux filiales. Mais le Conseil d'État n'a pas recherché si l'associé caution avait été mis en cause pour justifier l'intervention de la société mère, qui s'est réalisée directement.

Le Conseil d'État se positionne donc globalement, sur l'appréciation générale des opérations économiques concernées, et non plus seulement sur l'analyse d'une opération isolée de son contexte. Certes, l'associé caution bénéficie d'un avantage, dès lors que son engagement n'est pas mis en cause. Mais quelle était la nécessité de cet engagement ? Dans la présente affaire, les banquiers avaient exigé le maintien des engagements personnels des associés majoritaires, alors que la société mère avait la surface financière pour couvrir ces engagements. Les banquiers souhaitent parfois un engagement personnel des individus dans des opérations relativement délicates, comme en l'occurrence la garantie d'opérations de transit douanier à donner en application de la législation douanière. Il peut donc être considéré, et c'est ce que

---

903-La juridiction juge ainsi : « *considérant que l'exécution par une société, d'opérations présentant un avantage pour un actionnaire ne peut être regardée comme étrangère à une gestion commerciale normale que s'il est établi, compte tenu, le cas échéant, des règles gouvernant la charge de la preuve, que l'avantage consenti était contraire ou étranger aux intérêts de la société ; considérant qu'en se bornant à constater que la caution personnelle des associés ayant été recherchée, un accord transactionnel était intervenu avec la Société Générale et que la dette résultant de cet accord avait été prise en charge par la société GGS sans inscription dans ses comptes d'aucune créance sur ces associés, pour en déduire que les charges supportées par la société GGS pour l'exécution de l'accord transactionnel conclu avec la banque relevaient d'une gestion anormale, la cour a commis une erreur de droit* ».

904-Ce qui sans doute a permis d'annuler les rappels effectués au niveau de l'associé, conséquence de la notion de « revenus distribués ».



fait le Conseil d'État, que la société mère avait intérêt au maintien des cautions personnelles des associés, puisque c'était une condition mise par les banques pour offrir leur caution à l'État pour l'application des opérations douanières, activité du groupe de sociétés concernées. Mais en outre, la société mère s'était dès le départ, engagée à se substituer personnellement aux engagements des associés si ces derniers étaient mis en cause. Cette condition, relative à un engagement antérieur, a été retenue comme condition essentielle à la qualification de normalité de l'opération en cause.

Outre le revirement jurisprudentiel constaté, l'intérêt de la solution au regard de notre propos tient dans l'appréciation globale de l'activité économique et de la cause des engagements des dirigeants : nous nous trouvons à nouveau dans un contexte d'activités professionnelles. Dès lors qu'intervient une activité économique, exercée professionnellement, il semble que le droit fiscal, soucieux de protéger la source de profits importants, puisque liés à l'activité économique, apprécie avec largeur de vue la déductibilité des charges engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Cette appréciation prend tout son sens dans l'affaire ainsi jugée : à défaut d'engagement de cautions personnelles des dirigeants, les banques n'offraient pas la garantie à l'État pour l'exécution d'opérations douanières relatives au commerce international. C'est donc toute l'activité des sociétés qui se trouvait remise en question, et par conséquent la rentabilité des différents impôts prélevés sur l'activité économique des sociétés qui pouvait être compromise, qu'il s'agisse de TVA ou d'impôts sur les sociétés, ou encore d'impôts sur les revenus tant salariaux que mobiliers.

Dans ce contexte, la prise en charge par la société mère des dépenses liées à l'engagement de caution, qu'il s'agisse des primes d'assurance décès du dirigeant comme dans l'affaire jugée en 1992, Musel et Brunet, ou la prise en charge directe de la dette garantie par la société mère comme dans l'affaire Comte, et donc les charges qui en découlent, sont admises par le droit fiscal en déduction avec largeur de vue.

Il en aurait été autrement certainement, si les opérations en cause avaient eu pour objet simplement, par exemple, de maintenir la valeur du titre. Les dépenses eussent été considérées comme dépenses en capital. Or, le maintien du cours du titre permet de dégager des plus-values boursières ou de cessions de titres, qui sont imposées ; il permet également de conduire à la distribution de dividendes, revenus du capital mobilier, mais imposés également.

Pourquoi ces différences de régime spectrales ?

## **Conclusion du chapitre**

La cédule, ensemble fiscal de biens permettant de déterminer la matière imposable dans le cadre d'une imposition, fonctionne. Les situations concrètes permettent d'en donner une image. Le droit fiscal positif a déjà intégré cette notion. Faut-il y voir l'apparition d'une approche économique, au détriment de l'approche civiliste ? Or, ni l'une, ni l'autre, ne rendent compte vraiment des solutions du droit positif. S'agit-il alors de la révélation d'une autonomie du droit fiscal ? Nous refusons cette affirmation, qui se trouve démentie par le droit positif lui-même. En effet, le droit fiscal n'a jamais transformé une situation juridique en droit privé, en une autre situation, au gré de ses fantaisies. Et même le concept d'abus de droit ou d'acte anormal ne sauraient modifier cette situation.

En effet, le droit fiscal doit effectuer, périodiquement, la détermination d'une matière imposable pour asseoir, liquider, recouvrer, contrôler et discuter l'impôt. Il ne change pas les données du droit privé. Il se contente de les rassembler dans ses propres ensembles. C'est au sein de ces ensembles qu'il va appliquer la loi fiscale, et déterminer l'imposition.

C'est également au sein de ces ensembles que le contribuable-citoyen devra faire valoir ses droits.

Cette situation répond à beaucoup de montages d'évasion fiscale, artificiellement créés sur la base de justifications civiles. Le droit fiscal passe au-delà de ces montages, pour ne considérer que la matière imposable elle-même.

Cependant, nous constatons que cette notion n'apparaît trop souvent qu'en germe. Pourtant, de nombreuses difficultés pourraient être atténuées par une systématisation, qui n'est pas encore intervenue, d'un raisonnement fiscal en terme d'ensembles affectés.

## **CHAPITRE 2 - La nécessaire systématisation des règles générales de fonctionnement des cédules-ensembles**

Nous avons constaté le caractère récent et encore embryonnaire, de la notion de cédule-ensemble. Dans ces conditions, il n'a pu être encore dégagé à son niveau une méthodologie générale. Or, c'est ici que pourraient être dégagées ces règles générales relatives à la détermination de l'assiette de l'impôt que nous appelions de nos vœux. Cette systématisation permettrait au citoyen-contribuable de retrouver les moyens d'invoquer ses droits fondamentaux.

Ainsi, pourrait-il revendiquer l'imposition d'une base nette, proche de ses facultés contributives, entraînant ainsi le droit pour lui de déduire de sa base brute toutes les charges, sans exceptions, liées à cette base brute.

De même, pourrait-il invoquer la nécessaire symétrie qui devrait exister dans le traitement d'une même matière imposable. Cette symétrie mettrait fin à la distinction artificielle et injuste entre charges du capital et charges du revenu, qui n'ont plus lieu d'être lorsque le capital est autant imposé que le revenu.

Cependant, le droit positif révèle que des avancées importantes ont déjà eu lieu dans ce domaine. Le droit positif est en effet, influencé déjà par le concept de cédule-ensemble. C'est important. En effet, c'est au sein de la cédule-ensemble que le citoyen-contribuable rencontre le fisc, et met en place avec lui l'acte d'imposer.

Nous verrons que le concept de cédule-ensemble a déjà pris une certaine dimension méthodologique en droit fiscal positif (Section 1). Et déjà, nous pourrions constater l'influence de ce concept de cédule-ensemble dans l'évolution du droit positif (Section 2).

### **SECTION 1 - La dimension méthodologique du concept**

La temporalité entourant la matière fiscale, imposée par le législateur lorsqu'il met en place une obligation annuelle de contribution aux charges publiques, entraîne un cycle de vie des cédules plus court que la pérennité des situations juridiques en droit privé. Dans ces conditions, la cédule meurt. Ou plutôt disparaît. Un raisonnement méthodologie prenant en

compte l'intervention d'ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable, ou cédules, permet d'éclairer des solutions qui paraissent paradoxales au regard de règles tirées du droit privé.

Cependant, cet aspect passif n'est pas suffisant. La notion de cédule-ensemble mérite d'être systématisée. Elle apporte en effet, des précisions et de la logique dans les règles fiscales, qui deviennent impérativement nécessaires. Deux aspects peuvent déjà être mis en avant dans le cadre de cette recherche de systématisation : l'imposition d'une base nette, et la symétrie de traitement des situations fiscales.

### ***§ 1 - La détermination de la matière imposable et l'imposition d'une base nette***

L'ensemble fiscal que l'on vient de nommer cédule mène une vie propre. Le droit fiscal positif montre que cette notion peut recouvrir une réalité juridique, implicitement reconnue. Nous allons tenter d'approfondir notre recherche sur ces ensembles fiscaux, dans le droit positif, pour tenter d'en dégager les règles de fonctionnement attachées à ces ensembles. En effet, ces derniers ont pour objectif de permettre la détermination de la matière imposable dans le cadre de l'acte fiscal d'établissement de l'impôt. Le droit fiscal est en effet en charge, à partir des règles fixées par le législateur pour la détermination de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement des impositions<sup>905</sup>, d'établir justement cet impôt qui se traduit toujours par un versement d'argent au profit de la puissance publique par un citoyen contribuable<sup>906</sup>. La prise en compte de la réalité d'un ensemble fiscal affecté constitué de biens juridiques, au sein duquel se déterminent justement les règles d'assiette, liquidation, recouvrement et contentieux, selon les modalités définies par le droit public général, que nous nommons « cédules », permet de rendre compte des solutions du droit positif. Mais il convient que cet ensemble permette de retrouver le droit du citoyen-contribuable de n'être imposé que sur ses facultés contributives.

---

905-Article 34 de la Constitution.

906-Même dans le cas où l'impôt vise de prime abord une personne morale : des personnes physiques existent toujours derrière ce paravent juridique, dès lors qu'il n'existe pas, à ce jour nous semble-t-il, de personnes morales abstraites, sans même un représentant personne physique ... sauf peut-être des personnes morales de droit public ? Mais on y retrouve à terme ... le contribuable !

### A - Fondements juridiques du principe de l'imposition d'une base nette

Les grands principes fiscaux n'abordent pas directement cette notion. L'article 1er du protocole n°1 additionnel à la Convention européenne des droits de l'Homme prévoit le droit au respect, pour toute personne physique ou morale, de ses biens. Il n'est pas cependant pas invoqué à ce titre<sup>907</sup>.

C'est surtout l'article 13 de la Déclaration des droits de 1789 qui peut être invoqué à ce titre. Ce texte précise que la contribution commune doit être répartie, en raison des facultés contributives des citoyens<sup>908</sup>.

En matière d'imposition sur les revenus, le code général des impôts procède de façon curieuse pour définir la matière imposable des différents impôts. Il procède en effet en détaillant les différentes modalités de calcul de la base imposable de chacun des impôts, dont la prise en charge des frais ou des passifs déductibles d'une base imposable, y compris en matière de TVA, droits de mutation ou autres. Mais il reprend à deux endroits au moins la mention de ces charges déductibles en généralisant leur prise en compte.

Il faut d'abord citer l'article 156 du CGI qui définit le revenu imposable à l'impôt sur le revenu, et qui reprend donc les principes d'admission des charges pour les huit catégories formant l'impôt sur le revenu global. Ce texte précise que « *l'impôt sur le revenu est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque foyer fiscal* ».

Ce texte prévoit la prise en compte de revenus nets provenant des professions exercées, des traitements et salaires, bénéfices de toutes opérations lucratives, bref, des huit catégories précitées. Il autorise en outre, au titre du revenu global, la déduction de charges spécifiques.

Il s'agit en premier lieu des déficits constatés dans une des catégories précitées. Mais la déduction du passif d'une catégorie, prévue par principe, puisqu'il s'agit de frapper un revenu global, est très rapidement limitée dans de très nombreux cas (activités agricoles accessoires, BIC non professionnels, BNC non professionnels, etc).

En second lieu, l'article 156 autorise la déduction de certaines charges définies précisément, sans véritablement de principe directeur : pensions alimentaires, certaines cotisations sociales, CSG sur les revenus du patrimoine et produits de placement pour la fraction déductible, etc. Le législateur autorise également la prise en compte d'un certain nombre de charges qui

---

907-Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général*, n°358 et suivants, consacre une étude fournie sur ce principe. Celui-ci intervient principalement en matière de validation d'imposition, avec la question de la rétroactivité de la loi fiscale.

908-Id, n°646.

donnent lieu à des réductions d'impôt ou des crédits d'impôt, calculés directement sur le montant de la charge plafonnée. Ces déductions spécifiques, constituant les « niches fiscales » mises en lumière par l'actualité du moment, varient chaque année au gré des secteurs à favoriser ou soutenir<sup>909</sup>.

Puis l'article 158, toujours dans le cadre de l'impôt sur le revenu global, reprend le principe des déductions catégorielles qu'il reprend, parfois en les complétant.

Enfin, ce dernier texte renvoie à un principe général figurant sous les articles 12 et 13 du CGI. L'article 12 prévoit que « *l'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* ». Ce texte consacre ce que nous nommons le temps de l'impôt. En effet, l'une des différences essentielles entre les concepts du droit fiscal et ceux du droit privé tient dans la prise en compte du temps. L'impôt est périodique : les concepts qu'il développe doivent donc s'inscrire dans la période qu'ils concernent. Au contraire, les concepts juridiques du droit privé ne sont pas ensermés dans une périodicité : ils sont déterminés par des situations données résultant du fait de l'homme (propriété, responsabilité civile, contrats, etc). Ce point nous paraît primordial, et nous sommes étonnés de constater qu'il est très peu souvent relevé.

L'article 13 prévoit un principe général : « *le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu* »<sup>910</sup>.

La question qui se pose est double. Le premier élément porte sur le point de savoir si ce texte constitue un principe général applicable à l'ensemble du droit fiscal, ou s'il ne concerne que l'impôt sur le revenu. Le second élément concerne le point de savoir si ce texte vise à constituer un principe duquel découle l'énumération des charges par catégories, lesquelles ne seraient donc décrites qu'à titre d'illustration sans prendre un caractère exhaustif, ou s'il s'agit simplement de l'énonciation d'une généralité précisée dans chaque catégorie par l'énumération des charges admissibles. Pour certains auteurs, il ne fait pas de doute que l'article 13-1 constitue un principe applicable à toutes les situations<sup>911</sup>.

---

909-Dépenses d'isolation des bâtiments, acquisition de la résidence principale, soutien au cinéma, au capital des PME, à l'investissement immobilier locatif du secteur touristique, la liste est aussi longue qu'exotique.

910-Nous ne pouvons nous empêcher de relier cet texte à la notion de lien direct mis en place en matière de TVA par la jurisprudence communautaire.

911-Emmanuel Kornprobst, *JCP fiscal* impôts directs Traité fascicule n°66 §100 (à jour 3/2001) précise : « *Ainsi, l'article 13-1 ne constitue pas seulement un principe que reprendraient d'autres articles du code pour chaque revenu catégoriel ; il énonce également une règle de subsidiarité qui permet la déduction de*

Il paraît intéressant pour notre recherche de voir dans quelle mesure ce texte de l'article 13 constitue un principe, lequel pourrait alors constituer une règle de fonctionnement de la cédule telle que nous la concevons. Il nous faut parcourir certaines situations concrètes.

**B - Le revenu imposable est un revenu net, et la problématique des engagements en qualité de caution des dirigeants de société permet d'en préciser certains aspects**

Nous avons pu constater le caractère paradoxal de la situation actuelle en matière de déduction des sommes versées par un dirigeant de société soumise à l'impôt sur les sociétés en application d'un engagement de caution<sup>912</sup>. A ce jour, ces sommes peuvent venir en déduction des rémunérations perçues par le dirigeant ; elles peuvent également créer un déficit de la catégorie des rémunérations, imputable sur le revenu global en application de l'article 156-I du CGI, si les rémunérations sont insuffisantes, ou s'il n'existe pas ou plus de rémunérations. Un certain nombre de conditions à la déduction sont posées, mais qui s'apparentent au juste contrôle de l'adéquation des engagements de caution à une activité globale : proportionnalité des montants, intérêt de l'activité économique, notamment. Ce ne sont pas ces conditions à proprement parler qui peuvent surprendre, mais la limitation apportée à cette déduction aux seules rémunérations perçues d'un dirigeant. La déduction est ainsi ravalée au rang de charges inhérentes à l'emploi, au même niveau que les frais de déplacement du salarié ou de ses frais de documentation.

Pourtant, la justification de la déduction est apportée par la jurisprudence au terme d'une prise en compte interprétative des dispositions de l'article 13 du CGI, analysées comme un principe général de déduction des dépenses, mais limité curieusement à une seule catégorie de revenu. Restent exclues de toute déduction, les versements effectués par des associés non rémunérés, bien qu'ils soient imposables sur les dividendes ou jetons de présence, et même si ces associés exercent des fonctions dirigeantes, non rémunérées, notamment des fonctions

---

*dépenses non directement engagées pour permettre d'obtenir un revenu brut mais qui se révèlent nécessaires pour permettre l'acquisition ou la conservation de ce revenu catégoriel ».* Jean Lamarque, Olivier Négrin, Ludovic Ayrault, *Droit fiscal général* précité, n°1275, commentent ce texte ainsi : « *On peut se demander s'agit-il d'une pétition de principe ou d'un principe opérationnel. En effet, la nécessité d'opérer, pour chaque élément de revenu, la déduction des frais et charges correspondants dans des conditions, sinon simples, du moins cohérentes, est à l'origine du maintien dans la loi de différentes sortes de revenus - appelés revenus catégoriels. Or, la loi précise que « le bénéficiaire ou revenu net de chacune des catégories de revenus (...) est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elles ».*

912-Voir Titre I, Chapitre 2, Section 2-2.

d'administrateur. Nous avons pu montrer l'incohérence de ces solutions, incohérences relevées par la doctrine fiscale. Certains auteurs souhaitent une réforme législative sur le sujet. Faut-il vraiment une réforme législative, qui peinera à être mise en place dans le contexte actuel ? La simple systématisation de l'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable que nous nommons « cédule », avec l'application d'un principe de base de la déduction des charges, fondé sur l'article 13 qui existe déjà et serait donc consacré dans sa dimension de principe, nous paraît suffire largement.

D'autant que cette systématisation existe en droit positif comme nous tentons de le montrer, et ne demande qu'à être accentuée.

### ***1 - La confirmation par le Conseil d'État de son raisonnement en termes d'ensembles fiscaux strictement définis***

La situation lors du début de ce travail de recherche paraissait donc relativement stabilisée, bien que critiquable comme nous venons de le noter. Mais la jurisprudence allait nous donner encore des éléments d'interrogation.

L'arrêt Belmonte du 18 décembre 2008 <sup>913</sup> est surprenant. Monsieur Belmonte était gérant majoritaire d'une entreprise de poterie d'art en étain dans la Drôme provençale, exploitée sous forme de SARL soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette société fut mise en liquidation judiciaire en 1992, et l'intéressé a sollicité la déduction au titre de ses revenus de sommes versées en exécution d'engagements de caution. La Cour administrative d'appel de Lyon avait accordé à Monsieur Belmonte le bénéfice de ses demandes après rejet de celles-ci par le Tribunal Administratif. Il s'agissait, semblait-il, de l'application maintenant bien rodée d'une jurisprudence fixée, toutes les conditions de déductibilité de ces versements paraissant établies. Cependant, le Conseil d'État saisi en cassation a rejeté partiellement les demandes de l'intéressé. En effet, certains versements avaient été effectués par l'épouse de l'intéressé<sup>914</sup>. La Cour avait pourtant bien relevé la difficulté relative au versement d'une partie des sommes par

---

913-CE 10e et 9e ss-s., 18 décembre 2008, n°292387, *Belmonte*, concl. Julie Burguburu, *DF* 6/2009 n°176.

914-La Haute Cour motive ainsi sa décision : « *considérant qu'il ne résulte pas de l'instruction que Mme Belmonte aurait opéré les versements en litige autrement qu'en exécution des engagements souscrits par son mari ; qu'il n'est ni établi ni même allégué que M Belmonte aurait supporté la charge des versements opérés par son épouse, qu'aurait existé entre eux une communauté de biens ; qu'il résulte donc des principes rappelés ci-dessus que seuls les versements effectués par M Belmonte au titre des engagements de caution qu'il avait souscrits au profit de la SARL dont il était gérant majoritaire peuvent être admis en déduction dans la catégorie des traitements et salaires pour la détermination des bases de l'impôt sur le revenu dû par M et Mme Belmonte ;* ».



l'épouse, pour l'écarter<sup>915</sup>. Le Conseil d'État souligne d'ailleurs qu'il a expressément rejeté la solidarité fiscale du foyer, en mentionnant dans sa décision, de manière quasi ironique, qu'il s'agissait bien de déterminer les bases de l'impôt sur le revenu « dû par M et Mme Belmonte ». Les conclusions du commissaire du gouvernement apportent un éclairage nécessaire à cette décision. Il rappelle que selon la jurisprudence établie, que les revenus catégoriels, sur lesquels peuvent s'imputer les charges, s'établissent distinctement pour chacun des membres du foyer fiscal. Ce principe est principalement dégagé dans une décision Acquaviva de 1992<sup>916</sup>, qui concernait d'ailleurs une affaire similaire. L'affaire jugée dans ce dossier portait sur la déduction au titre des engagements de caution de sommes versées par l'épouse qui n'occupait aucune fonction dans la société dirigée par son mari. Le Conseil d'État refuse la prise en compte de ces sommes. Il considère en effet qu'il résulte des dispositions des articles 13, 156 et 83 du CGI que l'impôt sur le revenu est certes déterminé en totalisant les revenus nets catégoriels, mais que « *les bénéfices ou revenus nets de chaque catégorie sont déterminés distinctement d'après les règles propres à chacune d'elles* ». Selon ces dispositions également, il résulte « *que les revenus catégoriels doivent être déterminés distinctement pour chacun des membres du foyer fiscal ; que, s'agissant des traitements et salaires, les frais résultant de l'engagement pris par l'un d'entre eux ne peuvent donc être regardés comme inhérents à la fonction ou à l'emploi d'un autre et déduits à ce titre de revenus salariaux de ce dernier* ».

Les conclusions de Marie-Dominique Hagelsteen dans l'affaire Acquaviva montrent la difficulté du raisonnement suivi. En effet, pour apprécier le montant des revenus à prendre en compte pour apprécier le caractère proportionné du montant de l'engagement de caution<sup>917</sup>, le Conseil d'État a retenu le montant des rémunérations servies par la société aux deux membres du ménage<sup>918</sup>. C'était donc la notion de revenus salariaux du ménage qui était prise en compte pour apprécier le montant de l'engagement. Marie-Dominique Hagelsteen relevait pertinemment dans ses conclusions sous l'arrêt Acquaviva qu'un ménage constitue une unité d'imposition, qui se manifeste de manière très claire en matière de recouvrement, en raison de

---

915-La Cour considère que « *la circonstance que certains des versements effectués en exécution des engagements de caution souscrits par M Belmonte ont été effectués par Mme Belmonte [n'était] pas de nature à priver les requérants de leur droit à déduction dès lors que les sommes en cause sont versées par les membres d'un même foyer* ».

916-CE Plénière fiscale, 9 octobre 1992, n°113045 Acquaviva, *DF* 1993 n°27 comm. 1385 ; *RJF* 11/1992 n°1456, concl. Marie-Dominique Hagelsteen p.870.

917-La jurisprudence considère aujourd'hui que l'engagement de caution ne doit pas dépasser trois fois le montant de la rémunération annuelle.

918-Cette décision a été rendue dans la même affaire, cette fois-ci concernant le père de l'intéressée : CE 12 décembre 1990 n°113038-82071, *RJF* 2/91 n°172.

la solidarité de paiement à laquelle sont tenus les époux. Cette unité joue aussi pour le calcul de l'imposition dont le taux dépend du revenu global du ménage. Pourtant, le commissaire du gouvernement considère que l'on ne peut étendre cette solidarité à la détermination des revenus catégoriels<sup>919</sup>.

Cette argumentation appelle des réserves. Tout d'abord, nous nous méfions toujours en droit de ce qui peut apparaître comme des « évidences ». Bien souvent celles-ci peuvent résulter de contresens. Or, le commissaire du gouvernement note lui-même que cette évidence ne s'étend pas à tous les revenus, les revenus fonciers et mobiliers semblant souffrir d'une détermination globale par foyer fiscal. Et effectivement c'est le cas. Pourquoi cette distinction ? Qu'est-ce qui la motive ?

Par ailleurs, comment justifier que l'associé non salarié, caution et conjoint du dirigeant, supporte la charge de la caution pour permettre au conjoint de conserver son revenu, lequel devient communautaire, et supporte solidairement le poids de l'impôt sur ces revenus que son sacrifice financier a permis de maintenir, mais sans pouvoir déduire la charge de l'engagement ? Il y a là un non sens, qui ne se justifie pas.

Dans le dossier Belmonte, l'épouse était, à la différence de l'affaire Acquaviva, engagée en qualité de caution solidaire. Cet argument est balayé<sup>920</sup>.

La décision Belmonte paraît cependant ouvrir la voie à la possibilité d'admettre la charge des engagements de caution du conjoint s'il peut être démontré qu'en définitive, c'est bien le dirigeant qui en a supporté la charge. Pour apprécier si le dirigeant supporte effectivement ou non la charge des sommes versées par son épouse, la Haute Assemblée se réfère notamment à la situation matrimoniale du foyer fiscal. Sous le régime de communauté de biens, les versements effectués par l'un des époux peuvent en effet, compte tenu de la fongibilité des sommes d'argent, être regardés comme supportés par l'autre à hauteur de la moitié de leur

---

919-« Il est clair en effet, que le revenu net global est l'addition des différents revenus nets catégoriels ; mais que ces revenus catégoriels eux-mêmes, à l'exception des revenus de valeurs mobilières et des revenus fonciers, compte tenu des dispositions de l'article 156-I du CGI, doivent être calculés distinctement pour chacun des titulaires de ces revenus alors même qu'ils forment un foyer fiscal. Ce point paraît l'évidence même. Les frais professionnels se rapportent toujours à une activité exercée et seule la personne qui exerce cette activité peut les imputer sur ses revenus. (...) Admettre qu'il puisse être procédé autrement reviendrait peu ou prou à admettre finalement l'existence d'une charge directement déductible du revenu global que l'article 156-II n'a pas prévu ».

920-« Nous ne voyons pas, en effet, en quoi la solidarité devrait conduire à apporter une réponse différente de celle adoptée dans votre décision Acquaviva précitée (...) » comme le développe Mme Burguburu dans ses conclusions. Cela fait donc deux niveaux de solidarité qui sont proprement et simplement écartées, la solidarité fiscale des conjoints dont nous avons parlé, doublé de la solidarité dans l'engagement de caution.

montant s'ils ne proviennent pas de biens propres <sup>921</sup>.

Bien qu'ouvrant ainsi une perspective, au demeurant très limitée, la déduction des charges d'un revenu est donc strictement déterminée dans une vue très restrictive d'un lien direct fort entre charge et revenu catégoriel, ce lien étant même recherché sur la personne physique exerçant la profession alors que l'impôt est global par foyer fiscal. La confirmation du caractère très restrictif de la solution s'est rapidement confirmée dans la décision Joliot du 27 mars 2009<sup>922</sup>. Dans cette affaire, M Joliot, associé dans la société dirigée par son épouse, mais n'y exerçant lui-même aucune activité, s'est porté caution de la société. La caution ayant été mise en cause, les époux demandent la déduction des sommes versées au titre de l'engagement de caution de M Joliot des rémunérations perçues par Mme Joliot. Le Conseil d'État confirme le rejet de la déduction, nonobstant le régime de communauté des deux époux<sup>923</sup>. On ne peut être plus clair : solidarité fiscale ou solidarité matrimoniales n'ont aucun effet sur la détermination d'un revenu catégoriel.

## 2 - La curieuse situation de l'associé caution d'une société de personnes

Une situation curieuse a fait l'objet d'une décision Voiron de la Cour administrative d'appel de Lyon en date du 3 juillet 2008<sup>924</sup>. A notre connaissance, cette décision n'a pas fait l'objet de commentaires. Une SARL exerçant une activité dans un secteur qui n'est pas précisé, avait opté pour le régime des sociétés de famille. Ses résultats se trouvaient donc imposés entre les mains des associés conformément aux dispositions de l'article 8 du CGI. Cette société ayant connu des difficultés financières obtient de ses banques la remise d'une partie de ses dettes contre paiement comptant d'une fraction de celles-ci. Ce paiement est effectué par l'indivision dans laquelle semble se trouver réunis les associés (sans doute les enfants du fondateur,

---

921-Selon les commentaires du rédacteur au *FR* 9/09 p.12 ; le Conseil d'État note en effet dans la décision Belmonte que la Cour a commis une erreur de droit en ne cherchant pas si « *M Belmonte avait finalement supporté effectivement la charge de ces versements du fait, le cas échéant, de son régime matrimonial* ». Il est vrai que ce renseignement ne figurait pas au dossier.

922-CE 9e et 10e ss-s., 27 mars 2009, n°309792, *Joliot*, *DF* 23/2009 comm. 353.

923-Il confirme que « *les revenus catégoriels doivent être déterminés distinctement pour chacun des membres du foyer fiscal ; que, d'une part, s'agissant des traitements et salaires, les frais résultant de l'engagement pris par l'un d'entre eux ne peuvent donc être regardés comme inhérents à la fonction ou à l'emploi de l'autre et déduits à ce titre des revenus salariaux de ce dernier* ». Dans ces conditions, la Haute Juridiction juge que les dispositions des articles 13, 156 et 83 du CGI « *s'opposent à ce qu'une caution donnée par l'un des époux lui-même actionnaire non salarié d'une société, puisse être regardée comme consentie pour la conservation du revenu salarié de l'autre époux, et à ce que les sommes payées à ce titre puissent être déductibles des revenus imposables ; que le régime matrimonial des conjoints et la solidarité entre époux est sans incidence sur le principe résultant ainsi de la combinaison des articles 13, 83 et 156 du code général des impôts.* ».

924-Caa Lyon, 3 juillet 2008 2e ch., n°05LY00889, *Voiron*, *DF* 46/2008 comm. 565.

décédé antérieurement). L'annulation partielle du passif dans les écritures de la SARL conduit, article 38 du CGI oblige, à constater un profit d'égal montant<sup>925</sup>. Par le jeu de l'article 8, et de l'imposition des résultats entre les mains des associés, l'un des membres de l'indivision s'est donc trouvé devoir inclure dans ses revenus imposables la quote-part des résultats de la société provenant de la remise de dettes qu'il avait contribué à provoquer ... par ses propres versements.

Dans un premier temps, l'intéressé a refusé de déclarer cette quote-part de revenus. Après rectification par l'administration fiscale, il contestait le caractère de revenu imposable, considérant qu'il s'agissait « *de la rémunération, non imposable, de la perte d'un élément de son patrimoine* ». Cet argument, dont on ne comprend pas bien le sens, a été écarté par la Cour. Mais surtout, l'intéressé demandait la déduction, au titre des charges déductibles du revenu, du montant des versements qu'il avait consentis au profit de la société par l'intermédiaire de l'indivision. La situation devenait semblable à l'associé ayant dû honorer son engagement de caution au profit de la société. La Cour rejette la demande. Elle constate bien que les règles fiscales aboutissent à imposer l'intéressé au titre du profit résultant de l'annulation de la dette, mais conteste que les versements ayant abouti à cette remise de dette soient déductibles, au motif qu'ils ne sont pas relatifs à un revenu professionnel<sup>926</sup>.

La déduction des sommes versées au titre d'engagements de caution est admise pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, comme nous l'avons vu, sur le fondement des articles 13 et 83-3° du CGI, soit l'un des textes, soit l'autre, ou plutôt comme le notait Mme Hagelsteen dans ses conclusions sous l'arrêt Acquaviva du 9 octobre 1992<sup>927</sup>, « *dans la combinaison des articles 83-3 et 13-1 du CGI tels qu'ils ont toujours été interprétés par la jurisprudence* ». Ce fondement ne serait pas recevable lorsqu'il s'agit de sociétés de personnes.

---

925-C'est d'ailleurs le paradoxe des remises de dettes, consenties généralement parce que la situation économique est tendue, de faire apparaître un profit artificiel, entraînant des dettes d'impôt. Nous avons eu l'occasion de constater les difficultés fiscales entraînées par une remise concordataire dans une entreprise en règlement judiciaire.

926-Considérant, en considération des dispositions des articles 13 et 39 du code général des impôts, que le revenu imposable est un revenu net établi sous déductions de toutes charges, « *que M Voiron, dont il n'est pas contesté qu'il ne percevait aucune rémunération de la SARL Voiron Frères, et qui n'allègue même pas que le versement d'une somme par l'indivision Joseph Voiron aurait été une condition mise à ce qu'il puisse en percevoir, ou aurait été de nature à augmenter en proportion sa quote-part des résultats d'exploitation de la société au titre desquels il est personnellement imposable, ne peut dès lors soutenir que ce versement devrait être regardé comme une dépense effectuée en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu, ouvrant comme telle, droit à déduction* ».

927-CE plénière, 9 octobre 1992, n°113045, Acquaviva, DF 1993 n°27 comm. 1385 ; RJF 11/1992 n°1456 concl. Marie-Dominique Hagelsteen p.870 précité.

En effet, les rémunérations servies aux associés de sociétés de personnes sont, comme le cas des exploitants individuels, considérées comme constituant une répartition de bénéfices, venant se rajouter donc à la quote-part imposable des résultats de la société revenant à l'intéressé, et non comme une rémunération<sup>928</sup>.

Le fondement d'une déduction des sommes en cause aurait pu se trouver dans l'article 39 du CGI et ses déclinaisons. Ce texte dispose en effet que le bénéfice net des activités industrielles, commerciales et artisanales est établi sous déduction de « toutes charges ». La Cour semble admettre l'argument, du moins implicitement. Mais elle le rejette sur des fondements peu clairs. La Cour relève que l'intéressé ne percevait aucune rémunération de la société, ni qu'il établisse que le versement d'une somme aurait été la condition pour l'attribution d'une rémunération ou de nature à permettre d'augmenter la quote-part des résultats lui revenant. Quel est le sens de cette observation, dès lors que l'on vient d'établir que les rémunérations versées aux associés des sociétés de personnes ne se distinguent pas de leur quote-part de résultats ? Comment alors exiger le versement d'une rémunération qui en tout état de cause rejoindrait la quote-part de résultats de l'intéressé ? Ou alors, l'observation de la Cour signifie qu'il aurait fallu que l'engagement de l'intéressé lui permette d'obtenir un supplément dans la répartition des résultats ? Sans doute nous manque-t-il des précisions factuelles : le raisonnement de la Cour pourrait être plus logique si effectivement, l'indivision Joseph Voiron ayant procédé aux règlements d'une partie des dettes à la place de la société, n'était pas identique à la collectivité des associés de la SARL Voiron. Car sinon on ne voit pas quel serait le fondement d'une condition portant sur l'augmentation nécessaire de la part des résultats revenant à l'intéressé dans la répartition des résultats de la société, pour permettre la déduction dans cette quote-part des sommes versées par l'intéressé en règlement du passif de la société.

Il n'en reste pas moins établi que dans la présente situation, une fois encore, la jurisprudence et le droit fiscal recherchent l'existence d'un revenu professionnel pour imputer une charge engagée par un associé pour faire face à un engagement pris en faveur d'une société. Il faut donc que l'intéressé établisse qu'il perçoit un revenu professionnel de la société, ce qui suppose qu'il y exerce une activité, pour déduire de ce revenu les charges engagées pour la conservation de ce revenu, en l'occurrence payer une partie du passif pour permettre la continuation de l'exploitation. Cette décision se trouve donc en contradiction avec la règle de

---

928-Par exemple : CE 8e et 9e ss-s., 29 janvier 1993, n°86850, *Salles*, *RJF* 3/93 n°393.

l'imposition d'un produit net.

La problématique des sommes payées par les dirigeants de société au titre de leurs engagements de caution mobilise l'interprétation de l'article 13-1 du CGI. Deux options sont en discussion. Soit ce texte doit être considéré en tant que tel, exposant un principe, soit ce texte doit être utilisé dans l'interprétation des textes spécifiques déterminant les charges déductibles de chacune des catégories des revenus de l'impôt sur le revenu. Dans ce second cas, il perd sa qualification de principe général fiscal et ne peut plus de ce fait, être utilisé dans la détermination de la matière imposable de l'impôt en général. Il ne pourrait de ce fait être invoqué en matière d'impôt sur la fortune, de droits de succession ou de TVA. En outre, nous constatons que seule l'intervention d'une activité professionnelle, quelque part dans la chaîne des opérations, permet d'espérer une prise en compte des charges de la caution. En effet, à défaut, la charge est interprétée comme constituant une protection du capital. A ce titre, et dès qu'il s'agit de capital, les portes fiscales de la déduction se ferment. Manifestement, la notion d'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable, ou cédule, permettrait de faire progresser la logique de l'imposition d'une base nette, ce qui à la fois renforce la sécurité juridique et répond aux principes généraux du droit fiscal au niveau de la protection du citoyen contribuable.

### **C - L'incompréhensible traitement limitatif des charges prises en compte pour l'imposition des revenus mobiliers**

L'article 13 du CGI semble pouvoir constituer un principe de la notion de « cédule », puisqu'il précise que le revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut sur les dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu. Il définit implicitement mais nécessairement un ensemble fiscal dans lequel sera déterminée la matière imposable. Ce texte s'illustre d'une façon particulièrement curieuse en matière de revenus de valeurs mobilières, et plus généralement, dans le traitement fiscal de l'acquisition de titres d'une société dans laquelle un contribuable exerce une activité.

**1 - Les origines du dogme de la non-déductibilité de principe des charges exposées dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières**

La cédule historique des revenus de valeurs mobilières est le premier élément de l'imposition générale des revenus que nous connaissons aujourd'hui. Cette catégorie d'imposition a donc conservé longtemps dans l'esprit des praticiens et de l'administration fiscale un aspect séparé, particulier, de l'impôt sur le revenu global même si elle y a été rapidement intégrée. Cette catégorie est historiquement la plus ancienne, puisqu'elle fut créée par une loi du 29 juin 1872<sup>929</sup> pour faire face à l'augmentation des dépenses publiques liée aux paiements dus à l'Allemagne par suite de la guerre<sup>930</sup>. La relecture du texte primitif est utile. Avec un peu de provocation, nous pouvons considérer qu'il n'a pas changé radicalement en un siècle. La catégorie des revenus de valeurs mobilières nous semble en effet, toujours définie dans sa dimension et ses modalités par ce texte fondateur, avec sa contrainte d'absence de caractère inquisitorial<sup>931</sup>, ce qui interdit d'entrer dans le détail de l'évaluation du revenu, et notamment de prendre en compte les charges. Or, la situation n'a que peu changé aujourd'hui.

Le Code général des impôts procède en effet par une énumération détaillée des différents revenus concernés, la situation étant rendue complexe par le développement des produits financiers de toutes natures que l'imagination débridée des marchés financiers a créé. Mais nous retrouvons les mêmes catégories qu'à l'origine : les dividendes et leurs extensions<sup>932</sup>, les revenus d'obligations<sup>933</sup>, les revenus de créances<sup>934</sup>, ce qui en pratique conduit à distinguer les dividendes et distributions d'un côté, les produits de placements à revenu fixe de l'autre, sans

---

929-Loi du 29 juin 1872 promulguée au JO du 30, *Sirey* 1872 Lois annotées 1872, avec rapport Deseilligny ; Dalloz 1872 Lois décrets et actes législatifs quatrième partie page 116 et s.

930-Le texte à l'époque, faisait partie d'un projet plus global d'instauration d'un impôt sur les revenus, qui ne fut pas adopté. Il en est resté l'instauration d'un impôt limité au revenu des valeurs mobilières (titre de la loi). En réalité, le texte, contrairement au titre, parle d'une « *taxe annuelle et obligatoire : 1° sur les intérêts, dividendes, revenus et tous autres produits des actions de toute nature, des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques, financières, industrielles, commerciales ou civiles, quelle que soit l'époque de leur création ; 2° sur les arrérages et intérêts annuels des emprunts et obligations des départements, communes et établissements publics, ainsi que des sociétés, compagnies et entreprises ci-dessus désignées ; 3° sur les intérêts, produits et bénéfices annuels des parts d'intérêt et commandites dans les sociétés, compagnies et entreprises dont le capital n'est pas divisé en actions. 2. Le revenu est déterminé : 1° pour les actions, par le dividende fixé d'après les délibérations des assemblées générales d'actionnaires ou des conseils d'administration, les comptes rendus ou tous autres documents analogues ; 2° Pour les obligations ou emprunts, par l'intérêt ou le revenu distribué dans l'année ; 3° Pour les parts d'intérêt et commandites, soit par les délibérations des conseils d'administration, des intéressés, soit, à défaut de délibération, par l'évaluation à raison de 4 pour 1000 du montant du capital social ou de la commandite, ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente.* ».

931-Rapport Deseilligny en annexe au texte précité.

932-Articles 108 et suivants.

933-Articles 118 et suivants.

934-Articles 124 et suivants.

que cette distinction n'ait un caractère juridique. La définition des revenus mobiliers souffre donc de son origine sous la forme d'une taxe annuelle : on n'y trouve aucune définition catégorielle d'un revenu imposable.

Il faut se rendre sous l'article 156 et surtout l'article 158-3 et ses déclinaisons<sup>935</sup>, pour qu'à l'occasion de la définition du revenu global, lors de la mise en place ultérieure de l'impôt sur le revenu global, soient définies les modalités de prise en compte des revenus mobiliers. Ces derniers sont établis avec le bénéfice d'un abattement de 40% pour les distributions de dividendes<sup>936</sup> ainsi qu'un abattement annuel, sur les mêmes dividendes, après déduction des dépenses effectuées en vue de leur acquisition ou conservation<sup>937</sup>. Voici donc une catégorie de revenu qui ne dispose pas dans le code général des impôts de son propre chapitre pour sa définition.

En fait, la déduction des frais est refusée aux revenus exonérés ou soumis au prélèvement libératoire. Cette position résulte d'une jurisprudence ancienne rendue dans un arrêt du Conseil d'État en date du 19 décembre 1958<sup>938</sup>. Cette position serait confirmée par une décision Daumas du tribunal administratif de Dijon de 1998<sup>939</sup>. Cette position confirme celle prise par l'administration fiscale dans ses instructions. Il faut signaler également l'article 125 concernant les revenus de créances, dépôts, cautionnements, qui exclut toute déduction de charges : ce revenu est déterminé par le montant brut. Ne sont donc déductibles que les dépenses précisément définie par l'administration fiscale dans une liste précise<sup>940</sup>.

Nous constatons donc que, malgré l'invocation du principe de l'article 13 du CGI par l'article 158 dans ses premiers mots, les charges déductibles sont extrêmement limitées.

Est-ce dans cette conception particulière, dans ce vieux réflexe qu'il faut chercher la logique de la solution rendue par le Conseil d'État, près d'un siècle après, mais c'est à notre connaissance la première décision rendue sur le sujet, dans un arrêt du 20 juillet 1971<sup>941</sup> ? Le

---

935-158-3 1° 2° 3° 4° 5°.

936-Article 158 3 2°.

937-Article 158 3 5°.

938-CE 19 décembre 1958 n°40510 FD 1959 n°10 comm. 326 ; *Rec.* p.262.

939-TA Dijon 1ère ch., 6 octobre 1998 n°97-698, *Daumas*, *DF* 1999 n°45 comm. 819.

940-Frais d'encaissement des coupons, location des coffres, garde des titres, primes d'assurances, salaire versé à un employé pour les opérations de perception des revenus, intérêts versé à une banque par un associé. A contrario, la liste des dépenses exclues, par l'administration fiscale, est en conséquence très longue : perte en capital sur les valeurs mobilières, perte subie pour le défaut de remboursement, frais de courtage sur les achats, intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition de valeurs mobilières, frais de tenue des comptes bancaires, frais d'abonnement de revues financières, droits de souscriptions, etc. Documentation de base 5 I3226 à jour au 1er décembre 1997.

941-CE section 20 juillet 1971 req.81 146 *Lebon* 1971.533 *DF* 1972.50.1821 Concl Jacques Delmas-Marsalet,



professeur Cozian a donné un commentaire sur cette problématique qu'il qualifie « d'apartheid fiscal »<sup>942</sup>. Dans ce qu'il nomme « l'arrêt du boursicoteur », un contribuable qui espérait faire fortune en jouant à la Bourse avait obtenu de sa banque des avances sur titres, et il avait pour le calcul de son impôt sur le revenu, déduit les intérêts qu'il avait payés, des revenus mobiliers qu'il avait par ailleurs encaissés. Cette déduction a été refusée par l'administration fiscale. Le Conseil d'État a confirmé ce rejet sur la base d'un considérant, devenu de facto, un principe : [considérant que l'article 13 du CGI autorise la déduction des dépenses engagées pour l'acquisition ou la conservation du revenu], « *qu'en revanche, et sauf disposition contraire expresse, les frais engagés pour maintenir ou accroître le patrimoine privé du contribuable ne peuvent être déduits des revenus retirés de certains éléments de ce patrimoine ; qu'il en est ainsi notamment des intérêts des emprunts contractés par des particuliers en vue de maintenir ou accroître leur portefeuille privé de valeurs mobilières, lorsque les produits éventuellement retirés par le contribuable d'opérations de bourse réalisées à titre non habituel n'entrent pas dans la catégorie des bénéfices non commerciaux définis à l'article 92-2 du Code.* »

La solution est curieuse. En effet, l'article 13 parle bien des dépenses engagées pour l'acquisition du revenu. La différence entre acquisition du revenu et maintien ou accroissement du patrimoine paraît ténue. Comment en effet acquérir un revenu si ce n'est justement en acquérant le patrimoine productif du revenu ou en maintenant celui-ci dans son intégrité ?

Il est vrai qu'à l'époque, le régime de la taxation des plus-values n'existait pas dans la configuration générale actuelle. Dans ces conditions, la justification du refus de la déduction des intérêts des emprunts ayant permis l'acquisition des titres se trouverait plutôt dans l'absence d'imposition des produits de la cession des titres et non dans une interprétation discutable des termes de l'article 13. Une motivation relative à l'absence d'imposition des plus-values sur titres aurait été mieux admise plutôt que l'invocation d'une différence artificielle entre les frais engagés pour l'acquisition d'un revenu et ceux engagés pour le maintien d'un patrimoine ou son accroissement. Nous serions ainsi ramenés à la notion de cédule. En effet, en 1971, il n'existait pas d'ensemble fiscal permettant la taxation des produits obtenus sur les opérations de bourse à titre non professionnel. Il devenait donc logique de dire

---

GAJF Dalloz 4e édition page 265.

942-Maurice Cozian, *Financement du rachat d'entreprises : pour en finir avec un apartheid fiscal* ; DF n°38 21 septembre 2006 n°57.

que les frais engagés ne correspondant à aucun « ensemble fiscal » ou cédule, ne pouvaient être pris en considération. Or, les circonstances ont changé, puisque les plus-values sur cessions de titres sont devenues imposables, et le deviennent depuis 2011 dès le premier euro<sup>943</sup>.

## 2 - La confirmation du dogme

La jurisprudence de 1971 a pourtant la vie dure. Elle reste encore aujourd'hui d'actualité, invoquée à maintes reprises dans les conclusions des commissaires du gouvernement et rapporteurs publics. Elle est confirmée à maintes reprises, même dans le cas où un lien pouvait être trouvé entre la souscription d'un emprunt contracté pour répondre à une augmentation rendue nécessaire par la situation économique de l'entreprise. Ainsi dans une décision du 14 novembre 1984<sup>944</sup> le Conseil d'État refuse la déduction d'intérêts d'emprunts contractés par un dirigeant pour souscrire aux actions émises en vue de l'augmentation de capital de la société anonyme dont il était le président-directeur général et le principal actionnaire, même si cette opération de refinancement était indispensable<sup>945</sup>.

Pourtant, dès 1978, le Conseil d'État avait infléchi de façon significative la jurisprudence résultant de l'arrêt de 1971. Dans un arrêt du 11 octobre 1978<sup>946</sup>, la haute juridiction admet la déduction des intérêts d'un emprunt contracté par l'associé d'une société civile exploitant un laboratoire d'analyses médicales, pour l'acquisition de ce laboratoire<sup>947</sup>. Le Conseil d'État y retient la nécessité de la dépense<sup>948</sup>. Nous ne pouvons qu'être étonné du caractère pragmatique

---

943-Le seuil d'imposition des plus-values sur valeurs mobilières, article 150-0 A I 1 a été supprimé par l'article 8 de la loi de finances pour 2011, n°2011-1657 29 décembre 2010 DF 1/2011 comm. 25.

944-CE 9e et 8e ss-s., 14 novembre 1984 n°38727, DF 49/1985 n°2127.

945-Même si l'intéressé faisait valoir « *que ces emprunts ont été souscrits pour assurer à la fois la survie de l'entreprise et son maintien dans ses fonctions de président-directeur général de la société anonyme C, il n'établit pas que ces emprunts souscrits personnellement par lui [sic] ont été contractés pour la conservation de son revenu, et non pour l'accroissement de son portefeuille privé de valeurs mobilières* ». Comme le relève le rédacteur de la revue de Droit fiscal, « *la question peut se poser quant à la façon dont le contribuable aurait pu apporter cette preuve exigée par le Conseil d'État.* » Manifestement, l'invocation de la nécessité d'assurer la survie de l'entreprise et le maintien dans ses fonctions de PDG n'avaient pas suffi.

946-CE 8e et 9e ss-s., 11 octobre 1978, n°09489, Lebon 1978 DF 1979 n°26 comm. 1357, concl. Bruno Martin-Laprade déjà cité.

947-L'année 1978 fut d'ailleurs riche en décisions sur les sociétés de personnes, et il convient de rappeler l'importante décision du 24 février 1978 sur le mode de calcul des revenus imposés entre les mains des associés de sociétés de personnes sur le fondement de l'article 8 du CGI, décision qui fut contrée par le législateur (inspiré par l'administration fiscale !) dans le cadre de l'article 238 bis K du CGI.

948-« *Considérant que si, comme le soutient à juste titre l'administration, les charges litigieuses, afférentes à un emprunt que la société n'a pas elle-même contracté [emprunt souscrit par l'associé et mis à la disposition de la société pour l'achat du laboratoire], ne pouvaient venir en déduction de ses résultats, il résulte toutefois*

de cette décision. Certes, la déduction directe par le contribuable « donne la même chose » que si la société avait déduit les intérêts de la part des résultats revenant à l'intéressé. Pourtant, la Haute Juridiction ne manque pas, habituellement, de soulever l'obstacle de la différence entre les personnes juridiques, physique ou morale. Or ici, le Conseil d'État opère le raccourci entre les personnes, puisque cela « donne le même résultat », sans difficulté et sans états d'âme<sup>949</sup>.

Nous ne pouvons qu'être d'autant plus étonné que, dans un arrêt Haudebourg<sup>950</sup>, dont nous avons parlé, une Cour Administrative d'Appel donnait à la différence de personnes juridiques toute son importance, en refusant de compenser la plus-value réalisée dans la société de personnes lors de la vente du fonds qui s'y trouvait exploité, par la moins-value constatée sur les parts de cette société. Dans cette affaire, si le contribuable avait procédé directement par la cession des parts de la Snc plutôt que par la vente du fonds de la société et la dépréciation de la valeur des parts de la société vidée de son actif, les circonstances de l'espèce n'auraient pas abouti à un « résultat différent ». Mais comment peut se justifier dans les circonstances de l'arrêt de 1978, la transparence entre la société et le contribuable, d'une autre façon que l'invocation de l'identité de résultat quel que soit le mode de calcul ?

La notion d'ensemble fiscal, de « cédule », permet d'apporter une logique. Nous nous trouvons, dans l'affaire jugée en 1978, dans un ensemble où se déterminent les règles d'assiette d'un revenu imposable provenant d'une activité particulière, en l'occurrence un revenu taxable dans la catégorie des Bénéfices non commerciaux. Pour le calcul de l'assiette de ce revenu, tous les produits, y compris les plus-values, mais également toutes les charges, y compris donc les intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition des parts ou de l'actif de la société, sont pris en considération de façon globale, et indépendamment des patrimoines juridiques des

---

*de ce qui a été dit ci-dessus que, ledit emprunt ayant été souscrit par le sieur X en vue de permettre à la société de payer à la dame Z le solde lui restant dû à raison de la cession à ladite société du laboratoire de biologie affecté à l'activité du requérant, les frais financiers y afférents représentaient bien pour l'intéressé une dépense nécessitée par l'exercice de sa profession ; que par suite, eu égard à la circonstance que la société civile particulière entre dans le champ d'application de l'article 8-1 précité du Code général des impôts, et que la déduction des sommes litigieuses du revenu du contribuable, opérée directement, ne donne pas, dans les circonstances de l'espèce, un résultat différent de l'imputation effectuée sur les bénéfices de la société, le sieur X peut, à bon droit, demander que lesdites sommes soient déduites de son revenu imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en application des dispositions de l'article 93 précité du même Code ».*

949-Le législateur en tire d'ailleurs aussitôt les conséquences, pour « éviter tout débordement de cette nouvelle jurisprudence » selon le professeur Maurice Cozian citant l'arrêt de 1978 (Maurice Cozian, *Financement du rachat d'entreprises : pour en finir avec un apartheid fiscal*, précité). L'article 151 nonies créé pour la circonstance, met en place la notion « d'éléments d'actif affectés à l'exercice d'une activité professionnelle », justifiant dans le cas particulier des sociétés de personnes la déduction des charges financières et autres liées à l'acquisition des parts. La même solution a été étendue aux sociétés civiles immobilières pour les revenus fonciers, mais pas aux sociétés civiles de portefeuille encaissant des revenus mobiliers.

950-Caa Nantes 1e ch., 15 mai 2001 n°971721, *Haudebourg*, *RJF* 10/01 n°1190.

différentes personnes juridiques.

Mais alors, pourquoi la même solution n'est elle pas étendue au cas des sociétés de capitaux imposables à l'impôt sur les sociétés ? Dans ce cas, la résistance de l'administration est forte. La séparation des personnes est brutalement invoquée, conduisant à des inégalités de traitement selon les conclusions du professeur Cozian dans l'étude précitée<sup>951</sup>. Cette situation dont le caractère incohérent est relevé à de nombreuses occasions, tend à évoluer.

### 3 - Un contournement esquissé par l'administration fiscale

L'impossibilité de déduire les intérêts de l'emprunt d'acquisition interdit de facto l'acquisition par des personnes physiques, directement, d'entreprises même de petite taille, et a fortiori de taille importante, exploitées sous forme de sociétés commerciales<sup>952</sup>. L'administration a bien pris conscience de cette situation. Elle admet dans ces circonstances que soit mis en place un montage qui constitue bien un abus de droit au sens de l'article L 64 du livre des procédures fiscales<sup>953</sup>. Ce montage en pratique est utilisé de façon quasi systématique dans la plupart des

---

951-« Ainsi, les professionnels qui exercent leur activité dans le cadre d'une structure relevant de l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'une entreprise individuelle ou d'une société de personnes, peuvent déduire les intérêts des emprunts qu'ils ont dû contracter pour financer l'acquisition de leur outil de travail. Les discriminations avec les dégâts désastreux que l'on imagine, subsistent en revanche à l'égard de ceux - et ils sont de plus en plus nombreux - qui exercent leur profession au sein de sociétés de capitaux relevant de l'impôt sur les sociétés. », Le professeur Maurice Cozian cite l'arrêt rendu en 1976 par le Conseil d'État, qu'il qualifie de « l'arrêt du rapatrié d'Algérie » (CE 4 juin 1976 plénière n°97732, DF 1977 n°6 comm. 176, concl Guy Schmeltz) où un contribuable se voit refuser la déduction des intérêts de l'emprunt contracté pour l'acquisition des parts d'une société à responsabilité limitée propriétaire du fonds de commerce dont l'intéressé souhaitait l'acquisition. L'arrêt retient que l'acquisition des parts de cette SARL n'avait pour effet que de permettre la constitution d'un portefeuille de valeurs mobilières ... alors qu'en fait l'intéressé, rapatrié d'Algérie, avait pour reconstituer une activité, acquis les parts d'une société au lieu d'acheter directement le fonds de commerce. La solution n'est pas cohérente avec la situation des associés de sociétés de personnes. Cozian, id.

952-Un simple calcul suffit à démontrer cette impossibilité : un contribuable souhaitant acquérir les titres d'une société de capitaux alors qu'il ne dispose pas des capitaux nécessaires, doit recourir à un emprunt. Pour le remboursement de celui-ci, il doit disposer de la trésorerie nécessaire pour payer le remboursement du capital et de l'intérêt, soit les échéances de l'emprunt. N'ayant pas, par hypothèse cette trésorerie - sans cela, l'emprunt aurait été inutile - celle-ci ne peut provenir que d'un revenu, par hypothèse taxable, constitué soit d'une rémunération perçue dans la société, soit d'un dividende, soit éventuellement d'autres sources (redevance de brevet, loyer, etc). Or, ce revenu supporte l'impôt. Si l'on prend l'exemple d'une rémunération soumise au régime des salaires, on constate immédiatement que le montant de cette rémunération doit être suffisamment élevé pour couvrir les charges sociales, l'impôt sur le revenu et le montant brut des échéances de l'emprunt, et sans doute, un solde destiné à l'entretien de l'intéressé, ce qui est finalement le but d'une rémunération ! Nous constatons vite que le total brut ainsi formé est insupportable. La société ne peut générer des profits suffisants pour verser une telle rémunération, ou si elle le fait, c'est au détriment des investissements nécessaires à son développement, voire simplement sa survie. Un tel montage aboutit inexorablement à la ruine de l'entreprise.

953-Ce montage n'a d'autre fin que de réduire l'impôt en utilisant un « effet de levier ». Ce mécanisme est une variante des techniques dites de « LBO » et ses déclinaisons (« leverage buy out, et aussi « LMBO, OBO, LB, BIMBO » .... Voir *JCP Sociétés Traité* fascicule 2310 pour un exposé plus complet) consistant à utiliser la trésorerie d'une société cible pour son acquisition par des systèmes de « leviers » financiers dans lesquels

achats d'entreprises. Ce montage consiste à créer une société dite « holding » ayant pour objet d'acquérir les titres de la société cible au moyen d'un emprunt. Le financement des échéances se réalise par la rémunération versée à la société holding pour les prestations rendues à la filiales<sup>954</sup> et les dividendes versés par la filiale.

Les dividendes versés par la filiale bénéficient d'un régime de faveur puisqu'ils peuvent être exonérés dans la société mère par le régime dit des sociétés mère-fille des articles 145 et 216 du CGI. Dans ce cas, le dividende est exonéré dans les résultats de la société mère, qui est cependant réduit des charges d'intérêts pour l'emprunt. Ces charges peuvent alors compenser les redevances perçues, ou créer un déficit reportable.

Mieux, les résultats des deux sociétés, mère et fille, peuvent être globalisés et compensés dans le cadre du régime de l'intégration fiscale de l'article 223 A du CGI. Ce régime permet de récupérer immédiatement le déficit résultant de la charge d'intérêt, ce déficit s'imputant directement sur les résultats de la filiale par le jeu de l'intégration fiscale.

La raison d'être du montage est la plupart du temps exclusivement fiscale, pour bénéficier de la déduction des intérêts de l'emprunt d'acquisition. Le caractère de « holding animatrice » donnée à la société mère, pour justifier le versement de redevances, et accessoirement résoudre un problème d'outil professionnel pour l'impôt sur la fortune, est parfaitement artificiel. Il est en effet difficile de justifier dans une PME la nécessité de placer les services administratifs de direction, comptabilité, gestion des ressources humaines, direction financière et autres dans la structure d'une holding, lorsque ces fonctions sont la plupart du temps exercées par le dirigeant et un, ou une, collaboratrice.

Le montage est pourtant expressément validé par l'administration fiscale. Celle-ci s'exprime ainsi dans une réponse à parlementaire<sup>955</sup> : *« en cas de rachat d'une société par une société constituée à cet effet par le repreneur, cette société peut opter pour le régime fiscal des groupes prévu à l'article 223 A du code général des impôts si elle détient au moins 95% de la société rachetée ; ce régime permet, en pratique, d'imputer les intérêts des emprunts*

---

l'aspect fiscal est important. Le principe de ces mécanismes d'acquisition consiste à utiliser une société holding acquérant les titres d'une cible pour en posséder le contrôle, le financement étant réalisé par l'intervention d'organismes financiers, d'emprunts ou d'apports au niveau de la holding. On peut ainsi contrôler un capital important avec des moyens limités au départ.

Ces techniques au plan juridique sont limitées par les dispositions de l'article L 225-216 du code de commerce précisant qu'une « société ne peut avancer des fonds, accorder des prêts ou consentir une sûreté en vue de la souscription ou de l'achat de ses propres actions par un tiers ». Mais cette problématique dépasse le cadre de notre travail.

954-Les « management fees », si l'on veut faire savant.

955-Réponse ministérielle n°9752 à M Alex Türk, JO Sénat Q 31 août 1995 p.1671.

*contractés par le cessionnaire sur le bénéfice réalisé par la société rachetée et constituée, à ce titre, une incitation au rachat d'entreprises ».*

Au plan fiscal, ces techniques utilisent à plein, les mécanismes des sociétés mères et filiales des articles 145 et 216 du CGI déjà énoncés, ainsi que les possibilités de déduire les intérêts servis aux associés apportant des fonds visées à l'article 39-1 3° du CGI. Entrent également en compte la possibilité de déduire les intérêts des emprunts contractés auprès de sociétés liées prévues par l'article 212 du CGI dans certaines limites, le tout dans le cadre de ce que l'on nomme la lutte contre la sous-capitalisation, concernant l'ensemble des mesures destinées à rendre moins intéressant fiscalement l'emprunt plutôt que l'apport de capitaux. Ces montages restent cependant complexes.

#### ***4 - Des fissures apparaissent dans le dogme***

La possibilité pour les professions libérales d'accéder à des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, par la création des Sociétés d'exercice libéral (SEL) accentue l'importance de cette difficulté. En effet, la taille plus réduite de ces entreprises rend comparativement plus lourd le poids d'un montage avec un holding pour acheter les parts d'un cabinet de profession libérale. En outre, la réglementation propre à certaines professions interdit en droit la participation au capital de SEL de sociétés holding. Ce sont les expert-comptables qui paraissent avoir obtenu les premiers une avancée significative dans ce domaine.

Par l'arrêt *Boutourlinsky* du Conseil d'État en date du 25 octobre 2004<sup>956</sup>, la haute juridiction juge qu'un salarié, en l'occurrence un expert-comptable, peut déduire de son revenu les dépenses qui *« eu égard à leur objet et à leur ampleur, peuvent être regardées comme directement utiles à l'acquisition ou la conservation de ses revenus, alors même que ni les circonstances de fait ni aucun texte ne les rendraient obligatoires »*. Dans ces conditions, l'expert-comptable salarié d'une société anonyme d'expertise comptable a pu déduire de sa rémunération, sur le fondement de l'article 13 du CGI, les intérêts de l'emprunt contracté pour l'acquisition d'actions dans cette société, cette acquisition *« étant de nature à faciliter directement la poursuite du contrat de travail de l'intéressé »*.

La haute juridiction entoure cette déductibilité d'un certain nombre de conditions, relatives au montant des dépenses par rapport à la rémunération obtenue et la notion d'utilité pour

---

956-CE 2e et 8e ss-s., 25 octobre 2004, n°255092, *Boutourlinsky*, RJF 1/05 n°27.

l'entretien du revenu. Ces conditions se retrouvent dans la jurisprudence du Conseil d'État relative à la déduction des engagements de caution des dirigeants. La brèche est cependant ouverte : un lien direct peut être créé entre l'acquisition d'actions, l'exercice d'une activité dans la société acquise, la perception d'un revenu, la déduction sur ce revenu des charges d'acquisition des titres de la société. L'arrêt du « rapatrié d'Algérie » de 1976 a-t-il vécu ?

L'arrêt du 25 octobre 2004 est réitéré le 30 juin 2008 dans une affaire Henri<sup>957</sup>. A nouveau, un expert-comptable est confronté à la déductibilité des intérêts payés pour l'acquisition de parts dans une société d'expertise comptable. Dans sa décision du 30 juin 2008, le Conseil d'État confirme à nouveau sa jurisprudence dogmatique de 1971<sup>958</sup>. L'intéressé obtient cependant satisfaction, l'administration ayant accepté de déduire les intérêts en question des salaires perçus par l'intéressé dans la société, confirmant ainsi la jurisprudence Boutourlinsky de 2004. Cependant, force est de constater que le Conseil d'État reste ferme sur sa position et refuse toute modification de sa jurisprudence de 1971 quant au financement de l'acquisition d'un patrimoine privé. Il entend en effet lier directement la déduction des intérêts d'un emprunt d'acquisition d'un capital avec le revenu produit par ce capital, dans le cadre d'une activité professionnelle.

Cette notion d'activité professionnelle est discutable. Certes, la Haute Juridiction a le souci d'éviter de permettre la constitution d'un capital privé aux frais des recettes publiques. L'arrêt de 1971 peut ainsi être interprété en ce sens qu'il confirme la possibilité de déduire les charges engagées pour l'acquisition et la conservation d'un patrimoine professionnel générant un revenu, donnant ainsi une confirmation et un cadre général aux déductions prévues par chaque régime d'imposition (BIC, BNC, BA, etc), tout en confirmant l'impossibilité de déduire ces mêmes charges pour l'acquisition d'un patrimoine privé, fut-il susceptible de produire des revenus taxables. Cette distinction est critiquée en doctrine<sup>959</sup>. Il faut citer la conclusion du

---

957-CE 3e et 8e ss-s., 30 juin 2008, n°274480, *Henri*, concl Emmanuel Glaser, *DF* n°39 comm. 503. Une décision du même jour avec les mêmes conclusions, concerne M Maurice,, associé avec M Henri, n°271246. L'affaire Maurice avait donné lieu à une décision précédente CE 23 avril 2007 n°271246 10e ss-s. seule, *RJF* 7/07 n°803. L'affaire revenait le 30 juin 2008 en rectification d'une erreur matérielle.

958-« *Considérant d'autre par, que les intérêts d'un emprunt contracté par un particulier en vue de maintenir ou d'accroître son portefeuille de valeurs mobilières ne peuvent être déduits des revenus de capitaux mobiliers, alors même que ces valeurs sont productives de revenus imposables ou que leur acquisition serait, comme le soutiennent les requérants, de nature à permettre au contribuable d'accéder à un mandat de participation aux organes de direction de la société émettrice ; qu'ainsi en jugeant que M Henri n'était pas fondé à déduire les intérêts litigieux de ses revenus de capitaux mobiliers, la cour administrative d'appel n'a entaché son arrêt ni d'insuffisance de motivation ni d'erreur de droit* ».

959-Le professeur Cyrille David, commentateur de l'arrêt de 1971 dans les *GAJF* critique cette distinction, comme nous l'avons déjà vu. Il relève qu'elle entraîne de nombreuses incertitudes fâcheuses pour la sécurité fiscale du contribuable dues à la difficulté de distinguer l'actif professionnel du patrimoine privé, de définir la

professeur David, commentant l'arrêt de 1971<sup>960</sup>, et proposant de revenir sur le dogme de la non-déductibilité de principe des charges des revenus mobiliers : « Cette évolution permettrait à la fois de tenir compte de l'extension des gains imposables depuis 1971, d'atténuer des différences de régime fiscal beaucoup trop marquées entre charges catégorielles appartenant à des catégories fiscales diverses, et de permettre au premier plan un principe fondamental trop souvent oublié en vertu duquel il existe un lien étroit entre l'imposition d'un gain et la déductibilité de la charge catégorielle qui a permis de l'acquérir. »

Comment mieux définir cette règle fondamentale de la cédule que nous évoquions, l'ensemble fiscal au sein duquel se détermine l'assiette d'une source imposable ? Un lien direct doit s'établir entre revenu imposable et charges déductibles, sans qu'il soit besoin de savoir s'il s'agit d'une activité professionnelle ou privée, distinction au demeurant de plus en plus tenue actuellement.

### ***5 - La notion de cédule-ensemble au secours des dirigeants empruntant pour le compte de la société***

Nous avons rencontré le cas Lescure<sup>961</sup>. Dans cette décision, le Conseil d'État admet sans restriction, que les intérêts d'un emprunt contracté par un dirigeant de société, et intégralement mis à la disposition de la société, soient déductibles des résultats de la société, les limites à la déduction prévues par les articles 39-1 3° et 212-1° du CGI ne trouvant pas à s'appliquer. Nous avons relevé que la justification de cette position, en contradiction totale avec les

---

notion de charge accessoire à l'accroissement d'un patrimoine, la situation ambiguë des salariés et dirigeants d'entreprises avec le cas des biens à usage mixte, et enfin la portée incertaine de cette distinction tantôt considérée comme règle de fond, tantôt comme règle de preuve. Il constate que la distinction opérée aboutit en fait à une discrimination fiscale entre les professions indépendantes, les bénéficiaires de revenus de capitaux mobiliers, les professions salariées. La conclusion du commentateur est intéressante : « Or, le principe même de cette discrimination fiscale est tout à fait contestable, puisqu'elle n'est pas imposée par les textes (mais seulement par l'administration fiscale et le Conseil d'État). Il serait peut-être souhaitable dans ces conditions de s'orienter dans une autre voie, parfaitement compatible avec la décision commentée, qui peut être interprétée de deux façons (...). On admettrait la déduction de toutes les charges grevant l'acquisition d'un patrimoine professionnel ou privé, pourvu que ce patrimoine ait été acquis en vue de produire des revenus imposables. ». Il précise plus loin : « on pourrait d'ailleurs conserver les distinction actuelle des charges liées à l'acquisition d'un actif professionnel (lesquelles sont et seraient présumées déductibles) ou d'un patrimoine privé (lesquelles ne sont pas actuellement déductibles, mais le deviendraient à condition que le contribuable établisse que le bien acquis rapporte ou doit rapporter des gains imposables). » (Dalloz GAJF 4e édition 2003 étude n°14 : « la distinction des charges liées à l'acquisition d'un patrimoine privé ou d'un revenu professionnel », Cyrille David, pages 265 et suivantes).

960-David, id.

961-CE, 10e et 9e ss-s., 28 mars 2008, n°295735, Lescure, concl. Claire Landais, note A. De Bissy, *DF* 19/2008 comm. 314.



dispositions du code, semblaient tirées de la notion juridique de délégation de créance. Mais nous restions réservés sur la justification de cette solution, même si elle va dans le sens des principes généraux que nous croyons dégager de notre théorie des « cédules ».

Pourquoi en effet faut-il encore une fois, passer par des justifications tirées du droit privé pour motiver la réponse à une situation juridique relative au droit fiscal ? Car enfin, il n'existe pas en droit privé de limitation de la déduction d'une charge sur un revenu dans l'hypothèse où un tiers débiteur se substitue à un autre dans une obligation. La recherche d'une justification par le biais de la notion de délégation au sens civil, même si « elle marche » dans la situation présente, ne nous semble pas devoir justifier la solution au plan fiscal. Car le principe de la délégation, qui concerne l'extinction des obligations en droit civil, n'a rien de commun avec la question fiscale de l'assiette d'un revenu imposable.

C'est pourtant bien la question qui se posait dans ce dossier. Or, nous nous trouvons dans la problématique de la détermination de matières imposables. L'un des ensembles concerne la détermination de la matière imposable d'une entreprise. Dans l'ensemble des opérations concernées par la détermination de la matière imposable, dans le cas précis le bénéfice imposable, les charges financières interviennent. Pour la détermination de cette matière, le droit fiscal ne doit considérer que les revenus relatifs à l'activité concernée, et les charges engagées dans l'acquisition et la conservation de ce revenu. Parmi ces charges se trouvent des frais financiers relatifs à des fonds dont l'entité imposable dispose pour produire le revenu. Par conséquent, la déductibilité de ces frais financiers ne doit être recherchée que dans le cadre de la disposition de ces fonds, et non pas dans le cadre d'un autre ensemble de matière imposable, celui concernant la détermination de la matière imposable résultant des relations entre la société et l'associé. C'est bien ce que juge la Haute Juridiction en considérant que les intérêts sont déductibles dans le cadre d'une gestion normale de l'entreprise sans qu'il soit besoin de prendre en compte les limitations de déduction des frais financiers versés aux associés. Une fois dit cela, plus rien ne devrait être à rajouter. Et dans ce contexte, l'allusion à une délégation civile qui viendrait créer une relation juridique entre la société et la banque qui deviendrait prioritaire sur la relation juridique subsistant entre l'associé et la banque, laquelle s'éteindrait en même temps que la société paie la banque (ce qui est vrai au sens civil), mais qui n'a plus d'existence fiscale à cause d'une préséance de la première relation, la société étant « *devenue directement la débitrice de la banque* », ne nous semble rien apporter de plus au plan fiscal qu'une source de confusions.

La prise en compte d'ensembles de détermination de la matière imposable suffirait nous semble-t-il, à apporter une réponse simple et claire à un problème spécifiquement fiscal. Encore une fois, les concepts du droit privé n'ont pas été établis pour résoudre la question de la détermination d'une matière imposable, périodique, devant produire un impôt périodique.

D'ailleurs, si l'on voulait absolument conserver la relation associé-société dans le règlement de la question posée, la prise en compte d'un ensemble fiscal, d'une cédule, aboutirait à la même conclusion au niveau de l'associé.

Car, au-delà des dogmes limitant la déduction des charges dans les revenus mobiliers, il faut bien admettre que le principe de déduction des charges engagées pour l'acquisition et la conservation d'un revenu, appliqué dans tous les ensembles fiscaux, toutes les « cédules » aboutirait à permettre à l'associé de déduire des revenus qu'il serait censé percevoir de la société, selon le principe du « transit » instantané entre ses mains, les intérêts versés à la banque. Cette déduction est tellement logique qu'elle est admise par l'administration, à concurrence de ce qui constitue aujourd'hui des revenus de créances, soit donc la partie des intérêts non atteinte par la limitation des articles 39 et 212, selon une position parfaitement illégale, car elle contrevient expressément aux dispositions claires, précises et non équivoques de l'article 125 qui exige l'imposition d'un revenu brut en ce qui concerne les revenus de créances, dont sans possibilité de déduire aucune charge. La conclusion qui ressort d'une systématisation de la notion de cédule ne demande donc pas d'effort d'interprétation aboutissant à une révolution juridique : elle existe déjà largement dans le droit positif. C'est du moins ce que nous tentons de montrer.

### ***6 - L'avenir incertain du dogme***

La notion de portefeuille de valeurs mobilières conçue simplement comme un actif privé, l'actif du « rentier », est mise à mal avec la jurisprudence récente de la Cour de Cassation. La Cour a estimé, dans un arrêt récent, Lagravière, qu'un chirurgien dentiste, exerçant sa profession à titre libéral sous le couvert d'une société d'exercice libéral à responsabilité limitée créée à cet effet, devait comprendre dans l'assiette de ses cotisations sociales les dividendes reçus au titre des bénéfices produits par la société<sup>962</sup>. Le Conseil d'État avait quant à lui, et de

---

962-Cass. civ. 2e ch., 15 mai 2008 n°06-21741, *Lagravière*, *JCP E* 2008 n°37,2112 note Vachet.

façon étonnante, pris une décision *Ansel*, en sens contraire<sup>963</sup>, fortement motivée, par laquelle il annulait pour excès de pouvoir la délibération de la Caisse autonome de retraite des médecins de France (CARMF) décidant d'assujettir aux cotisations de retraite les dividendes versés par les SELARL de médecins. La Haute juridiction avait estimé que, conformément aux principes du droit des sociétés dont elle entendait tirer tant pour le droit fiscal que pour le droit des cotisations sociales les mêmes conséquences logiques, que les dividendes versés aux associés des SELARL ne pouvaient être regardés comme des revenus professionnels.

La solution de la Cour de Cassation a fait l'objet d'une confirmation législative<sup>964</sup>. Dans ces conditions, et après ce retournement pris par le législateur, le Conseil d'État pourra-t-il maintenir sa jurisprudence relative à la non-déductibilité des intérêts d'emprunts contractés par un professionnel libéral pour acquérir des parts dans une société d'exercice libéral où, par hypothèse, il exercera son activité, ces parts étant considérées comme un portefeuille de valeurs mobilières privé, la société étant soumise à l'impôt sur les sociétés, alors que le revenu de ses parts sera considéré pour l'assiette des cotisations comme un revenu professionnel ? On constate que la situation devient particulièrement difficile à justifier.

Dans le même temps, le législateur s'efforce de trouver des parades à cette difficulté. L'article 199 terdecies-0 B du CGI dans sa rédaction issue de la loi Dutreil du 1er août 2003<sup>965</sup> a institué une réduction d'impôt sur le revenu au profit des contribuables qui recourent à l'emprunt en vue de la reprise d'une société non cotée soumise à l'impôt sur les sociétés. Cette incitation fiscale qui peut donc bénéficier aux professionnels libéraux est renforcée avec la loi « LME » du 4 août 2008<sup>966</sup>, laquelle abaisse à 25% le montant minimal des droits de vote et dans les bénéfiques à acquérir, et augmente le plafond de l'assiette de la réduction d'impôt. Ainsi, l'intéressé peut bénéficier d'une réduction d'impôt de 25% du montant des frais financiers payés pour acquérir des parts de SEL, dans la limite de 20.000 € pour les personnes seules ou 40.000 € pour les couples mariés ou pacsés<sup>967</sup>.

---

963-CE 1e et 6e ss-s., 14 novembre 2007, n°293642, *Ansel*, *JurisData* 2007-072671 ; voir Olivier Fouquet, *Les dividendes versés par les SARL à gérant majoritaire : revenus patrimoniaux ou bénéfiques professionnels*, *DF* 43/2008 act.304.

964-La loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 (Loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 n°2008-1330 du 17 décembre 2008, *JCP Social* n°52 act.667) modifie l'article L 131-6 du Code de la Sécurité Sociale et inclut dans le revenu professionnel soumis à cotisation, le montant des dividendes reçus des sociétés d'exercice libéral. Cette mesure est limitée aux seuls associés de SEL, bien qu'il ait été prévu de l'étendre aux associés majoritaires de SARL.

965- Loi n°2003-721 du 1er août 2003 article 43, *DF* 2003 n°39 comm. 665.

966-Loi n°2008-776 du 4 août 2008 dite Loi de modernisation de l'économie « LME ».

967-Cette réduction ne se cumule pas avec celle accordée aux souscripteurs de capital de PME article 199 terdecies-0 A, ni avec la déduction au titre des frais réels sur les salaires, jurisprudence Boutourlinsky de

Parallèlement, la loi sur les sociétés d'exercice libéral est modifiée. L'article 60 de la loi LME précitée autorise les professionnels en exercice au sein de la SEL à détenir plus de la moitié du capital et des droits de vote par l'intermédiaire d'une SPFPL<sup>968</sup>.

Le législateur donne ainsi une nouvelle dimension au montage de type LBO que nous avons vu précédemment, consistant pour acquérir les titres d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés au moyen d'un emprunt, à constituer une société holding de reprise et monter un groupe fiscal intégré<sup>969,970</sup>. La jurisprudence de 1971 paraît donc avoir entraîné plus de complications que de problèmes résolus. Il est vrai qu'à l'époque, la taxation des revenus et des plus-values était moins étendue qu'aujourd'hui. Pourtant, il semble que l'énoncé d'un principe simple pouvait éviter bien des complications. L'idée de la cédule fiscale, ensemble destiné à déterminer l'assiette d'un impôt, pourrait répondre à cette difficulté. Se crée ainsi dans la cédule un lien direct entre une base taxable et les frais engagés pour l'acquérir et la conserver. Pas de frais déductibles sans revenu imposable. L'extension permise du régime de l'intégration fiscale à des montages dont la seule finalité est de déduire une charge d'acquisition d'un revenu, les réductions d'impôts mises en place par le législateur pour les mêmes motifs ne sont-elles pas les signes que cette évolution est inévitable ?

Une confirmation de cette ambiguïté vient encore de nous être donnée par le législateur par une mesure passée inaperçue. La loi du 2 août 2005 en faveur des petites et moyennes entreprises<sup>971</sup> crée un régime de location et de crédit-bail de parts sociales ou d'actions sous les articles L 239-1 et suivants du code de commerce<sup>972</sup>. La loi précise le régime fiscal de la location de parts sociales ou d'actions. En effet, pour le calcul des plus-values de cession, un régime semblable à celui des « biens migrants » que nous avons évoqué est mis en place. L'article 151 sexies contient un II précisant que le mode de calcul de la plus-value suit le régime des biens personnels pour la partie du temps où les titres ont figuré dans le patrimoine privé du propriétaire, et selon le régime des biens professionnels pendant la partie du temps où, donnés en location, ils ont figuré dans l'actif d'un patrimoine professionnel. En effet, les

---

2004.

968-Société de participation financière de professions libérales.

969-*Holdings de rachat de sociétés d'avocats*, étude Serge Nonorgue, *DF* n°21-22 mai 2006 comm. 21.

970-*Vers un regain d'intérêt pour les holdings de professions libérales*, étude Serge Nonorgue, *DF* n°41 2008 actualités 288.

971-Loi n°2002-882 2 août 2005, *JO* 3 août 2005 p. 12639 *DF* 37/2005 comm. 596.

972-Une mesure du même genre existe depuis quelques années en matière de fonds de commerce. Nous ne l'avons jamais rencontré en pratique.

loyers perçus de titres donnés en location sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux si le bailleur est une personne physique et à l'impôt sur les sociétés s'il est une personne morale.

Pour les personnes physiques est donc créé un patrimoine professionnel pour ces biens, pendant le temps de la location.

La loi prévoit également de façon expresse que les dividendes perçus par le locataire sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Ils peuvent bénéficier de l'abattement fiscal sur les dividendes, l'article 158 3 3° prévoyant que le locataire est réputé percevoir les revenus en qualité d'associé ou d'actionnaire. A notre connaissance, l'administration n'a commenté que le régime des biens migrants relatif à la cession des titres donnés en location, par une instruction du 29 juin 2006<sup>973</sup>. Rien ne semble exister en ce qui concerne la détermination du revenu. Certes, dès lors que le revenu locatif est considéré comme un BIC, il ne semble pas y avoir lieu à précision. Mais quelle serait la situation d'une personne physique ayant acquis des titres de société pour les donner en location ? A priori, il semble possible d'imputer sur les loyers, constituant un produit taxable dans la catégorie des BIC, les charges d'un emprunt contracté pour l'acquisition. Dans cette catégorie d'imposition, les frais financiers liés aux dettes contractées pour les besoins de l'exploitation sont déductibles, et il en va ainsi des emprunts d'acquisition des investissements. Le bailleur pourrait donc déduire des loyers reçus des titres donnés en location, les intérêts d'un emprunt contracté pour l'acquisition de ces titres.

Quel est par contre, le régime d'imposition du locataire ? A priori, mais nous ne trouvons pas de confirmation, les loyers versés par le locataire au propriétaire des actions ou parts sociales sont déductibles, « *par les particuliers car ils constituent des dépenses exposées en vue de l'acquisition ou de la conservation d'un revenu, par les professionnels en vertu des principes applicables en matière de BIC ou BNC* » selon le commentaire du rédacteur de la revue Droit Fiscal citée. Cette solution est exprimée comme une évidence. Pourtant, la personne physique locataire reçoit des dividendes imposés selon le texte comme des revenus de capitaux mobiliers. Est-il possible de déduire les loyers dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers ?

En fait, cette loi semble admettre de façon expresse, mais sans le dire, l'existence de la cédule telle que nous la concevons, cet ensemble fiscal destiné à la détermination d'une assiette

---

973-BOI 5 C 2 06 du 29 juin 2006 CF 29 2006 instr. 13567.

imposable. Il semble aller de soi dans cette configuration, que les frais financiers soient traités comme les autres charges dans un ensemble cohérent.

La loi de finances rectificative pour l'année 2008 du 30 décembre 2008<sup>974</sup> vient encore d'apporter une pierre à l'édifice. Dans son article 37, la loi complète l'article 83-3° relative aux frais déductibles dans la catégorie des traitements et salaires. Ce texte est à mettre en parallèle avec celui cité précédemment, prévoyant une réduction d'impôt. Dans le cas présent, il s'agit d'une déduction au titre des charges. L'article 83-3° est complété d'un paragraphe qui dispose que « *les frais, droits et intérêts d'emprunt versés pour acquérir ou souscrire des parts ou des actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale dans laquelle le salarié ou le dirigeant exerce son activité professionnelle principale sont admis, sur justificatifs, au titre des frais professionnels réels dès lors que ces dépenses sont utiles à l'acquisition ou à la conservation de ses revenus* »<sup>975</sup>.

L'administration fiscale a commenté ces dispositions dans une instruction du 28 janvier 2010<sup>976</sup>. L'ouverture à la déduction des charges d'intérêts est donc confirmée, mais dans des limites strictes. L'instruction confirme d'ailleurs la référence aux dispositions applicables pour la déduction des sommes versées au titre d'engagement de caution<sup>977</sup>. La mesure est timide.

---

974-Loi de finances rectificatives pour 2008 n°2008-1443 30 décembre 2008 article 37 JO 31 décembre 2008 ; *DF* 5/2009 comm. 105.

975-Notons que sont repris ici les termes de l'article 13-1 du CGI ! Le texte se poursuit avec les conditions mises à l'application du dispositif : « *les intérêts admis en déduction sont ceux qui correspondent à la part de l'emprunt dont le montant est proportionné à la rémunération annuelle perçue ou escomptée au moment où l'emprunt est contracté. La rémunération prise en compte s'entend des revenus mentionnés à l'article 79 et imposés sur le fondement de cet article.* ». Nous retrouvons dans l'énoncé des conditions, celles que nous avons pu découvrir dans la jurisprudence relative aux engagements de caution, et reprises par la doctrine administrative : proportionnalité de l'emprunt et de la rémunération, lien direct entre l'emprunt et la perception d'un revenu notamment.

976-BOI 5 F-6-10 du 28 janvier 2010, *DF* 7/2010 instr. 14241.

977-L'administration est très restrictive, et semble subir la mesure. Elle prévoit que la déduction ne concernera que l'acquisition de titres de sociétés exerçant une activité dite « professionnelle », à l'exclusion donc des sociétés de gestion de patrimoine immobilier, les holdings passifs, par exemple. L'acquisition doit permettre à l'intéressé d'exercer une activité de salarié ou dirigeant, dans la société. Cette condition est appliquée strictement par l'administration : « *le seul fait pour un salarié ou un dirigeant d'exercer son activité professionnelle dans une société n'est pas suffisant pour établir l'utilité de l'acquisition des titres de cette société à l'acquisition ou la conservation de la rémunération versée par cette société* ». Cette disposition est riche de sources de contentieux. Qu'en sera-t-il par exemple du cas d'achat par un associé restant dans le cas d'un autre associé se retirant de la société ? En fait, l'instruction présume la réalisation de cette condition pour les seules professions réglementées devant maintenir un pourcentage minimal de participation dans leurs sociétés. Les autres professions devront apporter les preuves nécessaires.

La déduction des intérêts est admise dans une limite, correspondant selon l'administration à la part de l'emprunt, consacrée à l'acquisition d'un outil de travail, à l'exception donc de la part présumée correspondre à l'acquisition d'un capital. Cette part est limitée à un montant d'emprunt ne devant pas excéder trois fois le montant de la rémunération obtenue l'année de souscription de l'emprunt, ou la rémunération escomptée la même année, ce qui permet de régler la situation d'acquisitions en cours d'année. Les évolutions ultérieures de

Elle n'évitera pas la poursuite des montages d'acquisition par effet de levier avec des sociétés holdings interposées. La mesure sera principalement utilisée par les professions réglementées, où elle s'imposait, mais probablement moins dans les autres secteurs de l'économie. S'il ne nous appartient pas dans le cadre de notre travail de porter une appréciation sur la mesure, il nous importe de relever que le législateur intervient, à plusieurs reprises, pour tenter de réduire le dogme de la non-déductibilité des frais d'emprunts souscrits pour acquérir des parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, dogme résultant d'une construction jurisprudentielle et doctrinale par l'administration fiscale, mais non fondée sur les textes, et dénoncé par la doctrine.

La systématisation des règles fiscales à la lumière de la notion d'ensembles fiscaux affectés à la détermination de la matière imposable, ou cédules, pourrait permettre d'avancer dans la résolution de cette difficulté. Il en va de la nécessaire protection du citoyen contribuable dans le développement d'une détermination de plus en plus précise de la matière imposable, impératif du rendement de l'impôt.

#### **D - L'évolution des règles de TVA en matière de droit à déduction vers la prise en compte d'une matière imposable nette**

Nous avons déjà longuement, dans la première partie, étudié l'évolution du droit à déduction en matière de TVA. Nous nous étions arrêté à la situation de l'année 2005 environ, période où nous avons entrepris la présente étude. La situation était pour le moins confuse, entraînant des interrogations « existentielles ». Ainsi, Jean-Jacques Philippe, haut fonctionnaire ayant participé à la création de la TVA française, pouvait-il s'interroger sur l'avenir de la TVA<sup>978</sup>. Il considère que la jurisprudence communautaire dans le cadre de l'harmonisation européenne aboutit en réalité à restreindre le champ d'application de la TVA, notamment avec l'arrêt *Apple and pear* dont nous avons déjà parlé et auquel est attribué l'apparition de la notion de « lien direct »<sup>979</sup>. Certes, ces propos quelque peu amers pouvaient caractériser une époque -

---

la rémunération ne sont pas prises en compte. Instruction précitée, n°36.

978-Jean-Jacques Philippe, *Cinquante ans de TVA : de sa préhistoire à son actualité*, étude DF 7/2005 p.382.

979-L'auteur considère que cette évolution privilégie « la conception économique et, si l'on ose dire, politique ».

Notamment, considérant la jurisprudence européenne relative aux organismes professionnels et autorités de régulations économique, la cour semblerait rejeter le droit pour l'État de réguler l'activité économique. Pour l'auteur, c'est une erreur : « Or il est clair que même à notre époque où le libéralisme paraît l'emporter dans la vie économique, les professions ou les autorités prennent des mesures d'organisation qui relèvent évidemment de l'activité économique fondement de la TVA ». Il poursuit en ce qui concerne la définition même de l'activité économique qui paraît se réduire : « le même esprit nous paraît inspirer des arrêts appelés à définir précisément cette « activité économique ». Ainsi il a été jugé que ne constitue pas une activité

pas si lointaine ! - où la TVA était en pleine évolution. Elle passait, nous semble-t-il, du stade d'un impôt frappant des transactions économiques individualisées, directement issu de son origine d'impôt indirect sur les transactions, pour parvenir à celui d'un impôt global sur l'activité économique qui est manifestement l'objectif visé<sup>980</sup>.

Les évolutions qui sont ainsi nettement ressenties, et qui se poursuivent à grande vitesse, visent à créer cet impôt sur les activités économiques. A partir du moment où l'impôt devient ainsi global, la recherche de l'efficacité de son rendement ainsi que les nécessités de sa répartition en fonction des facultés contributives des redevables imposent de recourir à la prise en compte d'ensembles d'imposition, que nous nommons « cédule ». Dans le cadre de ces ensembles, les règles en matière de droit à déduction prennent une dimension propre, et ne sont plus liées à la conception atomistique française, opération par opération.

### ***1 - Les hésitations autour de la notion de frais généraux et d'activité économique***

Dans ce contexte intervient l'arrêt *Disvalor* du 6 mars 2006<sup>981</sup>, concernant le réseau de grande distribution connu sous l'enseigne « Leclerc », et dont les spécificités de fonctionnement suscitaient des interrogations aux conseils depuis longtemps. Cet arrêt était donc le bienvenu pour clarifier la situation fiscale du réseau.

Les sociétés pouvant se référer au panonceau « Leclerc » sont des sociétés indépendantes. Mais elles doivent participer de différentes manières à des actions collectives pour la promotion du réseau. La société *Disvalor* est l'une de ces sociétés, exploitant un centre commercial dans la région de Nancy. Elle verse des sommes à l'association *Cefilec*, chargée de la formation de personnels du réseau E. Leclerc, destinés à être affectés à de nouvelles unités. Il n'existe donc pas de relation entre *Cefilec* et *Disvalor*, autre que l'obligation faite aux entreprises du réseau de participer aux actions collectives. L'administration fiscale rejette, sur

*économique le fait de gérer des parts sociales et de percevoir des dividendes, sauf si la holding en question s'ingère directement ou indirectement dans la gestion des sociétés dont il détient des parts* ». Cette évolution dans un sens restrictif aboutit selon l'auteur, à la création du secteur « hors champ d'application » de la TVA, ce qui aboutit à complexifier les règles de déduction.

980-L'Europe qui a comme volonté affichée de faire de la TVA l'impôt communautaire, a tel point qu'elle a mis en place un système d'imposition des opérations intracommunautaires pour faire déjà « comme si » c'était le cas, n'a certainement pas comme intérêt ni objectif de limiter le champ d'application de cet impôt ni d'en réduire le rendement. On peut même supposer raisonnablement que c'est l'inverse qui est visé.

981-CE 8e et 3e ss-s., 6 mars 2006, n°281034, *Disvalor DF* 19/2007 n°490, note Jean-Luc Rossignol.



le fondement de l'acte anormal de gestion, la déduction de la TVA grevant les prestations payées à Cefilec<sup>982</sup>, ainsi que la charge dans les résultats soumis à l'impôt sur les sociétés, de ces cotisations.

Le Conseil d'État admet la déduction des cotisations dans le cadre de l'impôt sur les sociétés. En effet, il constate que ces versements résultent des engagements pris par Disvalor pour participer au réseau Leclerc dont elle tire son activité, et que dans ces conditions, elle répondait à son propre intérêt. La Haute Juridiction reconnaît que la société Disvalor agit dans son intérêt et ne commet pas un acte anormal en payant des cotisations à une association dont l'adhésion est requise pour bénéficier du panonceau Leclerc.

Mais il refuse la déduction de la TVA sur ces mêmes cotisations. Pour justifier cette disparité de traitement, le Conseil d'État invoque l'article 230 de l'annexe II du CGI, lequel exige dans sa rédaction de l'époque, que la dépense soit relative à des services nécessaires à l'exploitation<sup>983</sup>. Ce texte de l'article 230 et la condition de nécessité qu'il pose disparaîtront lors de la réforme du droit à déduction en 2008. Comme le notait le commentateur de l'arrêt, « *on aurait pu s'attendre à une analyse partagée conduisant à une coïncidence de traitement TVA/IS. Cette divergence s'explique par l'énoncé même de l'article 230 de l'annexe II du CGI qui exige véritablement un lien direct entre la prestation de service et l'exploitation pour autoriser la déductibilité de la TVA* ». La conception atomistique du droit à déduction, opération par opération, prévalait à l'époque. L'auteur s'interrogeait, avec raison, sur la pertinence de la différence de traitement. Le principe du « lien direct » suffit-il à la justifier ? Pourquoi faut-il invoquer une notion de nécessité ?

Dans un autre contexte, le Tribunal administratif de Paris prendra le 23 juin 2008 un jugement qui retiendra l'attention des commentateurs, d'autant qu'il ne sera pas frappé d'appel par l'administration. Celle-ci cependant, en refusera l'application par voie d'instruction.

Le Tribunal administratif de Paris est saisi en effet, dans le dossier Société Sos Wittenheim<sup>984</sup>, de la contestation d'une société civile qui s'est vue refuser la déduction de la TVA ayant grevé les frais de l'agence immobilière ayant recherché un acquéreur. Cette déduction était contestée par l'administration au motif que la cession de l'immeuble n'était pas soumise à TVA,

---

982-Prestations correspondant en fait à des cotisations, dès lors qu'elles ne correspondent pas à des services rendus au payeur.

983-Considérant que « *les prestations de l'association Cefilec, qui n'étaient pas fournies à la société Disvalor, ne pouvaient être regardées comme des services nécessaires à l'exploitation au sens des dispositions précitées de l'article 230 de l'annexe II du CGI* ».

984-TA Paris 2e sect 2e ch., 23 juin 2008 n°02-7209, *Sté Sos Wittenheim*, RJF 2/09 n° 118.

l'immeuble ayant été construit depuis plus de 5 ans, nonobstant le fait que cet immeuble était donné à bail dans le cadre d'un contrat de crédit-bai, et que le loyer était soumis à TVA par suite d'une option régulière. Le Tribunal admet le droit à déduction de TVA, invoquant un lien direct avec l'activité générale de l'entreprise<sup>985</sup>, <sup>986</sup>. L'administration fiscale quant à elle, reste fixée dans une conception opération par opération de la TVA. Dans une instruction du 7 avril 2009, l'administration fiscale précise en effet qu'elle n'entend pas appliquer cette décision, sur le fondement d'une conception stricte de l'affectation du droit à déduction<sup>987</sup>.

Intervient alors une nouvelle décision intéressant les réseaux des entreprises de grande distribution du réseau « Leclerc ». Il s'agit de la décision du Conseil d'État Auxerdis en date du 29 août 2008<sup>988</sup>. Cette décision aboutit à un revirement total par rapport à la décision Disvalor intervenue le 6 mars 2006<sup>989</sup>. En effet, pour les mêmes cotisations versées par les entreprises du réseau Leclerc à l'association Cefilec, le Conseil d'État juge que la TVA grevant celle-ci est déductible de la TVA grevant le chiffre d'affaires de l'entreprise, prenant ainsi une position

---

985-« *Considérant qu'alors même qu'elle était afférente à la cession, non assujettie à la TVA, de l'immeuble sis à Wittenheim [Haut-Rhin], la dépense correspondant aux prestations réalisées par l'agence immobilière, a été engagée en vue de la liquidation de l'activité de la requérante, laquelle n'était propriétaire d'aucun autre immeuble ; que, dans ces conditions, il existe un lien direct et immédiat entre cette dépense et l'activité qui était exercée par la requérante* ».

986-Gaëtan Berger-Picq, *TVA honoraires d'entremise pour cession d'immeuble*, FR 57/08 p.33. L'auteur développe avec pertinence le fait que la dépense en cause participe à l'activité économique générale de la société, et qu'à ce titre elle fait partie de ses frais généraux. Le Tribunal adopte cette vision, bien qu'il la justifie avec la notion « atomistique » de lien direct. L'auteur note sans une certaine ironie qu'il paraît difficile de procéder à une affectation à une transaction à laquelle le CGI ne reconnaît même pas le statut d'opération au regard la TVA. L'auteur note encore, que la cession de l'immeuble n'est pas imposable à la TVA compte tenu du délai de 5 ans après l'achèvement, ce qui est contraire aux dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006, laquelle inclut dans le champ de la TVA toutes les livraisons de biens corporels, sans en exclure par principe les immeubles. Cette observation est d'autant plus pertinente que la TVA immobilière sera profondément réformée en France quelque temps après, justement par incorporation dans le droit positif de cette directive en ce qui concerne les immeubles.

987-BOI 8 A-1-09 du 7 avril 2009, FR 22/2009 page 7. L'administration considère que « *les juges de première instance se sont écartés de la jurisprudence selon laquelle, en vertu du principe de l'affectation, la vente d'immeubles achevés depuis plus de cinq ans n'étant pas au nombre des opérations imposables à la TVA en vertu des articles 256 et suivants du CGI, la taxe ayant grevé les frais de cession de ces immeubles, même si ceux-ci appartiennent à une entreprise passible de la TVA à raison de ses activités commerciales et industrielles, n'est pas déductible de la taxe due à raison de ces activités* ». Selon le commentaire de la revue publiant l'instruction précitée, « *l'administration considère ainsi que des dépenses grevées de TVA ne peuvent être qualifiées de frais généraux, et ne peuvent donc être détaxées, lorsque, selon ses propres termes, il existe un lien direct entre lesdites dépenses et une opération hors champ ou une opération exonérée n'ouvrant pas droit à déduction* ». Et l'auteur de conclure en constatant que « *le raisonnement tenu par l'administration pour écarter la déduction nous paraît difficilement conciliable avec les principes résultant de la jurisprudence de la CJCE et du Conseil d'État* ». Il est vrai qu'à ce moment, l'écart entre les deux conceptions, l'une globalisante, l'autre atomistique, se fait criant.

988-CE 8e et 3e ss-s., 29 août 2008, n°309330, *SA Auxerdis*, concl. Laurent Olléon, note Yolande Sérandour, *DF* 46/2008 comm. 572.

989-CE 8e et 3e ss-s., 6 mars 2006, n°281034, *Disvalor*, *DF* 19/2007 n°490, note Jean-Luc Rossignol précité.

diamétralement opposée<sup>990</sup>. La différence tient dans le fait que dans l'arrêt Disvalor, la Haute Juridiction a considéré le critère tiré de la nécessité du service rendu, frappé de TVA, par rapport à l'exploitation de l'entreprise. Il prenait donc en compte les termes de l'article 230 de l'annexe II du CGI qui imposait comme condition de déduction que les services utilisés fussent nécessaires à l'exploitation. Ce critère de nécessité n'apparaît plus dans la décision Auxerdis. Il faut chercher dans les conclusions du Commissaire du Gouvernement Olléon les précisions intellectuelles qui ont conduit à ce revirement. Le Commissaire du Gouvernement notait que la Cour administrative d'appel de Lyon frappé du présent pourvoi<sup>991</sup> s'était fondée, pour admettre la déduction de la TVA sur les cotisations versées à Cefilec, sur le critère tiré de la jurisprudence communautaire relatif aux frais généraux. Ce critère permet en effet de rattacher la dépense à l'ensemble des frais généraux de l'entreprise, permettant ainsi de dégager un « lien direct » entre un ensemble d'opérations imposables et la charge concernée. Le Commissaire du Gouvernement a considéré qu'il était inutile de rechercher ce critère. En effet, il suffit de considérer les spécificités du mouvement Leclerc pour juger que les cotisations à l'association Cefilec, sont en quelque sorte un complément de prix, un supplément de la redevance que les centres doivent par ailleurs verser pour appartenir au mouvement, dans le cadre du contrat de panonceau<sup>992</sup>. En fait, le Commissaire du Gouvernement retrouve indirectement le critère du service nécessaire, cette fois-ci apprécié globalement et non strictement au titre de l'opération concernée<sup>993</sup>.

---

990-Le Conseil d'État juge en effet que « les facturations effectuées par l'association « Cefilec » permettaient à l'adhérent du mouvement « E.Leclerc » de bénéficier des avantages du réseau dont l'association était l'un des organes et qu'ainsi la taxe déduite par la SA Auxerdis, qui grevait une prestation reçue par cette société, était légalement déductible. ».

991-Caa Lyon 12 juillet 2007 5e ch., n°03LY01424, SA Auxerdis, RJF 2008 n°30. D'autres cours ont jugé dans le même sens et sont référencés par Laurent Olléon : Caa 5e ch., Paris 21 décembre 2007, n°06PA02672 SAS Orly Distribution, RJF 2008 n°802; Caa Nancy 31 octobre 2007, n°06NC01386, SA Mudis, RJF 2008 n°430.

992-« En d'autres termes, ces cotisations ont pour contrepartie bien tangible l'appartenance au réseau, qui permet aux centres de se livrer à leurs activités sous l'enseigne E Leclerc, avec tous les avantages qui y sont associés ».

993-Yolande Sérandour apporte un important commentaire à cette décision. Elle considère en effet que « ce revirement était inéluctable au regard, d'une part, du lien direct entre les cotisations et les opérations imposables et, d'autre part du caractère obligatoire des cotisations ». Elle note en effet que « l'incontestable exigibilité de la TVA sur les prestations en cause laissait présager la déductibilité de la TVA facturée en sus des cotisations. Si ces sommes représentaient la contrepartie de la possibilité ainsi offerte de former le personnel et de bénéficier des actions collectives susceptibles d'améliorer le chiffre d'affaires, de telles dépenses étaient manifestement directement affectées à la réalisation des opérations imposables des cotisants. Quand bien même la condition de nécessité des dépenses posée par l'ancien article 230 de l'annexe II au CGI ne serait pas contraire au droit communautaire, il faudrait admettre que les dépenses en cause sont évidemment indispensables à l'exercice de l'activité économique dans le champ d'application de la TVA. En l'occurrence, suspendre la déductibilité de la TVA à la nécessité des dépenses sous-tend un contrôle d'opportunité que n'exige pas le droit communautaire de la TVA. » : note Yolande Sérandour, DF 46/2008 comm. 572 précité.

Dans le même temps, l'article 230 de l'annexe II disparaissait à l'occasion de la réforme du droit à déduction entrée en vigueur le 1er janvier 2008<sup>994</sup>. Les dispositions du nouvel article 206 IV, 2, 1° de l'annexe II au CGI ne reprennent pas la condition de nécessité. Il est donc possible de conclure qu'il « *importera donc que la dépense en cause soit affectée par l'assujetti à son activité économique, c'est-à-dire qu'elle réponde aux besoins de son exploitation* »<sup>995</sup>.

Nous constatons donc que cette décision Auxerdis entame une modification profonde dans l'appréciation de la TVA en France. Elle quitte l'examen de la situation opération par opération pour aller vers une vision globale. Cependant, les restes de la vision ancienne demeurent ancrés profondément, et l'on recherche systématiquement quelque part, une nécessité, un lien direct, avec une opération imposable, ou au moins, un ensemble d'opérations imposables. Le droit s'approche ainsi d'une logique plus globale, où l'on croit percevoir une logique de « cédule » au sens où nous entendons ce terme. La gestion normale constatée dans l'arrêt Disvalor, qui a permis l'admission de la dépense dans les résultats imposables à l'impôt sur les sociétés, entraîne en effet nécessairement l'abandon du critère de « nécessité » de l'article 230 de l'annexe II au CGI, puisque l'on juge normale une dépense indirectement nécessaire, l'adhésion à l'association Cefilec étant nécessaire pour bénéficier des avantages du référencement et des services du réseau Leclerc.

Dans ce contexte troublé, où les juristes fiscalistes errent entre des positions peu compréhensibles et difficilement prévisibles, intervient une décision de la CJCE<sup>996</sup> en date du 29 octobre 2009, décision AB SKF<sup>997</sup>. Cette décision constitue un revirement de la jurisprudence communautaire par rapport à la décision Blp Group<sup>998</sup> dont nous avons précédemment parlé.

Comme dans l'affaire Blp Group, il s'agissait de savoir si une société holding pouvait déduire la TVA grevant les frais exposés à l'occasion de la cession d'une filiale détenue à 100% ainsi que sa participation restante dans une société contrôlée autrefois à 100% et à laquelle elle avait fourni des prestations de services soumises à TVA. L'administration fiscale suédoise contestait le caractère déductible de la TVA grevant ces coûts. La Cour a tranché à cette

---

994-D n°2007-566 16 avril 2007 ; instruction 9 mai 2007, BOI 3 D-1-07 ; DF 2007 n°24 instr. 13728.

995-Yolande Sérandour, id.

996-Elle n'est pas encore devenue la CJUE.

997-CJCE 29 octobre 2009 3e ch., aff. C-29/08 AB SKF, DF 50/2009 n°578 note Tournes Philippe.

998-CJCE 6 avril 1995 6e chambre aff C-4/94 Blp Group PLC DF 38-1995 comm. 1779 précitée.

occasion plusieurs points.

En premier, la Cour juge que la cession de la totalité d'une participation détenue à 100% par la société mère, ainsi que sa participation restante dans une société autrefois contrôlée et pour laquelle des prestations soumises à TVA avaient été rendues, constitue une activité économique relevant du champ d'application de la TVA. Cependant, ces opérations peuvent être assimilées à la cession d'une universalité d'une entreprise selon l'option ouverte aux États membres par la directive. Dans ces conditions, l'opération ne constitue plus une activité économique, et se trouve hors du champ de la TVA<sup>999</sup>.

La Cour relève ensuite que cette cession a été effectuée dans le cadre général de la restructuration du groupe de sociétés<sup>1000</sup>. La Cour prend donc une vue globale de l'opération en cause. Une fois jugé que l'opération entrait dans le champ d'application de la TVA, il fallait savoir si elle y était soumise. Or, si l'opération entrait dans le champ d'application de la TVA, elle s'en trouvait exonérée<sup>1001</sup>. Dans ces conditions, et si l'on suivait une logique par opération, il est indéniable que la TVA engagée sur les frais d'amont ne peut venir en déduction de l'opération d'aval qui s'en trouve exonérée. Or, la Cour juge l'inverse. Il convient en effet de savoir si l'opération ne s'intègre pas dans l'ensemble de l'activité économique<sup>1002</sup>. Il a fallu à la Cour un raisonnement complexe pour parvenir à ce résultat, au cours duquel elle démontre la nécessité de prendre en compte une vision largement globale de l'activité économique, et non

---

999-Pour parvenir à cette conclusion, la Cour relève que « *la société SKF en sa qualité de société mère d'un groupe industriel, s'est immiscée dans la gestion de la filiale et de la société contrôlée en leur fournissant, à titre onéreux, diverses prestations de services de nature administrative, comptable et commerciale pour lesquelles elle était assujettie à la TVA* » (point 32).

1000-Cette cession est effectuée « *en vue de la restructuration d'un groupe de sociétés par la société mère, peut être considérée comme une opération qui consiste à retirer des recettes ayant un caractère permanent d'activités qui excèdent le cadre de la simple vente d'actions (...). Cette opération présente un lien direct avec l'organisation de l'activité exercée par le groupe et constitue ainsi le prolongement directe, permanent et nécessaire de l'activité taxable de l'assujetti (...). Une telle opération relève, par conséquent, du champ d'application de la TVA* » (point 33).

1001-La Cour juge que l'opération est exonérée de TVA : « *il y a lieu de constater qu'une vente d'actions change la situation juridique et financière des parties à la transaction. Cette opération est donc couverte, dans la mesure où elle entre dans le champ d'application de la TVA, par l'exonération prévue à l'article 13, B sous d), point 5, de la sixième directive et à l'article 135, paragraphe 1, sous f), de la directive 2006/112/CE* ».

1002-La Cour juge en effet au point 73, que « *le droit à déduction de la TVA payée en amont sur les prestations effectuées pour les besoins d'une cession d'actions est ouvert, en vertu de l'article 17 paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, dans sa rédaction résultant de l'article 28 septies, point 1, de cette directive, ainsi que de l'article 168 de la directive 2006/112, si un lien direct et immédiat existe entre les dépenses liées aux prestations en amont et l'ensemble des activités économiques de l'assujetti. Il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer, en tenant compte de toutes les circonstances dans lesquelles se déroulent les opérations en cause au principal, si les dépenses encourues sont susceptibles d'être incorporées dans le prix des actions vendues ou si elles font partie des seuls éléments constitutifs du prix des opérations relevant des activités économiques de l'assujetti.* ».

pas la logique de l'opération<sup>1003</sup>. Le critère des frais généraux est utilisé. Mais il convient de noter que ce critère perd son aspect de subsidiarité pour devenir un critère entier dont l'examen s'impose.

La Cour demande cependant que soit étudié le point de savoir si le coût des prestations en amont, le prix engagé pour parvenir à ces cessions, est incorporé, soit dans le prix des opérations de cession, soit dans le prix des biens ou services fournis par l'assujetti dans le cadre de ses activités économiques. La question de la déductibilité de la TVA sera liée à cette constatation : si le coût des prestations est intégré dans le prix des titres cédés, ils procèdent d'une opération non taxée, la cession ne l'étant pas. Ils ne peuvent de ce fait permettre de déduire la TVA les ayant grevés. Dans le cas inverse, s'il peut être montré que le prix de cession est indépendant des coûts engagés pour réaliser l'opération, la TVA grevant ces coûts, faisant partie des frais généraux, devient déductible. L'ouverture ainsi permise par cette décision, vers la déductibilité de la TVA grevant les frais relatifs aux opérations sur titres, est importante<sup>1004</sup>.

La solution retenue par la Cour n'était pas aussi évidente qu'elle paraît, puisque prise en outre contre les conclusions de l'avocat général<sup>1005</sup>. Elle donna lieu à des commentaires doctrinaux enflammés<sup>1006</sup>. L'avocat général concluait en effet à la non-déductibilité de la TVA au motif que l'opération de cession de titres d'une filiale animée par la société cédante, se trouvait bien intégrée dans une opération économique, laquelle se trouvait cependant expressément exonérée de la TVA. Il pouvait en résulter une différence de traitement avec une opération de cession de titres hors du champ d'application de la TVA, que constituerait la cession des titres

---

1003-« *Il en résulte que l'existence du droit à déduction est déterminée en fonction des opérations en aval auxquelles les opérations d'amont sont affectés* ». La Cour utilise le pluriel en visant les opérations. Elle continue ensuite : « *si tel n'est pas le cas, il y a lieu d'examiner si les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services en amont font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti* ».

1004-Le commentateur apporté par Philippe Tournes, considère cependant que « *le changement est en réalité moins important qu'il n'y paraît si l'on prête attention au fait que la position de la Cour dans l'affaire Bp Group découlait de la formulation de la question préjudicielle qui postulait l'incorporation des frais de cession dans le prix de vente des titres (...). Il apparaît ainsi que dans l'affaire Bp Group, le lien direct avait été caractérisé par la juridiction de renvoi* ». Certes, mais c'est ainsi ne pas tenir compte de l'évolution entre les deux arrêts d'une conception de la TVA par opération à celle plus globalisante d'un véritable impôt sur l'activité économique.

1005-Paolo Mengozzi, concl. CJCE, audience du 12 février 2009, affaire C-29/08, *recueil de jurisprudence* 2009 page I-10413.

1006-Les conclusions Paolo Mengozzi avaient fait l'objet de vives critiques, lors de leur publication : Beetschen Ariane, avocat, *TVA et frais de cession de titres de participation, sur la piste de la déduction*, FR 11/09 p.10.

d'une filiale dans laquelle la holding ne jouerait aucun rôle<sup>1007</sup>. C'est cette différence de traitement, qualifiée d'inéquitable, qui a suscité la polémique<sup>1008</sup>. Il n'existerait en effet, qu'une seule catégorie d'opérations relatives aux cessions de titres, et ce type d'opération revêt un caractère patrimonial la positionnant hors du champ d'application de la TVA. Le traitement fiscal des dépenses effectuées par la société détenant ces participations, pour l'immixtion dans la gestion de ces participations ou la gestion de celles-ci, devrait donc être considérée globalement, en fonction de l'activité économique de la société mère, en étudiant si celle-ci exerce une véritable activité de gestion d'un groupe de sociétés, ou si elle ne constitue simplement qu'un organisme de gestion de titres, se contentant d'encaisser les éventuels dividendes et participant comme actionnaire aux décisions des assemblées générales, sans intervenir directement dans la direction<sup>1009</sup>.

---

1007-Pour l'avocat Paolo Mengozzi, « *un assujetti ayant acquis des prestations de services pour réaliser une opération de cession d'actions d'une filiale et d'une société contrôlée, relevant de l'exonération prévue à l'article 13, B sous d), point 5, de la sixième directive 77/388 telle que modifiée par la directive 2006/18, et à l'article 135, paragraphe 1 sous f), de la directive 2006/112, et avec laquelle ces prestations entretiennent un lien direct et immédiat, n'a pas le droit de déduire la taxe sur la valeur ajoutée acquittée en amont sur lesdites prestations, même lorsque l'opération de cession d'actions s'inscrit dans l'objectif de restructuration des activités industrielles de l'assujetti* ».

Pour parvenir à cette solution, l'avocat général reconnaît à l'opération de cession de titres de filiales dans lesquelles la société SKF s'est immiscé dans la gestion, un caractère d'opération économique, ce qui fait entrer l'opération dans le champ d'application de la TVA.

L'avocat général considère ensuite, que cette opération économique se trouve exonérée par les dispositions de la directives sur les opérations financières. Or, cette exonération emporte nécessairement, selon l'avocat général, impossibilité de déduire la TVA d'amont. Au contraire, cette TVA d'amont pourrait se trouver déductible si l'opération était hors du champ de la TVA, car alors, les prestations de services rendus à l'occasion de la cession concernée pourraient prendre le caractère de frais généraux de l'entreprise, et se trouver déductibles dans les conditions habituelles.

Cette position peut conduire ainsi à traiter différemment une opération de cession d'actions hors champ et dans le champ, mais exonérée : « *L'approche qui vient d'être exposée et qui me paraît être celle retenue par la jurisprudence peut sembler traiter plus favorablement les opérations de cessions d'actions qui échappent au champ d'application de la TVA que celles qui, bien qu'elles relèvent dudit champ, sont exonérées du prélèvement de la TVA en vertu des dispositions de la sixième directive (et/ou de celle de la directive 2006/112). En effet, alors que la déduction de prestations acquises pour réaliser une opération échappant au champ d'application de la TVA pourra être ouverte lorsque de telles prestations sont considérées comme se rattachant directement et immédiatement à l'activité économique générale de l'assujetti, en revanche, la TVA ayant grevé des prestations acquises pour réaliser une opération exonérée ne pourra pas être déduite.* ».

1008-Pour le commentateur de ces conclusions, il s'agit d'une situation inéquitable. Il considère en effet, que, « *qu'il y ait ou non-immixtion dans la gestion, l'acquisition, la détention et la cession de titres de participation ne constituent pas en elles-mêmes des activités économiques placées dans le champ d'application de la TVA. Toutefois, en cas d'immixtion dans la gestion, ces opérations s'inscrivent dans le cadre de l'activité économique de prestations de services rendues par la société mère à ses filiales.* ». Dans ces conditions, l'inclusion des dépenses relatives aux cessions dans le cadre des frais généraux de l'entreprise devient logique, ces frais participant à l'activité d'immixtion de la société mère dans l'activité de ses filiales, la cession d'une participation s'inscrivant en effet dans le cadre de l'activité économique de prestations de services de la société mère.

1009-Cette idée est reprise par Jean-Claude Bouchard et Odile Courjon dans un commentaire de la décision SKF : *Comment un lien direct peut en cacher un autre ? Note, à propos de l'arrêt CJCE 29 octobre 2009 AB SKF, DF 50/2009 act. 368.* Les auteurs relèvent que du point de vue juridique, « *il y a confusion des genres*

La position de la Cour est plus nuancée, voire peu explicite. Elle juge que les opérations de cessions de participations sont des opérations dans le champ, mais exonérées. Elle invite alors la juridiction nationale de jugement d'étudier si les dépenses relatives à la cession participent ou non à l'activité économique de la société mère, à ses frais généraux. Comme critère, la Cour propose à la juridiction de renvoi de déterminer si les dépenses sont incorporées ou non dans le prix des actions vendues. Comme le notent les auteurs cités<sup>1010</sup>, la CJCE admet la déductibilité de principe de la TVA sur les prestations de services reçues en amont de la cession de la participation, dès lors qu'il existe un lien direct et immédiat entre les dépenses engagées et l'ensemble des activités économiques. Mais, s'interrogent les auteurs, de quel lien parle-t-on ? « *Lien avec l'opération (cession de titres) ou lien avec l'activité générale ?* ». La question est d'importance. La Cour lie ces dépenses avec l'activité générale. Mais nous restons sur notre faim, car il manque toujours un principe clair qui permettrait, à tous les coups, de prévoir précisément le sort à donner à la TVA grevant ce type de frais.

Or, toutes ces analyses conduisent à déterminer le traitement de ces frais par rapport à l'observation du résultat définitif de l'opération, donc après coup, alors que l'acte de déduction doit intervenir immédiatement. Faut-il donc en pratique, déduire à tous les coups, et attendre une éventuelle remise en cause de l'administration fiscale, puis la décision d'un tribunal qui, selon l'évolution en cours de la jurisprudence, décidera d'affecter la dépense aux frais généraux ou non<sup>1011</sup> ? L'arrêt SKF a cependant été perçu comme ouvrant la voie à la déduction de la TVA dans ce type d'opération. Cette décision était très attendue des juridictions nationales pour le règlement de nombreux litiges en cours.

La première à prendre acte de la jurisprudence SKF dans une décision publiée est la Cour Administrative d'Appel de Paris, ce qu'elle fait dans l'arrêt AFE du 9 décembre 2009<sup>1012</sup>. La Cour devait répondre à la contestation relative à la déduction opérée par la société de la TVA ayant grevé les frais et honoraires engagés dans le cadre d'opérations de cession de titres. La

---

*lorsque la Cour assimile la cession de titres à la cession d'une activité sous-jacente de la filiale cédée. Comment l'immixtion peut-elle attirer une opération hors champ (la cession des titres des filiales) dans le champ d'application de la TVA (activité sur titres, c'est-à-dire l'achat/vente de titres) ?* » La cession aurait donc basculé dans le champ d'application de la TVA parce que la société SKF s'était immiscée dans leur gestion.

1010-Jean-Claude Bouchard et Odile Courjon, id.

1011-Comme le note Yolande Sérandour dans un commentaire de l'arrêt : *TVA : chronique de l'année 2009*, DF 8/2010 comm. 200, « *la réponse de la CJCE témoigne, à tout le moins, d'une certaine subtilité, sinon difficulté, à oser abandonner partiellement l'arrêt Blp Group, en distinguant selon la nature des titres cédés* ».

1012-Caa Paris 2e ch., 9 décembre 2009, n°06PA03320, *Sté AFE*, DF 17/2010 comm. 298, note B. Jeannin.



Cour ne prend pas position sur l'inclusion dans le champ d'application de la TVA des opérations de cession de titres : quelle que soit la qualification retenue, dans les deux cas l'opération n'est pas soumise à la TVA, soit qu'elle soit en dehors du champ d'application, soit qu'elle soit exonérée de TVA. Dans ces conditions, la Cour dit pour droit que, lorsque les dépenses exposées pour l'opération de cession présentent un lien direct et immédiat avec cette vente, ces frais sont susceptible d'être incorporés dans le prix de cession, ce qui interdit la déduction de la TVA les ayant grevé, *« sans qu'il soit donc besoin de déterminer si les relations du cédant avec la société dont il cède les titres on ou non comporté, au-delà de la simple gestion patrimoniale, une immixtion telle que la vente, bien qu'exonérée, relève du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée »*.

Pour les juridictions françaises, il existerait donc une présomption irréfragable d'incorporation des frais dans le prix de la cession, ce qui en interdirait la déduction. Nous revenons à une conception atomistique de la TVA<sup>1013</sup>.

La Cour Administrative d'Appel de Nantes avait pris une décision qui marquait une inflexion dans le refus de déduction de la TVA grevant les opérations sur titres réalisées par les holdings. Il s'agit de l'arrêt Siva<sup>1014</sup>. Cette société spécialisée dans la fabrication et vente de vêtements a procédé à la cession de valeurs mobilières de placement cotées en bourse qu'elle avait acquises à titre de placement de ses disponibilités. A cette occasion, elle règle des frais de courtage dont elle déduit la TVA les grevant. L'administration a remis en cause cette déduction. La Cour justifie le droit à déduction, l'opération ayant pour finalité le maintien de l'activité<sup>1015</sup>. A l'époque, l'arrêt ne soulève pas de commentaires particulières, à notre connaissance. Certes, il donne raison au contribuable. Mais sa justification est confuse. La Cour reprend les mots de la CJCE, n'omet pas de citer le lien direct. Le Conseil d'État, saisi en

---

1013-Comme le relève le commentateur de l'arrêt, B. Jeannin, *« la cour de Paris a fait application de la règle de l'affectation en se bornant à constater que les honoraires des deux banques d'affaires concernaient les cessions de titres. Aucun élément n'est apporté par la cour sur l'incorporation éventuelle desdits honoraires au prix des titres. La cour se contente de présumer l'incorporation du fait que les honoraires des banques avaient été engagés dans le cadre d'une cession de titres. »*. Nous ne pouvons dans ces conditions que rejoindre le commentateur lorsqu'il conclut que *« dans la décision AB SKF, la Cour de justice a indiqué qu'un large pouvoir d'appréciation était attribué aux juridictions nationales en la matière, mais n'a pas pour autant donné une grille de lecture facilement accessible aux juges et aux contribuables »*.

1014-Caa Nantes 1e ch., 30 décembre 2005, n°03-76, SA Siva, DF 40/2006 n°1715.

1015-Considérant que *« si les opérations de placement de trésorerie réalisées par la société Siva et les opérations qui ont consisté à libérer ces fonds n'entrent pas dans le champ de la TVA, il n'est pas contesté que les dites sommes ont été nécessaires au maintien de l'activité de la société Siva qui connaissait des difficultés financières ; qu'ainsi les frais de courtage acquittés à l'occasion de ces opérations font partie de ses frais généraux et sont en tant que tels, des éléments constitutifs du prix des produits qu'elle fabriquait ; qu'ils entretiennent ainsi un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable de la société »*.

cassation, juge dans l'affaire Siva en confirmant la décision de la Cour, dans son arrêt du 20 juin 2010<sup>1016</sup>. Cette décision favorable au contribuable, ne manque pas d'être surprenante dans ce contexte. Il faut cependant reconnaître que les circonstances de fait sont particulières.

Car la Haute Juridiction avait à se prononcer, non pas sur la TVA grevant les frais engagés pour la cession d'une participation par un holding, mais plus prosaïquement des frais de courtage exposés par une société pour liquider des titres de placement pour renflouer une trésorerie en grande difficulté, puisque la société sera mise en liquidation judiciaire. Nous nous trouvons donc véritablement dans une opération de cession sur titres, sans que l'on puisse parler d'immixtion, puisqu'il s'agit de titres de placement. Selon toutes les décisions analysées précédemment, la solution logique était l'impossibilité de déduire les frais en cause. C'est au contraire, la décision inverse qui est prise. Il est vrai qu'elle est motivée par les circonstances de l'espèce.

Le Conseil d'État commence par confirmer une solution maintenant établie, que la vente de valeurs mobilières de placement ne constitue pas en elle-même une activité économique et ne relève donc pas du champ d'application de la TVA. Mais cela n'exclut pas la possibilité d'étudier si les circonstances ne peuvent permettre d'inclure ces dépenses dans les frais généraux, ce qui fut manifestement le cas<sup>1017</sup>. Le commentaire apporté à la décision relève qu'il s'agit plutôt d'un arrêt d'espèce. Certes, mais on constate que dans ce cas, les principes péniblement élaborés dans les décisions précédentes peuvent être radicalement écartés. S'agit-il donc véritablement d'un arrêt d'espèce, ou d'une décision dans laquelle le Conseil d'État prend justement toute la mesure d'une appréciation globale des frais grevés de TVA dans le contexte général d'une activité économique ?

Cette décision atypique précédait les deux arrêts remarquables intervenus à la fin de l'année 2010 : l'affaire Pfizer et l'affaire Michel Thierry<sup>1018</sup>. La Cour Administrative d'Appel de Paris, par un arrêt du 21 mai 2007 Pfizer Holding<sup>1019</sup>, avait pris une décision relative à la TVA ayant

---

1016-CE 8e et 3e ss-s., 10 juin 2010, n°292389, SA Siva, RJF 10/10 n°893.

1017-« Considérant que la cour a relevé que le produits des cessions de valeurs mobilières à laquelle la société avait procédé dans les conditions indiquées ci-dessus avait été nécessaire au maintien de son activité ; qu'en déduisant de cette appréciation souveraine (...) que les frais de courtage acquittés par la société à l'occasion de ces opérations faisaient partie de ses frais généraux (...), puis en jugeant qu'ils entretenaient ainsi un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique taxable de la société, de sorte qu'elle avait à bon droit déduit la TVA s'y rapportant, la cour n'a pas (...) commis d'erreur de droit ».

1018-CE 8e et 3e ss-s., 23 décembre 2010, n°307698 Sté Pfizer Holding France ; CE 8e et 3e ss-s., 23 décembre 2010, n°324181, SA Michel Thierry, les deux décisions publiées au DF 6/2011 comm. 206 avec les conclusions Laurent Olléon sur les deux dossiers.

1019-Caa Paris 5e ch.B, 21 mai 2007, n°05-3817, SCA Pfizer Holding France, RJF 10/07 n°1035.

grevé les frais de cession d'une participation par un holding. Cette question était nouvelle, la CJCE n'ayant eu à se prononcer que sur l'acquisition de titres et non sur leur cession. L'affaire portait sur le refus par l'administration fiscale de déduire la TVA ayant grevé les frais payés par la société Pfizer pour la cession d'une participation qu'elle détient aux États-Unis, cette cession étant motivée selon la société par l'insuffisant retour sur investissement de cette participation. La contestation de la société est portée devant la Cour d'appel, saisie en appel du jugement de première instance du Tribunal Administratif de Paris qui a prononcé la décharge des rappels. La Cour d'appel rétablit l'imposition. Elle rappelle que la vente d'actions ne constitue pas en elle-même une activité économique au sens de la sixième directive européenne, et ne relève donc pas du champ d'application de la TVA. La Cour juge en conséquence que l'opération se rapportait à une opération précise, à finalité capitalistique, et non à l'activité générale<sup>1020</sup>. Le commentaire apporté à la décision relève qu'un choix devait être fait sur le point de savoir s'il fallait considérer a priori, les dépenses d'un holding dans la gestion de ces titres de participation comme constituant son activité et de ce fait participer des frais généraux, ou au contraire, analyser l'opération au cas par cas. Il faut constater que, dans la décision, c'est la seconde vision qui s'impose, celle relative à l'appréciation de la déduction de la TVA opération par opération, et non dans le cadre d'une activité économique globale.

Le Conseil d'État confirme le principe de la décision, mais en infirmant les motifs retenus par la Cour : considérant « *qu'en statuant ainsi, sans rechercher si ces dépenses avaient été exposées en vue de préparer cette cession ou étaient inhérentes à la transaction elle-même ni si elles avaient été ou non incorporées dans le prix de cession, la cour a commis une erreur de droit* ». Telle est la grille de lecture proposée par le Conseil d'État à la suite de la jurisprudence SKF, permettant de déterminer le caractère déductible des frais de cession d'une participation par un holding. La Haute Juridiction distingue dans les frais, ceux engagés pour préparer la cession, et ceux relatifs à l'exécution de la cession. Pour cette seconde catégorie, il importe de savoir si ces frais sont inclus dans le prix de vente ou non<sup>1021</sup>.

---

1020-Considérant que « *il n'est pas allégué et a fortiori établi, que cette même opération s'inscrivait dans le cadre d'une cession forcée, d'une fusion, d'une scission ou d'un apport direct ou indirect des titres ou du produit de la cession dans une autre société, non plus qu'il n'est soutenu que ce produit était nécessaire au maintien de l'activité de l'intéressée en difficulté* ». La Cour conclut donc que les dépenses litigieuses, « *avaient pour finalité une opération en capital destiné à céder la filiale américaine de celle-ci afin de réaliser sa participation dans celle-ci ; que, comme il a été dit ci-avant, il n'est pas établi que cette opération entretenait un lien direct et immédiat avec l'ensemble de l'activité économique de cette société* ».

1021-Le rapporteur public Laurent Olléon, dans ces conclusions, propose cette grille de lecture en prenant exemple sur les frais relatifs au calcul d'une plus-value en matière d'impôt sur les sociétés. La jurisprudence distingue en effet les frais inhérents à la cession et les frais exposés en vue de la cession. Les seconds restent

## 2 - Des solutions critiquables en matière de droit à déduction de la TVA

Ces arrêts récents interviennent alors que nous nous acheminons vers la clôture de notre travail. Au vu des décisions prises, une seule certitude demeure, c'est que le débat est loin d'être clos. Gageons que d'autres décisions, tout aussi troublantes, ne manqueront pas d'intervenir. Car d'autres problèmes ne sont pas évoqués. Nous notons notamment la possibilité offerte de déduire la TVA d'opérations non soumises lorsqu'elles sont effectuées pour des assujettis hors Union Européenne (article 271 V b du CGI). L'argument a été soulevé de façon très nouvelle dans les dernières écritures de la société Pfizer. Le Conseil d'État semble y répondre de façon lapidaire. Mais comment justifier que ces frais dont on vient de constater qu'ils ne peuvent ouvrir droit à déduction sauf après une analyse complexe et encombrée d'embûches de toutes sortes, puissent devenir déductible par la magie de l'interposition d'une frontière ? Mais alors dans ce cas, comment connaître le montant des frais en cause, surtout s'ils sont incorporés dans le prix de vente ?

Décidément, notre recherche semble aboutir à une impasse.

Et pourtant, nous croyons qu'au contraire, l'évolution qui vient d'être présentée conforte notre proposition de considérer ces problèmes au travers du prisme de la notion de cédule.

En mars 2011 était encore publiées d'importantes chroniques relatives au droit à déduction de TVA, dont notamment celle de Vincent Daumas<sup>1022</sup>, ou celle de Yolande Sérandour<sup>1023</sup> et <sup>1024</sup>, preuve s'il en est de l'intérêt de la question et de son actualité. Les auteurs s'attachent à

---

de la nature des frais généraux, tandis que les premiers s'imputent sur la plus-value elle-même. En transposant la solution à la TVA, les frais exposés en vue de la cession ne pourront pas ouvrir droit à déduction de TVA, sauf s'il est démontré que ces frais ne s'incorporent pas au prix de cession.

Cette position nous semble paradoxale, dès lors qu'il est confirmé que la cession de titres n'est pas imposable à la TVA par elle-même, soit qu'elle en est exonérée, soit qu'elle est hors champ. Pourquoi alors admettre la déductibilité de la TVA sur des opérations dont il est clairement indiquée qu'elles seraient engagées pour la production d'une opération non soumise à TVA ? L'inclusion ou l'exclusion des frais dans le montant de la cession ne nous paraît pas à cet égard, un critère déterminant.

Pour les autres frais, relatifs à la préparation de la cession, existerait au contraire une présomption de déductibilité, que l'administration pourrait combattre en fonction des circonstances de l'espèce, soit que l'opération est purement patrimoniale, caractérisée notamment par la distribution du produit de la cession, soit parce que ces dépenses d'amont auront été répercutées dans le prix de cession.

Là encore, cette position nous surprend : pourquoi l'incorporation de ces frais préparatoires dans le prix de cession changerait-il la nature de ces frais, qui resteront préparatoires, et donc engagés dans le cadre de l'activité économique de la société quoi qu'il adienne ?

1022-Daumas Vincent, *Déductibilité de la TVA grevant des prestations liées à la cession de titres par une société holding : le Conseil d'État précise les règles du jeu*, étude R/JF 3/11 p.235.

1023-Yolande Sérandour, *La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation*, étude, DF 6/2011 comm. 202.

1024-Yolande Sérandour, *Taxe sur la valeur ajoutée : chronique de l'année 2010*, DF 9/2011 n°233.

analyser la jurisprudence du Conseil d'État à la lumière de la récente décision SKF de la CJUE<sup>1025</sup>. Cependant, force est de constater que la doctrine ne paraît pas parvenir à dégager clairement des principes qui pourraient être simples.

Nous avons longuement exposé les solutions rendues en dernier lieu dans les arrêts Pfizer et Thierry par le Conseil d'État, à la lecture de l'arrêt SKF. De savantes dichotomies sont exposées relatives aux frais exposés lors d'acquisition ou de cessions de participation. Il y a les frais relatifs à la préparation de l'opération, et les frais relatifs à la réalisation de l'opération. Les premiers frais, ceux de la préparation, bénéficieraient d'une présomption d'intégration dans les frais généraux de l'entreprise, ce qui permettrait la déduction de la TVA aux mêmes conditions que ces frais généraux. Mais l'administration pourrait combattre cette présomption en considérant que l'opération a eu dès le départ un but patrimonial, notamment si le produit de la cession est distribué. Les autres frais, ceux de la réalisation, ne peuvent constituer des frais généraux, sauf s'il est démontré qu'ils ne sont pas incorporés au prix de cession. La situation est particulièrement complexe<sup>1026</sup>. Il en résultera nécessairement des contentieux complémentaires, où des moyens nouveaux seront encore soulevés<sup>1027</sup>. La

---

1025-Ainsi dénommée au lieu de « CJCE » depuis l'entrée en vigueur du traité de Lisbonne du 13 décembre 2007.

1026-Yolande Sérandour s'interroge : « *En cas d'incorporation au prix de cession, les frais de transaction, comme les frais préparatoires, constituent directement des frais affectés à une opération n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA facturée par les experts, conseils et autres intervenants. Si ces frais n'ont pas été répercutés sur le cessionnaire, situation la plus courante selon le rapporteur public, ils demeurent des frais généraux affectés à l'activité économique du cédant, laquelle ouvre droit à déduction de la TVA d'amont, en proportion des opérations taxées et assimilées. Apparemment, la distribution du produit de la cession ne joue plus aucun rôle. Comment expliquer que des frais liés à la même cession de titres et non inclus dans le prix de cession, puissent ouvrir droit à déduction au titre des frais généraux, sans autre condition s'ils concernent la transaction mais sous condition de non-distribution du résultat de l'opération lorsqu'ils s'analysent en des frais préparatoires ? Comment admettre que dans le premier cas, l'alternative soit entre des frais incorporés et des frais généraux tandis que dans le second la qualification de frais généraux ne suffit pas à ouvrir le droit à déduction, lequel dépend alors d'une autre distinction relative au sort des bénéficiaires retirés de la cession ?* » ; Yolande Sérandour, chronique DF 6/2011 précitée.

1027-Vincent Dumas soulève une difficulté qui pourra surgir : il s'agit du moyen tiré de l'application de l'article 271 V b du CGI, lequel dispose : « *Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la taxe sur la valeur ajoutée : b. Les services bancaires et financiers exonérés en application des dispositions des a à e du 1° de l'article 261 C lorsqu'ils sont rendus à des personnes domiciliées ou établies en dehors de la Communauté européenne ou se rapportent à des exportations de biens* ». Selon l'auteur, le Conseil d'État n'a pour l'instant considéré ce moyen soulevé dans l'affaire Pfizer, comme se référant uniquement aux prestations d'amont acquises par la société. La décision du Conseil d'État écarte l'argument, puisqu'il juge que, « *si la société se prévaut, dans le dernier état de ses écritures des dispositions du b) du V de l'article 271 du CGI, (...), ce moyen ne peut qu'être rejeté dès lors que, comme il a été dit ci-dessus, les prestations en cause ne peuvent être regardées comme des opérations exonérées au sens de ces dernières dispositions* ». Certes. Mais comme le note Vincent Dumas, « *le moyen pouvait aussi être lu en ce sens que l'opération de cession intervenue en aval, bien qu'exonérée en application de l'article 261 C 1°-e du CGI devait ouvrir droit à déduction de la TVA ayant grevé les dépenses intervenues en amont, car effectuée au profit d'une personne établie hors UE. Dans ce cas, et à supposer cette dernière condition vérifiée, le moyen pouvait conduire à reconnaître la déductibilité de la TVA litigieuse, puisque le Conseil d'État a, par sa*

situation est loin d'être claire.

Il nous semble que cette clarté manque d'autant plus que l'on s'acharne à ne vouloir considérer la TVA qu'au travers d'opérations individualisées, et non comme un impôt global. Dans ces conditions, la jurisprudence aboutit à un décortilage de chaque opération relative à la cession ou l'acquisition de titres de participation, avec une multitude de cas, analyse qui si elle prenait la forme d'un schéma opérationnel aboutirait à une structure particulièrement absconse. Or, qu'elle pourrait être la vision de cette problématique au travers du prisme d'une vision globalisante, au travers d'une vision prenant en compte un ensemble fiscal, une « cédule » ?

Dans ces conditions, il convient de partir d'une constatation, l'existence d'une entreprise exerçant une activité économique, et partant, assujettie à un impôt nommé TVA, lequel est assis sur la différence entre une taxe collectée sur le sujet en aval sous déduction d'une taxe payée en amont dans le cadre d'une activité économique, et non dans le cadre d'opérations individuelles. Dans ce cas, il ne fait pas de doute que l'ensemble de la TVA supportée en amont doit faire l'objet d'un droit à déduction. Celui-ci serait donc le principe.

Mais ce droit à déduction n'est acquis pour autant que l'activité de l'agent économique soit bien une activité économique, et de plus, soumise à cet impôt. Ce qui exclut donc les opérations à caractère patrimonial, et les opérations expressément exonérées de cet impôt.

Or, il existe une disposition qui à notre sens, règle cette problématique, dans la directive elle-même. Elle est contenue sous l'article 16 de la directive 2006/112/CE reprenant les termes de l'article 5 7° de la 6e directive du 17 mai 1977 : *« Est assimilé à une livraison de biens effectuée à titre onéreux le prélèvement, par un assujetti, d'un bien de son entreprise qu'il destine à ses besoins privés ou ceux de son personnel, qu'il transmet à titre gratuit ou, plus généralement, qu'il affecte à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce bien ou les éléments le composant ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA »*.

L'article 26 de la directive étend le même raisonnement aux prestations de services : *« sont assimilées à des prestations de services effectuées à titre onéreux les opérations suivantes : a) l'utilisation d'un bien affecté à l'entreprise pour les besoins privés de l'assujetti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise, lorsque ce*

*décision, admis l'existence d'un lien direct et immédiat entre les dépenses de conseil exposées par la société et la cession, en raison de leur incorporation dans le prix de cession ».* « Il ne serait pas improbable au demeurant que celui-ci [le Conseil d'État], compte-tenu du nombre de litiges en cours concernant des refus de déduction de la TVA sur frais de cession de titres, soit à nouveau confronté à ce moyen dans un avenir proche et l'examine cette fois dans le second sens indiqué ». Il faudrait donc rajouter une énième condition à celles déjà relevées par Yolande Sérandour, et concernant la territorialité de l'opération.

*bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA ».* Ces dispositions sont intégrées dans l'ordre interne français sous l'article 257 II 1° sous le nom de « livraison à soi-même ».

Ce type de raisonnement paraît prendre en compte une vision globalisante de la TVA. Il existe au moins depuis la 6e directive de 1977, mais ne paraît pas avoir pris toute sa dimension. Rapportée à notre préoccupation relative aux mouvements de titres de participation, la livraison à soi-même permet de taxer l'opération relative à mouvement de titre d'ordre patrimonial ou exonéré.

Dans ces conditions et pour reprendre la grille de lecture proposée par les arrêts Pfizer et Thierry, nous pourrions conclure que la TVA grevant les frais d'études et d'expertise serait toujours déductible, dans le cadre des frais généraux et des modalités de déduction applicable (coefficient de taxation), si aucune cession n'intervient.

Si une cession, ou acquisition, intervient, il convient d'analyser l'objet de cette opération.

S'il s'agit d'une opération patrimoniale, cession d'une filiale pour distribuer le produit aux actionnaires par exemple, les frais exposés pour y parvenir font l'objet d'une taxation dans le cadre d'une livraison à soi-même, puisqu'il s'agit d'opérations effectuées à des fins étrangères à l'entreprise, puisque d'opérations économiques, elles deviennent opérations patrimoniales.

Si au contraire, la cession est effectuée dans le but de maintenir l'activité économique, cession d'une division pour emploi des fonds pour restructurer la situation financière de l'entreprise, il n'y a pas lieu de constater une livraison à soi-même.

Certes, en fin de course, il est probable que les possibilités de déduction de TVA seront accrues dans ce type de raisonnement. Mais n'est-ce pas ce que vise la jurisprudence européenne, lorsqu'elle répète à loisir que le système de déduction «  *vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques »* <sup>1028</sup>.

Il nous semble en tout cas que l'administration fiscale dispose des moyens nécessaires à contrôler qu'une opération portant sur des titres présente un aspect patrimonial ou économique. Dans ces conditions, elle n'aurait donc qu'à vérifier le caractère de l'opération, pour en exiger ou non la livraison à soi-même. C'est donc bien à l'entreprise, qui dispose pour cela de l'ensemble des éléments de l'opération, ce que confirme le Conseil d'État dans les décisions précitées, à prouver soit qu'elle a bien effectué l'opération de livraison à soi-même,

---

1028-Arrêt Satam par exemple, point 10.

soit peut en être dispensée. En ce sens, cette méthode de raisonnement correspond aux exigences jurisprudentielles de ne pas faire peser sur l'administration fiscale la charge d'une preuve impossible. Or, il est incontestable que la notion de livraison à soi-même procède d'une vision globalisante de la TVA. Il ne s'agit pas en effet, au moment où l'opération d'amont est effectuée, de rechercher désespérément l'opération d'aval qui va lui correspondre. Et à ce titre, la Cour européenne a bien compris l'impossibilité de raisonner de cette façon, lorsqu'elle a de facto réduit à portion congrue sa notion de « lien direct », encore emprise d'une vision « atomistique » de la TVA, par l'introduction de la notion de « frais généraux », qui, comme celle de « lien direct », n'a pas de correspondance textuelle dans la directive et sont des constructions prétorienne. Il nous semble donc que la notion de livraison à soi-même puisse s'inscrire, et être utilisée, dans une vision ensembliste d'un impôt, pour lequel il est nécessaire de définir une limite à l'intérieure de laquelle s'effectuent, globalement, les opérations d'assiette, liquidation, recouvrement et contentieux de l'impôt<sup>1029</sup>.

## **§ 2 - Une exigence de symétrie**

De nombreuses questions surgissent par la présence simultanée de plusieurs cédules contemporaines. Elles correspondent à des situations fiscales dont la justification paraît hésitante. La notion de cédule peut-elle s'avérer d'un secours ?

---

1029-Il faut admettre que l'article 271 V b) du CGI, argument analysé par Vincent Daumas, est une incongruité dans la grille de lecture actuelle de la TVA. En effet, pourquoi soudainement, des frais engagés pour une opération non taxable ouvriraient droit à déduction de la TVA les grevant, simplement parce qu'ils sont effectués au profit d'un assujetti situé hors de l'union européenne ? Car comment dans ce cas là, gérer ces frais, s'ils n'ont pas justement pu être individualisés dans le cadre d'une livraison à soi-même ? Dans ce cas en effet, ce ne sont pas les frais engagés pour l'opération de mouvement de titres effectuée au profit d'un personne établie hors UE, qui changeraient de nature et ouvriraient droit à déduction de la TVA qui les grève, ce qui n'a pas de sens, mais plutôt la livraison à soi-même de ces frais qui, elle, devient déductible, cette fois-ci selon les règles normales et classiques des opérations transfrontalières.



### A - La difficile application de règles de symétries entre les cédules

Nous avons pu rencontrer en avançant dans notre recherche, des cas où se posait la question de la symétrie entre cédules. Les cédules étant ces ensembles affectés à la détermination d'une matière imposable, il arrive que plusieurs cédules soient concernées par la même matière imposable. Il peut donc survenir des doubles impositions, ou des différences de traitement pour un même objet, se traduisant par un profit imposable d'un côté et une charge non déductible de l'autre côté.

Ainsi, en étudiant le traitement fiscal de l'indemnité d'éviction et du droit d'entrée des baux commerciaux, nous avons souligné la dissymétrie qu'il pouvait exister dans le traitement de la même somme, selon que l'on considérait le bailleur ou le preneur.

La situation actuelle peut se résumer ainsi :

- pour le locataire professionnel, le versement d'un pas-de-porte ou droit d'entrée au bailleur, s'analyse en l'acquisition d'un élément d'actif si le loyer du bail est par ailleurs normal. Il ne pourrait constituer une charge déductible, dès lors que le loyer ainsi majoré deviendrait anormal et non déductible car constituant un acte anormal de gestion. Dans le cas contraire, c'est un supplément de loyer, déductible par étalement sur la période couverte par le bail<sup>1030</sup>.

La perception d'une indemnité d'éviction par le preneur professionnel constitue une plus-value dans la mesure où elle compense la perte d'un élément de l'actif immobilisé, en l'occurrence le droit au bail, et éventuellement les droits incorporels du fonds de commerce. La fraction de leur montant destiné à couvrir les frais de déménagements, réinstallation, et autres frais, constitue une recette d'exploitation taxable dans les conditions ordinaires<sup>1031</sup>.

- pour le bailleur particulier ou société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés : le pas-de-porte reçu constitue un supplément de loyer imposable immédiatement. Il n'est pas imposable si le propriétaire peut démontrer que la somme perçue ne constitue pas un supplément de loyer mais représente la contrepartie de la dépréciation de la valeur des locaux. La preuve de cette dépréciation ne peut résulter du simple fait que le locataire a acquis de son côté un nouvel élément d'actif représenté par la « propriété commerciale »<sup>1032</sup>. Elle peut en revanche, découler des stipulations du bail et notamment sa durée<sup>1033</sup>. L'indemnité d'éviction versée au locataire

---

1030-Voir notamment CE 27 mai 1987 n°50819 *RJF* 7/87 n°797 ; CE 20 avril 1988, n°49791 *RJF* 6/88 n°705.

1031-Jurisprudence constante : CE 17 octobre 1990, n°56991, *RJF* 12/90 n°1434, concl. Olivier Fouquet ; CE 1er février 1984, n°36169, *RJF* 4/84 n°413 ; CE 1er juillet 1985, n°49711 *RJF* 10/85 n°1257 ; CE 10 juillet 1989 n°41069, *RJF* 10/89 n°1075 ; CE 8e et 7e ss-s., 9 décembre 1991 n°65544, *Promotic*, *RJF* 2/92 n°174

1032-CE section , 24 février 1978, n°97347 *Dupont* 4/1978 p.121 *RJF* 478 n°160.

1033-CE 7e et 9e ss-s., 29 septembre 1989 n°68212, *Terriou*, *RJF* 11/89 n°1230 chronique Jérôme Turot p.611

constitue une charge déductible si elle est engagée dans le but d'accroître ou de maintenir les revenus, et notamment en permettant de relouer les biens à de meilleures conditions. Elle n'est pas déductible lorsqu'elle est engagée pour accroître la valeur du capital, notamment en cas de vente de l'immeuble libéré de son occupation<sup>1034</sup>.

Mais il n'existe pas de règle de symétrie entre la situation du propriétaire bailleur et du preneur.

Jean-François Verny dans sa chronique de 1978<sup>1035</sup> avait émis l'idée que la jurisprudence puisse développer la théorie du « revenu reversé ». Ce principe prétorien dont il détermine l'existence dans certaines décisions pourrait permettre d'assurer la symétrie du traitement des situations que nous évoquons. Nous sommes réservé sur cette position. En effet, l'auteur cite les cas dans lesquels ce principe a pu être utilisé par le Conseil d'État. Ainsi en est-il dans l'hypothèse d'un salarié conduit à reverser à son employeur, une partie de son salaire<sup>1036</sup>, ou dans le cas d'un contribuable, amené à constater une moins-value à la suite de la résolution judiciaire de la vente qui lui avait antérieurement procuré une plus-value<sup>1037</sup>, ou lorsqu'un contribuable ayant cessé d'exercer une activité commerciale, se voit ultérieurement réclamer le paiement d'une dette se rapportant à cette exploitation<sup>1038</sup>, ou enfin lorsqu'un contribuable ayant réalisé un gain constitutif d'un bénéfice non commercial voit résilier l'acte qui lui avait procuré ce gain<sup>1039</sup>. Dans ces hypothèses, le Conseil d'État a construit une théorie permettant, selon l'auteur, sur le seul fondement prétorien de la symétrie et de l'équité, la déduction des remboursements de sommes imposées lors de leur perception.

Certes, mais nous notons que ces cas visent clairement la remise en cause de la détermination de la matière imposable dans le cas d'une imposition particulière, et dans tous les cas d'ailleurs, concernant le même contribuable. Ces situations sont à mettre en perspective avec le principe de l'annualité de l'impôt. Nous avons vu en effet qu'un des éléments importants que notre recherche permet de mettre en avant porte sur le temps de l'impôt. Celui-ci, tel que mis en place par le législateur, est périodique, et cette périodicité est annuelle, la perception de

---

1034-Par exemple, CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009 n°293154, *Nachim*, concl. Édouard Geffray ; CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009 n°305732, *Sté Rebecca*, *DF* 44-45 2009 n°517, note Jean-Pierre Maublanc.

1035-Jean-François Verny, *Pas de porte et indemnité d'éviction*, chronique *RJF* 12/78 p.346.

1036-CE 3 décembre 1975 n°98888, *Dupont* 2/1976 p.61.

1037-CE section, 11 octobre 1974, n°85117, *Dupont* 1974 p.413 ; ou 28 mai 1975 n°94167, *Dupont* 7-8/1975 p.254.

1038-CE 26 juin 1974 n°84866 et 85103, *Dupont* 1974 p.352.

1039-CE 15 octobre 1975 n°95474, *Dupont* 12/1975 p.388.

l'impôt étant ainsi régie par les textes juridiques fondateurs. Les solutions envisagées par l'auteur portent en fait sur la manière de résoudre les problèmes liés aux modifications rétroactives de la matière imposable, résultant d'événements de nature contractuelle ou judiciaire. Compte tenu de l'impératif d'annualité imposée à la fiscalité, le droit fiscal ne peut admettre la remise en cause d'une imposition établie au titre d'une année. Les conséquences pourraient être imprévisibles, notamment au regard des équilibres des finances publiques pour un exercice considéré. Devant cette impossibilité, la jurisprudence a donc mis en place des solutions prétoriennes pour atténuer les conséquences de situations dans lesquelles la matière imposable se trouve remise en cause, mais ces correctifs s'inscrivant dans le temps, ne peuvent intervenir que pour une période différente.

Les remises en cause de la matière imposable résultant d'opérations contractuelles ne sont acceptées que parcimonieusement. C'est le domaine de la rétroactivité des actes juridiques. Nous le constatons en matière de fusion de sociétés : la rétroactivité est possible, mais dans le cadre d'un exercice comptable. Cette situation ne remet pas en cause en effet, le temps de l'impôt, celui-ci étant fondé sur la clôture d'un exercice comptable dans la matière des revenus industriels et commerciaux. Les autres cas de rétroactivité ne sont pas admis<sup>1040</sup>. De même, la rétroactivité entraînée par des décisions juridictionnelles est-elle refusée<sup>1041</sup>. Ce sont les cas de remise en cause rétroactive du fait générateur de l'impôt qui conduisent aux solutions correctives relevées précédemment.

Ainsi, la résolution ou résiliation judiciaire d'une vente ne remet pas en cause rétroactivement l'imposition de la plus-value afférente à cette cession. Le contribuable est seulement admis à déduire, au titre de l'année de la résolution, une perte d'égal montant. L'administration a pu moduler ce principe en autorisant, par voie de réclamation, la remise en cause de l'imposition d'une plus-value d'un particulier, si la vente était annulée ou résiliée<sup>1042</sup>. Le Conseil d'État l'a au contraire appliqué strictement<sup>1043</sup>.

Le législateur dans ce cas, et pour les entreprises imposées dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux, est intervenu, en confirmant d'ailleurs la jurisprudence ainsi

---

1040-Par exemple le cas de la substitution d'acquéreur d'un immeuble entre deux sociétés avec effet rétroactif refusé, CE 1er juillet 1992 n°76209 *DF* 17-18/1993 comm. 883.

1041- Pour l'effet déclaratif du partage énoncé pourtant à l'article 883 du code civil, CE 23 juin 1978 section n°4834 *DF* 1978 n°43 comm. 1645, cas d'une indivision successorale sur un fonds de commerce, les indivisaires ayant été considéré comme assujettis à l'impôt sur le revenu à raison de la fraction des résultats qui leur ont été attribuée.

1042-Instruction DGI 30 décembre 1976, *DF* 1977 n°4 ID 5271.

1043-CE 26 juillet 1991, n°86834, *DF* 1992 n°23 comm. 1116, pour une cession d'actions.

dégagée. Ainsi, l'article 39 duodecimes 9 du CGI permet, depuis les exercices clos à compter du 31 décembre 1992, de constater selon le régime des moins-values, un résultat inverse de celui constaté lors de la vente du bien qui a fait l'objet d'une annulation ou résolution, les biens étant quant à eux rétablis dans les écritures du cédant aux valeurs qu'ils avaient avant la cession, les amortissements de la période intercalaire pouvant d'ailleurs être rétablis en une seule fois selon la position de l'administration fiscale<sup>1044</sup>.

De même, en ce qui concerne les clauses de révision de prix dans les cessions de titres, le législateur a-t-il créé l'article 150-0 1 I 2 du CGI, au terme duquel les compléments de prix sont imposables au cours de l'année où ils sont reçus suivant le même régime que la partie fixe du prix de cession, mais au taux en vigueur au titre de l'année du paiement. De même, l'article 150-0 D 14 du CGI permet d'obtenir par voie de réclamation, la rectification de l'imposition initiale de la cession de titres en cas de reversement du prix en application d'une clause de garantie. Cette réduction ne peut intervenir que dans le délai de réclamation.

Nous constatons donc que cette théorie du « revenu reversé » est d'application très limitée, et ne concerne qu'un même contribuable et une même matière imposable, dont le contenu varie avec un effet rétroactif au plan du droit privé. Cet effet rétroactif ne peut être appliqué en droit fiscal du fait du principe de l'annualité, sauf cas expressément autorisés par le législateur lui-même, qui seul peut ainsi déroger au principe d'annualité qu'il a lui-même édicté.

Ainsi, nous devons constater que la symétrie de traitement d'un même bien au regard de la qualification fiscale dans la détermination de la matière imposable, n'est pas admise systématiquement. Il peut donc être constaté des analyses différentes dans le traitement fiscal d'un même bien ou d'une même opération, selon la cédule dans laquelle elle sera traitée fiscalement. Cependant, l'analyse plus fine du droit positif montre que la différence de traitement apparent ne conduit pas à ignorer totalement le bien ou l'opération pour une cédule, alors qu'elle a reçu application dans une autre cédule. Au contraire.

Ainsi, nous avons vu que l'indemnité d'éviction versée par le bailleur pour libérer les locaux peut ne pas constituer une charge déductible des revenus fonciers, si son versement a pour objet une augmentation de la valeur du bien.

Dans ces conditions en effet, l'indemnité d'éviction constitue un complément de prix à retenir pour le calcul de la plus-value de cession du bien. Cette possibilité est expressément prévue

---

1044-Doc. adm. 4 B-3721.

par l'article 41 duovicies H 3° de l'annexe III du CGI, lequel dispose que les frais supportés par le vendeur à l'occasion de la cession de biens immobiliers soumis aux plus-values des particuliers (150 A bis) et pouvant être admis en déduction du prix de cession comprennent « les indemnités d'éviction versées au preneur par le propriétaire qui vend le bien loué libre d'occupation »<sup>1045</sup>.

Cette question de la symétrie des cédules montre donc que les problèmes soulevés sont complexes et loin de trouver une solution adaptée.

Ce que nous constatons dans le cas précis des indemnités d'éviction et pas-de-porte, mais qui devrait sans doute concerner de nombreuses autres situations, est que l'absence de symétrie est surtout provoquée par la distinction entre capital et revenu.

L'origine de l'impôt sur le revenu est marquée par cette dualité historique, à l'époque où l'on pouvait soutenir, comme le faisait la jurisprudence, que seuls les revenus au sens civil du terme pouvaient être imposables. L'évolution donnée par le législateur, avec notamment la théorie du bilan de l'article 38 du CGI, et la systématisation en 1976 de l'imposition des plus-values allait balayer ce concept restrictif. Depuis, l'instauration de l'impôt sur la fortune montre que la distinction entre revenu et capital a perdu une grande partie de son intérêt.

Or, cette distinction est invoquée encore dans les situations où l'on constate la dissymétrie relevée.

L'indemnité d'éviction n'est pas déductible quand elle constitue une « dépense en capital ». Les intérêts d'emprunt contracté pour acquérir des parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ne sont pas déductibles, car ils contribuent à constituer un portefeuille de valeurs mobilières. Ces conceptions ne sont plus en accord avec le droit fiscal actuel, qui frappe le portefeuille de valeurs mobilières à l'impôt sur la fortune, mais lui accorde l'exonération lorsqu'il constitue un « outil professionnel ». Cette situation n'a donc plus de fondement juridique.

La mise en perspective de ces situations dans le cadre de la théorie d'ensembles fiscaux affectés à la détermination de la matière imposable, ou cédules, permet de constater certaines incohérence des solutions du droit positif actuel, tout en mettant en lumière l'avancée significative du même droit positif vers l'uniformisation du traitement des situations mettant

---

1045-On peut d'ailleurs relever à l'endroit du calcul des plus-values sur immeubles de l'article 150 A bis que la liste des charges déductibles de la plus-value est énumérée de façon limitative et exclusive par le texte de l'article 41 duovicies H de l'annexe III précité. Ce texte se trouve ainsi en contradiction avec celui de l'article 13 du CGI.

en cause plusieurs cédules. Nous pensons donc que cette analyse peut être fructueuse en matière d'approfondissement du rendement de la matière imposable et parallèlement de la protection des droits du citoyen contribuable. Elle mérite d'être systématisée.

### **B - Les dissymétries constatées dans le traitement des œuvres d'art dans l'impôt sur la fortune**

Les « frottements » entre cédules sont nombreux. Un autre cas a retenu notre attention. Il s'agit du traitement des œuvres d'art, objets d'antiquité ou de collection en matière d'impôt sur la fortune. Ces biens bénéficient d'une exonération radicale en matière d'impôt sur la fortune, définie par l'article 885 I : « *les objets d'antiquité, d'art ou de collection ne sont pas compris dans les base d'imposition à l'impôt de solidarité sur la fortune* ». La justification de cette exonération est complexe, mais suffisamment forte pour résister aux tentatives périodiques du législateur de remise en cause<sup>1046</sup>.

Or, ces biens se trouvent imposés à l'ISF s'ils se trouvent dans le patrimoine d'une société civile. En effet, il n'existe pas de disposition semblable à celles applicables en matière de biens professionnels, permettant d'exonérer les œuvres d'art et objets d'antiquité ou de collection détenus par l'intermédiaire d'une société civile.

Or et de façon curieuse, il existe un article 885 §2<sup>1047</sup>, qui étend l'exonération aux œuvres d'art et objets d'antiquité détenus dans des sociétés civiles mentionnées à l'article 795 A du CGI. Il s'agit de sociétés civiles immobilières à caractère familial, propriétaires de monuments historiques, ayant conclu une convention avec l'État dans le cadre d'une mutation à titre gratuit. L'exonération concerne la valeur des parts de ces sociétés, à concurrence de la valeur des parts représentative des objets d'art détenus par la SCI. Cette exonération est d'autant plus étonnante que les monuments historiques concernés ne sont pas exonérés d'impôt sur la fortune, alors qu'ils bénéficient d'exonération dans le cadre des droits de mutation à titre gratuit<sup>1048</sup>.

---

1046-Périodiquement, et encore au cours de l'année 2011, des propositions (et non des projets!) de loi sont déposées pour taxer ces biens. Ces propositions soulèvent un tollé unanime de la classe politique, comme s'il devait aller de soi qu'une telle imposition est impensable. Mais alors, pourquoi parle-t-on d'imposition de la fortune ? Il faut lire avec intérêt les observations d'Olivier Fouquet : *L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ?*, DF 42/2010 act.398.

1047-Issu de l'article 6 II de la loi de finances pour 1996 (n°95-1346 30 décembre 1995 DF 1996 n°1-2 comm. 1).

1048-Article 795 A du CGI.

Ainsi, les œuvres d'art détenues dans une société civile elle-même détenant des monuments historiques sont-elles exonérées, par une réduction proportionnelle de la valeur des parts de la société détenant l'immeuble historique. Mais s'il s'agit d'une société civile possédant les œuvres sans être propriétaire de demeures à caractère de monument historique, l'exonération ne s'applique pas. Cette dissymétrie est suffisamment importante pour avoir attiré l'attention de commentateurs<sup>1049</sup>. Elle est d'autant plus significative que l'interposition d'une société civile en général fait perdre les avantages accordés aux biens individuels en matière d'ISF. Ainsi, l'abattement de 30% appliqué à la valeur de la résidence principale (article 888 S) disparaît si cette résidence principale est détenue dans le cadre d'une société civile de gestion<sup>1050</sup>.

Le soin prodigué aux biens d'art, d'antiquité et de collection par le législateur justifiait sans doute cette exception. A ce jour et à notre connaissance, les demandes de réformes en ce sens n'ont pas abouti. La dissymétrie existe et se poursuit.

### **C - Dissymétrie dans le traitement fiscal des plus-values en matière de transmission à titre gratuit**

Il existe une différence étonnante entre le régime des plus-values privées et professionnelles pour un particulier. Au niveau professionnel, la cessation d'activité, la cession de l'entreprise, voire l'affectation différente donnée à un bien, font passer celui-ci du patrimoine fiscal professionnel au patrimoine privé du contribuable. Selon les termes que nous proposons d'utiliser, le bien quitte une cédule-ensemble et se retrouve dans une autre cédule-ensemble. Ce transfert entraîne réalisation d'une plus-value fiscale, qui est normalement taxable, sauf cas d'exonération. Or, il n'existe pas de situation semblable au regard de la fiscalité non professionnelle.

Cette situation conduit à constater la réalisation d'une plus-value taxable lors de la transmission à titre gratuit d'une entreprise. Nous en avons parlé, notamment en cas de décès. La jurisprudence du Conseil d'État et l'administration considèrent bien qu'un décès entraîne retrait de l'actif professionnel des biens affectés à l'activité professionnelle qui est censée s'arrêter. Il faut alors l'intervention de la disposition particulière de l'article 41 pour suspendre

---

1049-Renaud Mortier, *ISF et détention d'objets d'art via une société civile : pourquoi et comment réformer l'article 885 I du CGI*, JCP E, 43-44 de 2007 actualités 484 déjà cité.

1050-Mais demeure dans le cas de sociétés civiles transparentes de l'article 1655 ter, sociétés dont les parts donnent attribution d'un logement. Solution de l'administration documentation administrative 7 S351 du 1er octobre 1999 n°12.

l'imposition si l'entreprise se poursuit avec les héritiers.

Lors du décès du même contribuable, les biens non affectés à une exploitation professionnelle quittent la cédule constituée de l'ensemble affecté à la détermination du revenu imposable du foyer fiscal, puisque l'on a vu que le décès entraîne également la fin du foyer fiscal. Pourtant, aucune plus-value n'est réalisée. En effet, pour les particuliers, les plus-values immobilières ou mobilières ne sont taxables qu'à l'occasion d'une mutation à titre onéreux<sup>1051</sup>. La même solution s'applique aux transmissions par donation. Les transmissions à titre gratuit ont donc pour effet de « purger » les plus-values<sup>1052</sup>. Comment peut-on justifier un tel écart de traitement ?

Nous devons considérer que ces régimes d'imposition des plus-values, résultent d'une évolution lente, d'une conception séparant le revenu du capital vers une taxation de l'ensemble des flux financiers. Cette évolution présente aujourd'hui des incohérences, qui à la fois nuisent au rendement de l'impôt, et également contribuent par leur complexité et manque de lisibilité à l'insécurité juridique du contribuable. Nous pensons que l'analyse de ces situations par le prisme d'une conception de la considération de la matière imposable au travers d'ensembles affectés, cédules-ensembles, pourraient contribuer à apporter la lisibilité et la sécurité de solutions qui pourraient être modifiées par le législateur ainsi éclairé.

Ainsi, le régime des cessions et cessations d'entreprises pourrait-il être harmonisé et rendu cohérent. Nous suggérons à ce titre que l'entreprise soit considérée comme se poursuivant, quoi qu'il arrive au contribuable lui-même, ce qui n'empêche pas de dégager à son niveau personnel les conséquences d'opérations proprement patrimoniales relatives à la cession de l'entreprise ou des parts de la société contenant l'entreprise. Dans le fond, il ne s'agirait que de systématiser la jurisprudence Fougères<sup>1053</sup>, au terme de laquelle le Conseil d'État n'hésite pas à constater la superposition de deux entreprises distinctes, celle exploitée par la société de personnes, et par ailleurs l'entreprise constituée des parts de la société de personnes au niveau

---

1051-Articles 150 U I.

1052-Le professeur Bernard Plagnet, dans une étude consacrée aux techniques de transmission des entreprises (*Techniques fiscales des transmissions à titre gratuit d'entreprises*, BF 7/06 p.719) confirmait cette différence de traitement : « les mutations à titre gratuit [d'entreprises] peuvent générer des plus-values imposables (ce qui représente, bien sûr, une différence majeure avec le régime des plus-values des particuliers). En effet, le fait générateur de l'imposition de la plus-value est la réalisation d'une opération ou la survenance d'un événement ayant pour conséquence de faire sortir un élément de l'actif de l'entreprise. ».

1053-CE 16 mai 2007 9e et 10e ss-s., n°276598 *M et Mme Fougères*, DF 38/2007 comm. 845, concl. Laurent Vallée.



de l'associé<sup>1054</sup>.

Dans cette logique, la transmission à titre gratuit ne constituerait plus qu'une opération intermédiaire, reportant la taxation de la plus-value lors de la prochaine cession à titre onéreux. Il s'agirait d'étendre aux transmissions à titre gratuit les règles applicables en matière de report d'imposition, de façon systématique.

#### **D - L'explication de la « tunnelisation » des déficits en matière d'impôt sur le revenu**

Nous avons eu l'occasion de découvrir des prises de position jurisprudentielles incompréhensibles avec des explications tirées du droit privé. Ces décisions avaient toutes pour objet d'interdire l'imputation d'un déficit catégoriel sur le revenu global. L'intérêt du rendement de l'impôt commande-il que le droit fiscal s'affranchisse des lois ?

La notion d'ensembles fiscaux apporte une réponse.

Dans l'affaire Leroy-Chevalier<sup>1055</sup>, l'imputation d'un déficit était rejeté, car aucune activité n'avait encore été exercée. Or, aucune loi n'exige qu'une activité produise un revenu, pour être ainsi qualifiée. Mais le droit fiscal définit un ensemble imposable à partir du moment où existe une matière imposable à taxer. Si l'artiste en question ne réunit pas encore de biens susceptibles de créer cet ensemble fiscal, il ne peut donc en être créé un, et donc a fortiori, aucune conséquence fiscale ne peut en être tirée, dont notamment pas d'imputation de déficit.

Dans l'affaire Tribel<sup>1056</sup>, les produits de la sous-location d'immeuble dégagés au sein d'une société en nom collectif, sont qualifiés de bénéfices non commerciaux non professionnels, ce qui interdit l'imputation des déficits sur le revenu global selon l'article 156 du CGI. Cette qualification déroge au droit privé, qui classe les sociétés en nom collectif dans la catégorie des commerçants. Or, le droit fiscal détermine librement l'ensemble fiscal, la cédule-ensemble, dans lequel se détermine les règles d'imposition de la matière imposable concernée. En l'occurrence, le droit fiscal classe les produits de la sous-location dans la catégorie des BNC non professionnels

Dans l'affaire Laffort<sup>1057</sup>, paradoxalement, le Conseil d'État permet l'imputation d'un déficit

---

1054-Qui peut être lui-même une autre société de personnes, une personne physique ou une société soumise à l'impôt sur les sociétés.

1055-Caa Paris 5e ch., 7 mars 2005, N°01-1293, *Leroy-Chevalier*, DS août 2005 comm. 166 et note Jean-Luc Pierre.

1056-Caa Lyon 2e ch., 24 février 2005 n°99-3023, *Tribel*, DF 25/2005 comm. 483 concl. Gérard Gimenez.

1057-CE 7 août 2008 n°290465 et 290555, *Laffort*, RJJF 11/08 n°1209, concl. Emmanuel Glaser p.991 ; DF

agricole sur le revenu global, après passage par une société de personnes interposée permettant la requalification des revenus agricoles en revenus commerciaux professionnels. Manifestement, la solution est contraire à l'esprit des textes fiscaux. Mais un raisonnement emprunt de concepts du droit privé semble avoir prévalu.

On ne peut reprocher au Conseil d'État une erreur de raisonnement. Au contraire, celui-ci applique régulièrement des dispositions fiscales qui finissent en s'empilant sans fil conducteur, par se contredire. L'administration fiscale finit également par y perdre son latin. Car, comme le faisait remarquer le commissaire du gouvernement, celle-ci avait deux moyens pour s'opposer au montage. Le premier concernait l'utilisation de l'article 64 du livre des procédures fiscales qui permettrait sans doute de s'opposer au « logement » à l'actif de la société de personnes, des parts des sociétés civiles agricoles, cette inscription à l'actif n'ayant d'autre motif que de permettre d'échapper à l'impôt. Ce moyen n'est pas acquis en l'état actuel des textes, compte tenu de l'existence du principe de totale liberté d'inscription à l'actif du bilan d'une entreprise commerciale<sup>1058</sup>. L'autre moyen consistait à mettre en cause l'option pour le régime des sociétés de personnes effectuée par la SARL. En effet, cette option n'est réservée qu'aux sociétés exerçant une activité exclusivement industrielle et commerciale, artisanale ou agricole, ce qui n'est plus le cas avec l'intégration des sociétés agricoles dans une activité commerciale. Mais là également, le commissaire du gouvernement note que la possibilité de retirer l'option pour les sociétés de personnes, lorsque les conditions ne sont plus remplies, ne semble pas encore acquise.

Le cheminement qui conduit à cette solution ne prend pas sa source, contrairement à ce que l'on pourrait penser de prime abord, dans l'existence de l'article 238 bis K qui vient apparemment créer de la confusion dans le régime des sociétés de personnes.

Le commissaire du gouvernement analyse clairement la situation. Le paradoxe de la solution n'est pas à chercher dans les dispositions de l'article 238 bis K, mais bien dans celles de l'article 38, et dans le principe de liberté d'affectation au bilan. Ces dispositions permettent en effet d'aboutir à transformer des qualifications attribuées à un revenu à partir de données réelles, en des qualifications de nature purement fiscales. L'exemple de l'affaire est édifiant : des revenus qui sont incontestablement agricoles, deviennent des revenus fiscalement

---

46/2008 comm. 567.

1058-Ce principe vient d'être écorné récemment avec la suppression partielle de la règle de l'affectation au bilan, la loi de finances rectificative pour 2010.

qualifiés de commerciaux, parce qu'ils proviennent de biens affectés à l'actif d'une entreprise industrielle et commerciale. Le problème posé résulte donc de l'article 38, et plus précisément de la définition de « l'actif professionnel » de l'entreprise industrielle et commerciale.

Or, ce principe de liberté d'affectation contrevient directement aux règles de la cédule, telle que nous la concevons. La cédule a pour objet de déterminer une matière imposable, en en fixant le contour précis, et en établissant les règles d'assiette, de liquidation, de recouvrement, de contentieux spécialement adaptées à cette cédule, à partir bien évidemment des règles générales du droit fiscal. En appliquant correctement ces principes simples, il ne serait plus possible de mélanger ainsi deux matières imposables, d'autant que ce mélange permet d'appliquer à une matière, l'agricole, des règles fiscales plus favorables appartenant à une autre, l'imputation d'un déficit d'une activité accessoire ici.

Nous ne pouvons nous empêcher de relever que nous étions parvenu à cette conclusion, à l'occasion de notre recherche, et qu'il semble que l'évolution du droit positif nous conforte totalement dans ces conclusions. En effet, l'administration vient d'établir un projet de réforme important de l'imposition des sociétés de personnes<sup>1059</sup>. Dans ce document, elle propose qu'il soit mis un terme au principe de la liberté d'affectation au bilan des biens d'une entreprise industrielle et commerciale, ce qui vient d'être réalisé par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010<sup>1060</sup>. L'abandon de cette règle de liberté, conduit à taxer les revenus d'une société de personnes selon l'activité propre de la société de personnes et non d'après celle de ses associés, ce qui constitue un retour à la jurisprudence du Conseil d'État contrecarrée par l'article 238 bis K. C'est ce qu'énonce le projet : « *ainsi, les quotes-parts de résultat d'une SDP (société de personnes) revenant à une entreprise associés qui exerce personnellement une ou plusieurs activités professionnelles BIC, BA ou BNC et/ou une activité patrimoniale seraient traitées de la même manière :*

- *remontée des résultats de la SDP selon la nature qu'ils avaient au sein de celle-ci en application des règles exposées au i. ci avant ;*

- *puis application au niveau de cette entreprise des mêmes règles de rattachement des activités les unes aux autres, en tenant compte à la fois des activités personnelles de l'associé et de sa quote-part dans la SDP. »*

---

1059-Projet mis en ligne par l'administration fiscale n°61608 « document consultation élargie 6-05-10.doc site [www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_5562/fichedescriptive\\_5562.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_5562/fichedescriptive_5562.pdf).

1060-Loi de finances rectificative pour 2010 n°2010-1658 29 décembre 2010 JO 30 décembre 2010 DF 5/2011 comm. 150.

L'objectif conduit à s'opposer ainsi à la jurisprudence Laffort : « Ainsi, désormais, même en cas d'inscription des parts de la SDP à l'actif d'un bilan BIC ou BA, les quotes-parts de résultats correspondantes seraient imposées chez l'associé en fonction de leur catégorie dans la SDP.

Plus généralement, la suppression de la théorie du bilan au sein de la SDP et chez les associés de SDP devrait en toute cohérence impliquer l'abandon de la théorie du bilan chez toutes les entreprises individuelles BIC ou BA.

Par ailleurs, chez les associés de SDP, les règles de « tunnelisation » des déficits catégoriels BIC et BNC non professionnels et de cantonnement des déficits BA prévues par l'article 156 ne seraient ainsi plus mises en échec par la théorie du bilan, même lorsque l'activité est exercée au travers d'une SDP »

On ne peut être plus clair pour viser la jurisprudence Laffort.

Il faut donc considérer que la définition stricte d'ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable, cédule-ensemble, permet de clarifier et sécuriser les solutions fiscales, tant pour le contribuable que pour le fisc lui-même. L'empilement de textes anti-abus sera toujours mis en échec par une pratique habile. Or, il suffit de raisonner en termes d'ensembles fiscaux : dans ces conditions, une matière imposable taxable selon les règles des revenus agricoles, demeure dans cette cédule-ensemble, même si, par d'habiles montages utilisant les failles de textes complexes, elle paraît perdre sa qualification première.

L'affaire Soulas<sup>1061</sup> vient confirmer de façon frappante, que le droit positif raisonne aujourd'hui en termes de cédules-ensembles. Nous constatons dans cet arrêt, que la jurisprudence refusait la compensation entre plus-values et moins-values professionnelles, certes de deux natures fiscales différentes, l'une agricole, l'autre commerciale. La doctrine s'était vigoureusement émue, en accord avec l'analyse du commissaire du gouvernement devant la Cour d'appel, rappelant que le principe de la compensation des bénéfices et déficits constituait l'une des bases de la création de l'impôt sur le revenu global.

En fait, et si l'on veut bien s'arrêter quelques instants pour regarder la situation, nous pouvons constater que nous nous trouvons ici au cœur de la problématique des cédules, telles que nous les concevons. Il s'agit en effet de déterminer une matière imposable, avec les contraintes de rendement de l'impôt et la nécessité de protéger les droits du citoyen contribuable. Faut-il

---

1061-CE 9e et 10e ss-s., 23 novembre 2007, n°295601, *Soulas*, concl. Laurent Vallée, note Jean-Luc Pierre, *DF* 10/2008 comm. 196.

alors raisonner en termes de globalité de l'impôt sur le revenu ou par éléments séparés ? La globalité de l'impôt sur le revenu est une théorie probablement séduisante, et qui a séduit le législateur de 1959, qui relevait justement l'intérêt de cette notion : « *le projet de réforme fiscale (...) tend à l'unification complète par création d'un impôt unique, personnel et progressif (...) L'innovation heureuse apportée par le projet du Gouvernement est la possibilité de déduire de l'ensemble du revenu imposable les déficits constatés dans chaque catégorie de revenus* <sup>1062</sup> ».

Les conclusions du commissaire du gouvernement dans l'arrêt Soulas, montrent la prise en compte d'ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable, cédules-ensembles, certes de façon implicite, ce qui rend le discours parfois peu clair<sup>1063</sup>.

### E - La problématique des sociétés de personnes

La complexité du régime fiscal des sociétés de personnes montre à quel point l'imprécision dans la détermination d'un ensemble affecté à la détermination de la matière imposable peut engendrer de difficultés et de risques pour le contribuable.

Ce régime est à ce point complexe et difficilement cohérent que l'on se plaît à rappeler la qualification donnée à celui-ci par le regretté professeur Maurice Cozian : « le sac

---

1062-Rapport AN n°301 14 octobre 1959.

1063-Le commissaire du gouvernement Laurent Vallée rappelle lui aussi l'évolution historique des plus-values, pour constater qu'en fait le législateur a unifié les modes de calcul des plus-values, en distinguant le court terme du long terme, et en soumettant le long terme à un taux réduit. Mais il souligne que ce taux réduit a principalement pour objet de compenser la dépréciation monétaire qui est la principale cause d'apparition de plus-values sur le long terme et qui n'est pas prise en compte dans le calcul de la plus-value. (L'érosion monétaire fut un temps, partie intégrante du calcul des plus-values privées réformée par la loi de 1976, jusqu'à sa suppression par une réforme récente ramenant la durée d'imposition à 15 ans par le jeu d'abattements par année de possession. Les projets actuels parlent de rallonger la durée de détention imposable, sans plus parler d'érosion monétaire ...).

Il constate cependant que « *les plus-values professionnelles conservent à notre avis, en toute hypothèse, la nature catégorielle de l'entreprise qui les génère, et à l'actif de laquelle est inscrite l'immobilisation cédée. En dépit de l'uniformisation progressive du régime des PVLT, celles-ci ne sauraient constituer une « cédule » comme le soutient le pourvoi, ou, pour employer les termes de l'article 1er A du CGI, une catégorie de revenus. Les plus-values font partie du bénéficiaire catégoriel* ».

Il conclut donc « *Pour schématiser, les considérations qui précèdent nous conduisent à penser que le législateur, en alignant progressivement la taxation des PVLT industrielles et commerciales, agricoles ou libérales n'a pas entendu leur faire perdre leur nature d'origine. Il a juxtaposé des régimes d'imposition qui sont devenus progressivement identiques mais qui sont restés, en quelque sorte, cloisonnés. Il en résulte, nous en sommes tout à fait conscient, une inéquité par rapport au régime du court-terme, où les plus-value et les moins-value auraient pu s'imputer dans le pot commun du revenu global. Mais nous croyons, précisément, que l'« imposition séparée » des PVLT pour reprendre l'expression de l'article 39 quinquies du CGI, et leur écart du revenu global, fait obstacle à la thèse de M Soulas. Une réécriture de l'article 156, plutôt que 39 quinquies du CGI, serait à cet égard nécessaire pour le suivre, ce qui supposerait de créer une sorte de nouvelle catégorie de revenu, celle des plus-values professionnelles.* ».

d'embrouilles »<sup>1064</sup>. D'autres images ont été consacrées par le même auteur aux sociétés de personnes. Comme le rappelle Philippe Derouin<sup>1065</sup>, le professeur Cozian « a célébré le charme discret des sociétés civiles immobilières <sup>1066</sup> et dénoncé le traquenard d'une disposition fiscale « attrape nigaud »<sup>1067</sup>, l'article 206-2 du Code générale des impôts. Mais la meilleure de ces images, celle de la « semi-transparence »<sup>1068</sup>, destinée à distinguer les sociétés de personnes d'une part, des sociétés immobilières de copropriété seules presque totalement transparentes fiscalement et, d'autre part, des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés n'a pas eu le succès qu'elle méritait ». C'est en effet la formule concurrente de translucidité qui l'a emporté. Mais au-delà de ces formules plaisantes et des savantes dissertations sur le régime fiscal de la société de personnes, la réalité du terrain est lourde, difficile, semée d'embûches et de surprises désagréables. Peut-on considérer dans ces conditions que les droits du citoyen contribuable soient respectés ?

La difficulté du régime fiscal des sociétés de personnes tient précisément dans l'imprécision, ou la duplicité, fondant la définition de l'ensemble fiscal dans lequel doit se déterminer la matière imposable. En effet, où se situe cet ensemble ? Quel en est sa définition ? Ces imprécisions conduisent à des difficultés insurmontables en droit interne. Mais elles deviennent franchement insupportables dès lors qu'interviennent des relations internationales.

### ***1 - L'histoire mouvementée du régime des sociétés de personnes***

Le régime des sociétés de personnes en droit fiscal français est principalement déterminé par les articles 8, 60, 206-2 et 4, 238 bis K du code général des impôts pour ne viser que les dispositions les plus souvent citées. Le principe fiscal d'imposition des sociétés de personnes consiste à déterminer la matière imposable au niveau de la société, mais imposer cette matière

---

1064-Formule utilisée à plusieurs reprises par le professeur Maurice Cozian, notamment, *Un sac d'embrouilles : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu*, revue Sociétés 1980 p.217 ; actualisé avec A.-S Peignelin *DF* 1994 n°5 p.205 ; également Maurice Cozian, *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec 4e éd. 1999 doc.23.

1065-Philippe Derouin, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles*, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec 2009 p.352.

1066-Maurice Cozian, *Le charme discret des sociétés civiles immobilières*, *D* 1995 chronique p.199, *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit., doc.23.

1067-Maurice Cozian, *Une disposition fiscale « attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial*, *DF* 1979 n°40 p.1020 ; *Grands principes de la fiscalité des entreprises* op. cit. doc.21.

1068-Maurice Cozian, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés*, *LPA* 24 janvier 1996, *Grands principes de la fiscalité des entreprises*, op. cit. doc.20.

imposable au niveau de l'associé. Nous sommes donc en présence de deux ensembles fiscaux : celui dans lequel est définie la matière imposable, situé au niveau de la société de personnes ; celui dans lequel se liquide l'impôt, situé au niveau de l'associé. Ce dernier dispose quant à lui, d'un troisième ensemble fiscal, celui constitué par le « patrimoine professionnel » de l'article 151 nonies, composé des parts sociales de la société de personnes dans laquelle il exerce son activité.

Or, nous avons tenté de montrer au cours de notre recherche que l'ensemble fiscal affecté doit être unique et comporter l'ensemble des règles permettant l'assiette, la liquidation, le recouvrement, le contentieux de l'imposition. Nous allons constater, « de visu », que les dérogations à ces règles simples conduisent à des situations difficiles à gérer, et dangereuses pour le contribuable.

Ce désordre n'est pas originel. Lors de la création de l'impôt sur le revenu, avant la seconde grande guerre du XX<sup>e</sup> siècle, les sociétés de personnes possédaient, au regard du droit fiscal, les mêmes attributs que les sociétés de capitaux, à ceci près que le paiement de la dette d'impôt incombait à leurs associés, ainsi que le rappelle Jean Maïa dans une chronique parue en 2000<sup>1069</sup>. Philippe Derouin l'indiquait déjà dans une étude particulièrement fournie de 1997<sup>1070</sup>. L'auteur rappelle la conception en vigueur au moment où l'impôt sur le revenu était « cédulaire » et non global. Le critère d'assujettissement à l'impôt était la personnalité juridique de l'exploitant. Les sociétés de personnes dotées de la personnalité morale, telles les sociétés en nom collectif, étaient imposables, cependant que, dans les sociétés dépourvues de personnalité morale, telles les associations en participation, les associés étaient imposables personnellement comme des exploitants individuels. Cette analyse justifiait, selon l'auteur et pour l'époque, l'enseignement traditionnel, repris par la Cour administrative d'appel dans l'affaire Kingroup<sup>1071</sup> en 1992, selon lequel une société de personnes « *a la personnalité fiscale et est redevable de l'impôt sans qu'y fasse obstacle le fait que ledit impôt soit payé par chacun de ses associés, à hauteur de la quote-part lui revenant* ».

Dans ces conditions, le régime des sociétés de personnes se caractérise par l'imposition du bénéfice social directement entre les mains des associés. La société de personnes n'en a pas moins une existence fiscale propre, dès lors qu'elle possède un patrimoine - juridique - distinct

---

1069-Maïa Jean, chronique : *Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : au risque d'entrer dans un sac d'embrouilles*, R/JF 11/00 p.766.

1070-Philippe Derouin, *La transparence fiscale des sociétés de personnes, ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises*, DF 50 et 51 de 1997.

1071-Caa Paris 12 novembre 1992 n°90556, *Kingroup INC*, R/JF 3/93 n°328 extraits.

de ses membres. En outre, la société de personnes est elle-même tenue des obligations déclaratives selon l'article 60 du CGI qui dispose « *le bénéfice des sociétés visées à l'article 8 est déterminé dans tous les cas, dans les conditions prévues pour les exploitants individuels. Ces sociétés sont tenues aux obligations qui incombent normalement aux exploitants individuels* ». Mieux, l'article 53 du livre des procédures fiscales dispose que, « *en ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour leur part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même* ».

Tout semblait donc harmonieux dans ces temps anciens. A l'instar des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, les sociétés de personnes étaient des contribuables à part entière, déclarant la matière imposable déterminée au niveau de l'ensemble fiscal regroupant les biens et les flux affectés à leur activité. Dans ces conditions, le Conseil d'État pouvait juger, dans un arrêt de Section du 24 février 1978 dont nous avons déjà parlé<sup>1072</sup>, « *que le bénéfice doit être arrêté à l'égard de la société* », ce qui signifiait que le régime d'imposition des bénéfices sociaux était fonction de la nature de l'activité de la société. Cela semblait une évidence.

Mais cela permettait des abus ; du moins étaient-ils redoutés. D'où pouvaient provenir ces abus ? Ils consistaient à pouvoir utiliser les facilités permises par certains régimes d'imposition plus favorables pour l'imposition de la même matière imposable, soit que le mode de détermination forfaitaire pour tout ou partie permette d'optimiser la base imposable<sup>1073</sup>, soit que le régime lui-même disposât de règles favorables<sup>1074</sup>. L'instruction de l'administration fiscale commentant le nouvel article 238 bis K pris pour contrer cette jurisprudence fait mention de ces risques d'abus<sup>1075</sup>. Ce texte rompt l'unité du régime fiscal jusque-là observée<sup>1076</sup>.

---

1072-CE 24 février 1978 section, *RJF* 4/78 n°160, chronique Marie-Dominique Hagelsteen p.107 déjà cité.

1073-En langage de contribuable, cela signifie réduire cette base.

1074-Déduction forfaitaire des revenus fonciers, par exemple.

1075-Documentation de base 5 B142 du 1er septembre 1999 n°10.

1076-Ce texte prévoit en effet que la part du bénéfice de la société imposable à raison des droits inscrits à l'actif d'une personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés ou à l'actif d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu selon un régime de bénéfice réel est déterminé selon les règles applicables au bénéfice de ce dernier. Ce texte est de circonstance. Nous n'entrerons pas dans la polémique de savoir si la responsabilité incombe au parlement ou à l'administration fiscale inspiratrice des textes de loi en matière de fiscalité : pour nous juriste, c'est le législateur qui est intervenu, à chacun parmi les organes légiférant de prendre ses responsabilités. Il n'en reste pas moins vrai que ce législateur est intervenu par l'article 8 de la loi n°79-1102 du 21 décembre 1979, codifié sous l'article 238 bis K du CGI, qui fut complété par les lois n°91-716 du 26 juillet 1991, 94-1269 du 11 février 1994, 96-1181 du 30 décembre 1996



Ce texte semble ainsi créer une transparence des sociétés de personnes : les résultats de la société sont en effet calculés selon les modalités propres de l'activité de l'associé qui détient les parts. Ainsi, pour l'associé ayant inscrit ses parts dans une entreprise soumise aux BIC, la société devra-t-elle calculer la quote-part du revenu lui incombant selon le mode des bénéfices industriels et commerciaux. Ainsi, une société civile immobilière donnant en location un immeuble nu, activité relevant des revenus fonciers, devra calculer une quote-part en revenus fonciers pour l'associé personne physique gestionnaire de son patrimoine, une quote-part selon les bénéfices industriels et commerciaux pour l'associé société soumise à l'impôt sur les sociétés, éventuellement selon les bénéfices agricoles pour l'agriculteur ayant une participation dans la société, si tant est que les titres de cette sociétés soient nécessaires à son activité agricole, et éventuellement en bénéfices non commerciaux si un avocat avait eu l'idée d'inscrire les titres de cette société à son « actif professionnel ». Cette situation est évidemment théorique, mais l'intervention de deux liquidations, voire trois liquidations différentes, est relativement fréquente en pratique dans ce type de société.

En réalité et si l'on veut bien observer objectivement la situation, l'article 238 bis K ne crée pas la transparence de la société. Et d'ailleurs, l'argument n'est pas retenu par les défenseurs de la thèse de la transparence des sociétés de personnes<sup>1077</sup>. En effet, la personnalisation du mode de détermination des revenus produits par les sociétés de personnes ne concerne que les associés exerçant une activité professionnelle, et pour peu que les titres de la société figurent à l'actif de cette entreprise. Un commerçant disposant de titres de société civile immobilière gérant un immeuble nu, sera imposé sur sa quote-part des résultats de la société civile calculée selon le mode des revenus fonciers, s'il n'a pas inscrit les titres à l'actif de son exploitation. Ce n'est donc pas systématiquement, comme on le dit souvent à tort, la qualité des associés qui détermine le mode de calcul des revenus de la société, mais seulement l'inscription des titres à l'actif d'une activité professionnelle. En fait, on retrouve ici comme on a pu le voir dans

---

et 98-1266 du 30 décembre 1998.

1077-Il existe à ce jour, deux thèses qui s'affrontent et donnent lieu à des joutes juridiques de très grande qualité, sans cependant qu'à ce jour l'une des deux thèses l'ait nettement emportée. La thèse de la transparence des sociétés de personnes est soutenue par Philippe Derouin, dont le dernier article dans les écrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, Litec 2009, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles* est remarquable. La thèse de la translucidité ou semi-transparence si l'on préfère est soutenue par Bruno Gouthière à la fois dans son ouvrage *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre plusieurs éditions, et dans de nombreuses études dont celle intitulée *L'imposition des associés non-résidents des sociétés de personnes*, BF 8-9/97 contemporaine de celle de Philippe Derouin, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ?*, DF 1997 n°50 et 51.

d'autres situations, une différence de traitement fiscal entre des revenus de nature professionnelle et de revenus de nature patrimoniale. Dans ces conditions, les sociétés de personnes sont-elles devenues à ce jour, fiscalement transparentes, ou sont-elles semi-transparente, translucide selon la préférence du terme ?

## ***2 - Transparence ou semi-transparence, hésitations sur la définition de l'ensemble fiscal, ou cédule-ensemble***

Les défenseurs de la thèse de la transparence totale, emmenés par Philippe Derouin, montrent qu'historiquement, l'opacité des sociétés de personnes n'était retenue qu'à l'égard des impôts cédulaires, ce que nous venons de dire. Par contre, lorsqu'il s'agissait de l'impôt global, la situation changeait. Le Conseil d'État jugeait, pour l'application de l'impôt général sur le revenu, « *qu'à raison tant du caractère propre et du mode de gestion des sociétés en nom collectif que de l'assimilation des membres de ces sociétés aux commerçants ou industriels exploitant seuls (...) pour l'imposition des revenus de leurs entreprises...* », les bénéficiaires mis en réserves par la société étaient imposables en la personne des associés<sup>1078</sup>. Cette solution avait été étendue aux associés commandités de sociétés en commandites simples<sup>1079</sup>. La Haute Juridiction semblerait considérer que le fait que l'associé d'une société de personne soit codébiteur des dettes sociales<sup>1080</sup>, permettrait de conclure qu'il existerait une confusion de patrimoine entre l'associé et la société, ce qui n'est pas tout à fait la même chose en droit privé, loin de là.

De même, à l'occasion de ce que Philippe Derouin appelle « *la saga du prélèvement sur les profits de construction* »<sup>1081</sup>, le Conseil d'État a-t-il jugé que la sociétés de personnes qui réalisait des profits de construction n'était pas elle-même redevable du prélèvement sur les profits de construction (aujourd'hui disparu), mais que seuls les associés devaient le supporter, puisque ces derniers sont seuls imposés sur la quote-part des résultats de la société et pas la

---

1078-CE 5 février 1925 Rec. CE p.120, Rev. impôts 1925 art.1552 p.135 ; CE 19 nov.1926 Rev. impôts 1927 art.1958 p.135 ; CE 28 mars 1928 Rev. impôts 1928 art.2437 p.676.

1079-Au motif essentiel « *qu'à raison du caractère propre des sociétés de personnes, dans lesquelles il y a confusion entre le patrimoine de la société et celui de chaque associé en nom, les dispositions précitées s'appliquent à la détermination du revenu imposable aussi bien des membres des sociétés en nom collectif ou des commandités des sociétés en commandite simple que des particuliers exerçant seuls un commerce ou une industrie* » ; CE 30 janvier 1929, Rev. impôts 1929 art.2562 p.300.

1080-Cass. civ. 3e ch. 5 février 1969 D.1969 p.434, note Bouloc.

1081-Philippe Derouin, chronique précitée DF 50 et 51 1997.

société elle-même<sup>1082</sup>. Lorsque le législateur pour contrer cette jurisprudence, a validé les impositions établies à l'encontre des sociétés de personnes, le Conseil d'État a alors jugé que si les dispositions de cette seconde loi « *ont eu pour objet d'étendre le prélèvement (...) aux sociétés civiles, (...) bien qu'elles ne fussent pas passibles de l'impôt sur le revenu, ces dispositions ont eu nécessairement pour effet (...) de conserver à ce prélèvement le caractère d'acompte* », ce qui autorisait la restitution d'un excédent calculé au niveau de l'associé<sup>1083</sup>.

Les solutions rendues en matière de contrôle des résultats des sociétés de personnes permettent d'apporter des arguments à chacune des thèses en présence. La semi-transparence résulte pour les uns des dispositions de l'article 53 du livre des procédures fiscales disposant que les opérations de contrôle sont menées au niveau de la société, avec son représentant dûment habilité. Mais ce même argument est repris par les tenants de la transparence fiscale des sociétés, la notification faite au nom de la société interrompant la prescription au niveau des associés. Nous reviendrons plus loin sur ces questions.

La thèse de la transparence des sociétés de personnes prend également une dimension particulière en matière de revenus de capitaux mobiliers. En effet dans ce cas, la société intervient comme simple « établissement payeur » et agit donc de façon transparente. Nous reverrons plus loin cet aspect car il prend une dimension particulière en matière de fiscalité internationale.

Quelle est donc la situation à ce jour ? Le plus simple pour y répondre est de raisonner a contrario : en effet, l'administration fiscale a récemment entamé un effort de réforme du statut fiscal des sociétés de personnes. Un projet a été mis en consultation libre sur le site internet de l'administration fiscale en mai 2010<sup>1084</sup>. Un projet de loi a été déposé au Parlement à l'occasion de la loi de finances rectificatives pour 2010<sup>1085</sup>. Mais le Parlement a préféré différer l'examen d'un projet complexe, et a demandé la production d'un rapport au gouvernement. A ce jour, il ne semble pas que ce rapport ait été déposé. Selon ces projets, le régime fiscal français actuel des sociétés de personnes (SDP) est un système dit de « translucidité », ce qui signifie que la SDP est un sujet fiscal qui réalise le résultat fiscal sans être redevable de l'impôt dû sur ce résultat. Ce sont les associés qui sont personnellement soumis à l'impôt sur la part des

---

1082-CE 11 juillet 1979, n°2087, *DF* 1980 n°1 comm. 4, concl. Pierre Lobry dans lequel le Conseil d'État juge que la société de personnes n'est « *elle-même passible ni de l'impôt sur les sociétés ni de l'impôt sur le revenu* ».

1083-CE plénière 27 juillet 1984 n°37857, *DF* 1984 n°45-46 comm. 1942, concl. Pierre-François Racine.

1084-[www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_5562/fichedescriptive\\_5562.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_5562/fichedescriptive_5562.pdf).

1085-Loi n°2010-1658 du 29 décembre 2010, *DF* 5/2011.

bénéfices leur revenant. C'est donc selon l'administration, un système qui diffère à la fois de la transparence, au titre de laquelle les associés sont réputés appréhender directement les actifs et les revenus de la société, et de l'opacité, au titre de laquelle la société est imposée en son nom propre. Ce système dit l'administration, peut générer des frottements fiscaux ou des optimisations pas toujours souhaités. Il est proposé dans la note précitée de réformer le régime des « SDP » vers celui d'une « transparence rationalisée », se rapprochant sans l'atteindre pour des raisons pratiques, de la transparence pure.

Nous pouvons donc affirmer aujourd'hui que les sociétés de personnes ne sont pas fiscalement transparentes, mais translucides.

### ***3 - Difficultés liées au régime fiscal des sociétés de personnes en France, conséquences de l'imprécision de la définition de l'ensemble fiscal***

Quels sont donc ces « frottements » dont parle l'administration ? Ils sont nombreux, et il ne ressort pas du cadre de notre étude d'en faire l'examen exhaustif. Encore une fois, notre propos qui a été jusqu'à présent de tenter de discerner dans le droit positif l'émergence de ces « ensembles fiscaux » affectés à la détermination de la matière imposable, les « cédules », est maintenant d'étudier l'intérêt de cette notion, face au droit positif. Et comme nous le disions au début de nos propos sur les sociétés de personnes, nous pouvons constater les difficultés qu'entraînent ce que nous pouvons appeler un laisser-aller juridique, dans la mise en place du régime fiscal des sociétés de personnes. Comme nous l'avons vu, la mise en place de ce régime a été le résultat des circonstances, le législateur se contentant de placer des garde-fous pour contrer les évasions fiscales qu'il mettait en lumière, tandis que l'administration fiscale par ses instructions fixait les modalités d'application au gré de sa convenance pratique, le tout sans qu'une vision générale ne soit mise en place. Nous avons relevé un certain nombre de cas illustrant ces difficultés qui nous semblent significatifs, s'ils ne sont pas exhaustifs.

#### ***a ) Le « traquenard » de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés***

Tel est le titre d'une remarquable étude du professeur Maurice Cozian, relativement ancienne, mais toujours d'actualité<sup>1086</sup>. L'auteur y dénonce le piège tendu par l'article 206-2 du CGI. Ce

---

1086- Maurice Cozian, *Un traquenard : les sociétés civiles à objet commercial, Grands principes de la fiscalité des entreprises* Litec 1983 p.240 ; pour une mise à jour, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2008/2009 n°520, *les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés par inadvertance*.

texte dispose, dans sa version actuelle, que sont passibles de l'impôt sur les sociétés, les sociétés civiles, « si elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35 ». Il est vrai que l'hypothèse en théorie ne devrait pas intervenir, puisque l'activité commerciale n'est pas autorisée, en droit privé, aux sociétés à objet civil. Cependant, la notion d'activité commerciale n'est pas strictement la même en droit privé et en droit fiscal. Or, l'exercice par une société civile d'une activité qui tombe sous le coup des règles d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux entraînent l'assujettissement de la société civile à l'impôt sur les sociétés.

Ainsi, la loi civile dit que les opérations d'achat d'immeubles en vue d'édifier des bâtiments et de les revendre en bloc ou par locaux constituent une activité civile<sup>1087</sup>, alors que l'article 35-I 1°bis du CGI qualifie expressément cette activité de commerciale au sens fiscal. Cependant, l'article 239 ter du CGI institue un régime spécifique pour les sociétés civiles dont l'objet exclusif est la construction d'immeubles en vue de la vente, qui les laisse soumises au régime des sociétés de personnes visé à l'article 8 du CGI<sup>1088</sup>.

Par contre, une « déqualification » fiscale de la société civile intervient lorsqu'elle devient soumise aux bénéfices industriels et commerciaux<sup>1089</sup>. Cette déqualification entraîne alors l'inclusion de ces sociétés dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Il se produit alors un changement dans l'ensemble fiscal affecté, dans la « cédule » selon notre terminologie. Ce changement emporte les conséquences que nous avons étudiées relatives à la fin d'une cédule et à la création d'une nouvelle cédule. Et c'est en cela qu'intervient le piège, car ce changement peut intervenir « par inadvertance ». Lorsqu'elle intervient, l'application de l'article 206-2 tourne toujours « au cauchemar » : la société devient redevable des impôts commerciaux : IS, TVA, taxe professionnelle (ou CET) ; si la société civile a subi des pertes, l'imputation sur le revenu personnel des associés est remise en cause ; à l'inverse, les bénéfices sont taxés à l'impôt sur les sociétés, et s'ils ont été distribués, sont considérés comme constituant des distributions irrégulières et taxées comme telles dans la catégorie des revenus

---

1087-Cette disposition résulte d'une loi interprétative du 9 juillet 1970 (loi 70-601 du 9 juillet 1970 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, article 23, qui modifiait l'article 632 du code de commerce de l'époque (aujourd'hui article L 110-1) définissant les actes de commerce. Ce texte visait à contraindre une jurisprudence de la Cour d'Appel d'Aix en Provence, 22 mai 1969 *JCP G* 1970 II 16174 note J.-P. Sortais, *RTD com.* 1970 p.448 obs. Saint-Alary qui attribuait le caractère commercial à une société de construction immobilière.

1088-Ces sociétés sont soumises au même régime que les sociétés en nom collectif à condition qu'elles ne soient pas constituées sous la forme de société par actions ou à responsabilité limitée et que les statuts prévoient la responsabilité indéfinie des associés au passif social.

1089-Bernard Plagnet, *Champ d'application de l'impôt sur les sociétés*, *GAJF*, Dalloz 2003 Étude n°28.

mobiliers<sup>1090</sup>.

Les principales applications du « traquenard » se trouvent dans le secteur de l'immobilier. Les autres applications rencontrées se trouvent dans le secteur agricole, où l'extension à des activités commerciales peut intervenir rapidement<sup>1091</sup>. En particulier, une société civile effectuant, à titre habituel, des opérations d'achats d'immeubles en vue de la revente, sera passible de l'impôt sur les sociétés. Or, le Conseil d'État a jugé, dans un arrêt du 25 juillet 1980<sup>1092</sup>, que la notion d'habitude n'est pas, en principe, remplie dans le cas d'une société civile qui a eu pour seule activité la réalisation d'une opération spéculative unique, mais « *qu'il en va toutefois différemment lorsque les associés, qui sont les maîtres de la société, sont des personnes se livrant elles-mêmes de façon habituelle à des opérations immobilières* ».

Il se produit ici une confusion significative entre les personnes, la personnalité de l'associé ayant une influence directe sur la cédule d'imposition de la société. Ce phénomène n'est pas nouveau, puisqu'il trouve une manifestation spectaculaire dans les dispositions de l'article 238 bis K. Mais même dans ce cas, il n'arrive pas aux conséquences visées ici, où ce n'est pas le mode de calcul du revenu qui est influencé, mais la totalité de l'ensemble de détermination de la matière imposable, avec l'ensemble des règles d'assiette, liquidation, recouvrement, contentieux.

La question se pose également lorsqu'une société civile gère des participations. L'activité de gestion de portefeuille est normalement civile. Il en va différemment si l'activité s'accompagne d'une participation à l'activité commerciale des sociétés détenues. Le Conseil d'État dans l'arrêt Bec du 17 novembre 2006<sup>1093</sup>, juge qu'une Eurl ayant pour seul objet la détention d'un portefeuille de titres et qui ne participait en aucune manière à l'activité commerciale des sociétés détenues ne saurait être regardée comme exerçant une activité commerciale<sup>1094</sup>.

---

1090-Maurice Cozian, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2008/2009 n°522.

1091-Pour un ensemble d'exemples concernant le secteur immobilier et agricole, CE 9 décembre 1981 8e et 9e ss-s., n°22850 et 22850 bis, *DF* 1982 n°20 comm. 1104, *RJF* 2/1982 p.82 ; CE 24 avril 1981 7e et 9e ss-s., n°24638, *RJF* 6/1981 n°6, *DF* 1981 n°42 comm. 1866, concl. Christian Schricke ; CE 14 juin 1982 n°22515, *RJF* 9/1982 n°388 ; plus récemment une société donnant en location en meublé un studio 4 mois par an : CE 21 juillet 1995, *RJF* 11/95 n°1244.

1092-CE 25 juillet 1980 n°12091 *Lebon* 325, *DF* 1981 n°8 com.331 concl. Pierre Rivière, *GAJF* étude 28 précitée par le professeur Bernard Plagnet.

1093-CE 10e et 9e ss-s., 17 novembre 2006 n°254597, Bec, 2/07 n°173 concl. Marie-Hélène Mitjavile, *DF* 17-18/07 c.468.

1094-Il est vrai qu'il s'agissait de contrer un montage habile d'optimisation fiscale consistant à faire porter par une Eurl, les parts d'une société en nom collectif investissant dans le secteur hôtelier. La Snc se trouvait imposée dans la catégorie des BIC. Le poids de l'investissement entraînait un déficit important lié notamment aux frais financiers. Le montage consistait à interposer une Eurl, en droit une société à responsabilité limitée à associé unique, laquelle faisait écran à la responsabilité solidaire illimitée de la société en nom collectif, mais

Cette solution fait écho à un courant de jurisprudence visant à annuler les effets de ces savants montages empilant des sociétés de personnes afin de procurer une optimisation fiscale d'investissements par apparition de déficits fiscaux sur le revenu global. Un précédent avait concerné l'application de l'article 151 nonies qui crée le « patrimoine professionnel » des détenteurs de parts de sociétés de personnes. L'arrêt du Conseil d'État du 9 juillet 2003 Muel<sup>1095</sup> portait déjà un rude coup à ces montages, en jugeant « *que l'associé d'une société de personnes soumis à l'impôt sur le revenu sur les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par ladite société à raison de la part correspondant à ses droits sociaux ne peut déduire les intérêts des emprunts auxquels il a eu recours en vue de financer l'acquisition de ces droits que s'il exerce une activité professionnelle au sein de cette société* ». Or, dans l'affaire jugée, la gérance de la société avait été confiée à d'autres personnes que l'intéressé. Dans ce cas, la Haute Juridiction juge que la condition relative à l'exercice personnel de l'activité, requise par l'article 151 nonies, faisait défaut. Dans ces conditions, l'intéressé ne pouvait déduire de ses revenus les intérêts de l'emprunt contracté afin d'acquérir les parts de la société, ce qui ôtait tout attrait au montage.

Nous pouvons une fois encore constater les méfaits, à la fois du mélange de notions de droit privé pour l'application d'opérations fiscales, et de l'imprécision de la notion d'ensemble déterminatif d'une matière imposable, en droit positif. La définition stricte de la matière imposable, au-delà des écrans construits avec des notions de droit privé, d'ailleurs utilisées en les détournant de leur finalité, permettrait à la fois de contrer ces montages évasifs fiscalement, ce qui correspond à l'impératif de rendement de l'impôt, tout en rendant plus sûres sur le plan juridique les solutions fiscales, évitant de berner des citoyens contribuables alléchés par des propositions de montages « défiscalisant » dont le rendement réel est parfois bien discutable<sup>1096</sup>.

Ces sociétés de personnes gérant leur participation peuvent voir leur régime fiscal « requalifié » lorsqu'elles interviennent dans la gestion de leur participation. Ainsi en a-t-il été jugé pour une société civile qui exerçait une activité de gestion centralisée de trésorerie dans

---

« laissait passer » le déficit BIC par le jeu du régime fiscal de l'article 8 du CGI. L'effet de cette « membrane filtrante » a été interrompue par la décision du Conseil d'État qui refuse l'application du régime des BIC à une activité non commerciale. Le législateur s'est d'ailleurs emparé de la question, et nous avons déjà rencontré les limitations posées par l'article 156 I 1° du CGI.

1095-CE 3e et 8e ss-s., 9 juillet 2003 n°230116, *Muel*, *RJF* 11/03 n°1256, chronique Laurent Olléon même revue p.847.

1096-Nous avons rencontré en pratique, malheureusement, des situations graves entraînées par de tels montages, les intéressés se trouvant pris au piège d'investissements importants et ruineux.

un groupe non intégré<sup>1097</sup>, ou encore pour une société civile constituée entre trois sociétés anonymes d'HLM pour gérer les excédents de trésorerie des associés<sup>1098</sup>. Pourtant, la solution résultant de l'article 206-2 du CGI paraît ne pas comporter de justification juridique particulière. Selon le professeur Cozian, « *cette disposition hermétique remonte à la loi du 29 juin 1872 qui a institué l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, lequel frappait toutes les distributions effectuées par les sociétés, qu'elles soient commerciales ou civiles*<sup>1099</sup> ». Elle serait ainsi anachronique. Mais la réforme de ce texte ne paraît pas à l'ordre du jour.

Au regard d'une conception de la détermination de la matière imposable par ensembles affectés, ou « cédules », cette situation ne se justifie pas. En effet, l'ensemble de matière imposable ne change pas. Or, le changement de régime fiscal de la société, tel que nous l'avons déjà rencontré, entraîne changement d'ensemble fiscal. C'est justement ce changement qui entraîne la cascade d'impositions dénoncée, dès lors qu'il se produit fin d'un ensemble et création d'un autre. Or, ce transfert intervient sans volonté réelle du contribuable, constituant ainsi la remise en cause a posteriori d'une situation, source donc d'insécurité juridique.

En appliquant les règles de l'ensemble affecté, seule la catégorie d'imposition devrait changer, la société civile devenant soumise aux bénéfices industriels et commerciaux, imposables au nom des associés en application de l'article 8, sans notamment apparition de revenus distribués, ce qui constitue en général la sanction la plus lourde et la plus injustement ressentie, avec raison. Quel est en effet le dogme qui interdit l'imposition des résultats d'une société civile dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux BIC ?

***b ) L'amortissement de l'immeuble d'une SCI par un nouvel associé soumis à l'IS***

Nous ne pouvons ignorer un autre aspect, plus marginal, relatifs aux cessions de parts de sociétés de personnes, pour, de même, en souligner à nouveau le régime incertain. Il s'agit de

---

1097-Société civile jouant le rôle d'une centrale de trésorerie dans un groupe de sociétés : CE 5 mars 1999, *DF* 2000 n°5 comm. 49, concl. François Loloum, *RJF* 4/99 n°387 .

1098-Caa Lyon 27 décembre 2002 n°97-2088, 97-2089, *Le Polygone*, *RJF* 7/03 n°804.

1099-Maurice Cozian, *Grands principes*, Litec 1983 précité p.241.



l'amortissement de l'immeuble d'une société civile après l'entrée d'un nouvel associé, société soumise à l'impôt sur les sociétés.

Une société soumise à l'impôt sur les sociétés, qui vient d'acquérir des parts de société civile immobilière, s'en voit refuser le droit d'amortir l'immeuble figurant à l'actif de la société, au motif que la durée d'amortissement est expirée.

On sait qu'en application de l'article 8 du CGI, tant que les parts de la SCI sont détenues par des particuliers qui ne les ont pas inscrites à l'actif d'une entreprise, les résultats sont calculés selon la règles des revenus fonciers. A l'époque des faits, existait une déduction forfaitaire qui était censée représentée pour partie l'amortissement de l'immeuble. Cette déduction forfaitaire a été supprimée depuis, mais le droit d'amortir l'immeuble dans le cadre des revenus fonciers n'est pas autorisé<sup>1100</sup>. Or, comment peut-on dire que la durée d'amortissement est expirée, alors qu'aucune durée d'amortissement n'est prévue dans le cadre de la déduction forfaitaire, et que son montant n'est pas compatible avec l'amortissement de l'immeuble au moment où la société acquiert les parts ? Une affaire Sca Ouest a présenté ce cas à juger. Un auteur s'est vivement ému tout au long de la procédure<sup>1101</sup>.

Commentant l'arrêt de la Cour administrative de Nantes du 28 septembre 2005, Sca Ouest, il critique le fait que celle-ci valide le jugement déféré du TA de Nantes, en jugeant que l'immeuble inscrit à l'actif d'une SCI antérieurement imposée dans la catégorie des revenus fonciers, depuis plus de 20 ans, ne peut plus donner lieu à amortissement, après intervention du rachat des parts par une société soumise à l'impôt sur les sociétés. En effet, selon la Cour, l'immeuble a déjà fait l'objet d'un amortissement dans le cadre des revenus fonciers au travers de la déduction forfaitaire, et en l'occurrence la durée d'amortissement excédait la durée réelle décomptée à partir de la date d'acquisition par la SCI. L'auteur critique une décision illogique. Il fait remarquer en outre qu'avec la suppression de la déduction forfaitaire des revenus fonciers, ce raisonnement ne se justifie plus.

Nous pensions quant à nous que la critique était pertinente, mais pour d'autres raisons que l'auteur. En effet, la Cour outrepassa la notion de cédula fiscale, d'où l'incohérence de sa solution, qui devient paradoxale, et ne résiste pas à un changement de méthode fiscale dans

---

1100-Les « amortissements » dans les régimes Périssol, Robien et autres parlementaires, n'étant pas des amortissements au sens comptable mais des déductions spécifiques.

1101-Pierre Fernoux « amortissement de l'immeuble d'une SCI Par un nouvel associé soumis à l'IS » commentaire de la décision TA Nantes 21 janvier 2003 4e ch., n°98-4969 SA Sca Ouest, RJJF 8-9/03 n°957 concl. Quillevie, BDCF 8-9/03 n°103 ; Pierre Fernoux « amortissement de l'immeuble d'une SCI par un nouvel associé soumis à l'IS, suite ... » commentaire sous l'arrêt Caa Nantes 28 septembre 2005 1ere ch., n°03-640 et 03-812 Société Sca Ouest, BF 3/06 n°243.

une autre cédule. En effet, il faut considérer que le bien est passé de la cédule des revenus fonciers à celle des BIC, et doit supporter des règles propres à cette cédule. Dans ce cas, les règles d'une autre cédule, celle des revenus fonciers, et donc ses modifications, comme la suppression de l'abattement, deviennent sans incidences. Par contre, il faut traiter alors le cas de la sortie d'une cédule et son entrée dans une autre. Il aurait pu alors se poser la question de la valeur de transfert entre cédules, et son incidence, par exemple, sur le sort des amortissements compris dans la déduction forfaitaire. Dans ce cas, logiquement, ces amortissements auraient dû être réintégrés dans la valeur de sortie, au titre des plus-values.

La décision du Conseil d'État intervenue sur l'affaire le 20 décembre 2007 Sca Ouest<sup>1102</sup> confirme cependant l'analyse de la Cour. Le Conseil d'État considère que « *la durée d'amortissement du bien s'apprécie à la date d'acquisition ou de création de ce bien par l'entreprise* ». Mais il confirme également le fait que « *l'administration était fondée à imposer comme plus-value à court terme, non seulement la part des amortissements réellement effectués par la SCI De La Motte [SCI acquise par la SCA Ouest] au titre de l'année 1995 [année d'acquisition], mais aussi les amortissements reconstitués correspondant à la période antérieure à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés* ». Or, le calcul des amortissements correspondant à la déduction forfaitaire des revenus fonciers est loin de remplir les mêmes conditions que ceux appliqués en matière de BIC. Leur montant est incompatible avec le taux de la déduction forfaitaire applicable à l'époque comme le soutenait l'auteur, et la situation est encore plus critiquable aujourd'hui où cette déduction n'existe plus, sans que soit donnée la possibilité de calculer un amortissement.

Il intervient donc à cet endroit une rupture dans la détermination de la matière imposable, qui n'est pas justifiée. Elle l'est d'autant moins qu'elle n'est prévue par aucun texte, qu'elle résulte de l'interprétation a posteriori d'une situation fiscale. Or, la société n'avait pas connaissance de cette difficulté au moment où elle a opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de la société civile. Elle n'était pas en outre obligée d'opter spécifiquement pour l'application du régime de l'impôt sur les sociétés, étant soumise au régime BIC par le jeu de l'article 238 bis K. Or, cette option a entraîné l'application d'une taxation d'une plus-value à court terme égale au montant des amortissements reconstitués, égaux par hypothèse à la valeur de l'immeuble, puisque la Cour jugeait que la période d'amortissement était expirée. C'est donc la totalité de

---

1102-CE 10 juillet 2007 8e et 3e ss-s., n°287661, SA Sca Ouest, DF 51/2007 com.1056.

la valeur de l'immeuble qui a constituée un résultat imposable à l'impôt sur les sociétés. Ce genre de « traquenard », pour reprendre la formule du professeur Maurice Cozian, n'est pas acceptable dans un système fiscal cohérent.

Or, l'application du système des ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable pouvait permettre de résoudre cette difficulté. Il convient en effet d'observer pour tous ces ensembles, des règles au moins semblables si elles ne sont pas identiques, pour la détermination de cette matière imposable. Ainsi, s'il est considéré qu'un amortissement est intervenu, il faut en définir précisément les modalités, ou définir les principes de ces modalités. Il n'est pas possible d'affirmer contre l'évidence, qu'un amortissement est intervenu, dans les mêmes conditions qu'en matière de BIC, en se fondant exclusivement sur la durée, alors que manifestement la déduction d'une telle charge n'a pu intervenir. A tout le moins, aurait-il fallu évaluer l'amortissement pratiqué, dans le cadre de cet ensemble, selon des règles cohérentes, et donc en proportion, tout ou partie, de la déduction forfaitaire appliquée. Le calcul n'est pas compliqué, dès lors que le taux de cette déduction est fixé par la loi, et qu'il suffit de l'appliquer au montant des loyers déclarés annuellement par la société pour reconstituer un montant d'amortissement, sous déduction d'une quote-part pour les frais également couverts par cette déduction forfaitaire.

A défaut, nous rencontrons une nouvelle fois une situation incertaine, entraînant des risques inacceptables pour les citoyens contribuables.

#### ***4 - Les difficultés liées au régime fiscal des sociétés de personnes dans les relations internationales***

Nous évoquions précédemment les difficultés relatives aux revenus mobiliers reçus par une société de personnes. Lorsque de telles sociétés reçoivent des revenus mobiliers, ces derniers, en application de l'article 8 du CGI, sont imposés au nom des associés. Mais la situation est particulièrement complexe. Si la société de personnes exerce une activité professionnelle, les revenus mobiliers sont normalement inclus dans les revenus de cette activité professionnelle. Cependant, une règle particulière existe pour les revenus financiers provenant d'une participation dans une société soumise à l'impôt sur les sociétés, ou de façon brève, pour les dividendes reçus, par une entreprise imposée dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux. Cette mesure résulte de la seule position de l'administration, laquelle est

directement contraire aux dispositions de l'article 38 du CGI. Elle est exposée dans la documentation de base<sup>1103</sup>. L'administration, de sa propre autorité, exclut les revenus mobiliers de la masse des revenus BIC, pour les taxer selon un régime propre<sup>1104</sup>. Compte tenu de cette mesure, une société de personnes dont les résultats sont imposés dans la catégorie des BIC<sup>1105</sup>, qui reçoit des dividendes, soit au titre de la gestion d'un portefeuille de valeurs mobilières, soit dans le cadre d'une activité professionnelle imposée dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, doit traiter différemment ces dividendes<sup>1106</sup>. Les associés des sociétés de personnes sont donc imposés sur la quote-part des résultats de la sociétés de personnes, lesquels résultats sont réduits des revenus de valeurs mobilières provenant de participation dans des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, ou dividendes, par simplification, ces dividendes recevant un traitement spécial.

Il est alors prévu un dispositif spécifique s'appliquant à ces sociétés de personnes. Celles-ci constituent alors ce que les textes nomment « *un établissement payeur* »<sup>1107</sup>. La société de personnes, établissement payeur, est alors soumise aux obligations de ce type

---

1103-«*Toutefois, par exception au principe général, pour permettre à cet exploitant de calculer et d'appliquer le crédit d'impôt ou l'avoir fiscal dont il peut éventuellement bénéficier, les revenus en question [participations dans une société passible de l'impôt sur les sociétés] doivent être déclarés à part dans la catégorie des revenus mobiliers. C'est la raison pour laquelle il convient de déduire ces revenus bruts du montant des résultats de l'entreprise commerciale.* ».

L'administration crée ainsi de son propre chef une exception à la volonté du législateur d'inclure dans le même résultat l'ensemble des revenus tirés de l'exploitation commerciale, ainsi que l'article 38, modifié à plusieurs reprises dans ce sens, le dispose. Documentation de base 4 A2312 du 9 mars 2001.

1104-Ce n'est pas la première fois que des mesures dérogatoires sont ainsi prises par l'administration. Celles-ci ne soulèvent aucune contestation, du moins pour celles qui satisfont une demande des contribuables. Ces derniers n'ont donc pas engagé de recours pour excès de pouvoir contre ces instructions. Cependant, ces mesures contribuent à rendre illisibles sur un plan juridique les dispositions du droit positif.

1105-Ou dont la quote-part de résultats est imposée dans cette catégorie par le jeu de l'article 238-bis K.

1106-Pour les autres catégories BNC et BA, nous avons vu que la définition de l'actif professionnel exclut dans la majorité des cas que des participations dans des sociétés de capitaux versant des dividendes puissent faire partie de « l'actif professionnel ». L'inverse ne pourrait intervenir notamment que pour des parts dans une société exploitant une clinique dont la détention est imposée par les statuts ou le règlement intérieur de l'établissement, aux praticiens exerçant en son sein, ou de valeurs mobilières acquises par les membres des professions libérales au moyen de fonds reçus en dépôt de leurs clients : CE 22 juin 1988 n°60228, *RJF* 8-9/88 n°979 ; Doc. adm. 5 G 2112 n°11, et donc à l'exception des valeurs mobilières acquises au moyen de recettes professionnelles qui constituent des éléments du patrimoine privé.

1107-Ces dispositions sont prévues aux articles 75 4° et 79 4 de l'annexe II du CGI. Ces textes organisent d'ailleurs une « référence circulaire » : l'article 75-4° dispose que «*sont regardés comme établissements payeurs : 4° Les sociétés visées à l'article 8 du code générale des impôts, pour les revenus définis au 4 de l'article 79* », tandis que cet article 79-4 précise que «*les sociétés visées au 4° de l'article 75 sont réputées verser à chacun de leurs associés la quote-part des revenus correspondant à ses droits le jour où elles ont elles-mêmes encaissé lesdits revenus ou ont été créditées de leur montant* ». C'est le titre de la section comprenant ces dispositions qui donne la solution, celle-ci concernant le « *paiement des revenus de capitaux mobiliers* ».

d'établissement<sup>1108</sup>. Ces textes organisent avec précision un certain nombre d'obligations déclaratives. La société de personnes établit donc, pour les revenus de valeurs mobilières imposées au nom de ses associés, et réputés immédiatement mis à leur disposition, les déclarations nécessaires, lesquelles comprenaient notamment le certificat d'avoir fiscal à l'époque de son existence, ou la mention de l'éligibilité à l'abattement prévu par l'article 158 du CGI.

Cette position pose difficulté en matière de fiscalité internationale. En effet dans ce cas, l'associé de la société de personnes peut être un non-résident au sens du droit fiscal. Or, le non-résident n'est soumis à l'imposition que des seuls revenus de source française, sous réserve de l'intervention des conventions internationales destinées à éviter les doubles impositions. Or, la France est liée avec pratiquement la totalité des pays avec ce type de convention. Dans celles-ci généralement, l'imposition des dividendes est attribuée au pays de l'état de résidence du contribuable, l'état de la source du dividende pouvant percevoir une retenue à la source dont le taux varie selon le pays. En l'absence de convention, une retenue à la source dont le taux est fixé à 25% ou 50% pour les produits versés au résident d'un état « non coopératif », est prélevé (articles 119 bis et 187). La question se pose donc de savoir si ce dividende est concerné par la retenue à la source.

**a) Le cas des dividendes « reversés » par une société de personnes**

La réponse dépend de celle relative à l'opacité des sociétés de personnes. Pour y répondre, nous devons nous plonger dans « *la rebutante complexité du régime fiscal des sociétés de personnes françaises, non passibles de l'impôt sur les sociétés, tant dans l'ordre interne que dans son contexte international* »<sup>1109</sup>. « *Ce système particulier fait de la fiscalité internationale des sociétés de personnes l'une des plus compliquées et des plus mal maîtrisées qui soient* »<sup>1110</sup>.

Si l'on considère que les sociétés de personnes sont transparentes, l'application de la retenue à la source s'impose. En effet, dans ce cas, la société de personnes, qui est dotée du statut d'établissement payeur que nous avons décrit précédemment, est chargée de prélever cette retenue pour les dividendes qu'elle verse à des associés non résidents.

---

1108-Prévues aux articles 41 duodécies A et suivants de l'annexe III au CGI.

1109-Vincent Chaulin, *Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises*, DF n°4 2004 p.192.

1110-Le Gall J.P. *Rapport général du 49e congrès de l'IFA*, Cannes 1995 in *Cahiers de droit fiscal international* vol. LXXXa.

Si l'on considère que les sociétés de personnes ne sont pas transparentes, mais semi-transparentes, c'est bien la société qui est le sujet fiscal, mais c'est l'associé qui supporte l'impôt. Dans ces conditions, la résidence du contribuable doit s'apprécier au niveau de la société, puisque c'est elle le sujet fiscal. L'associé doit simplement répondre de l'imposition de la quote-part de revenus de la société dont il dispose. Peu importe à cet égard qu'il soit non-résident, puisqu'il agit fiscalement au nom de la société de personnes. Dans ce cas, la retenue à la source n'est pas due, puisqu'il ne s'agit pas d'un versement à un non-résident, la société de personnes étant bien résidente de France. Par contre, l'associé est soumis à l'impôt sur le revenu en France sur les dividendes reçus, avec le bénéfice de l'avoir fiscal lorsqu'il existait, ou maintenant avec le bénéfice de l'abattement de l'article 158, pour le compte de la société de personnes.

Mais dans le cas de la semi-transparence, l'analyse qui vient d'être décrite aboutit inmanquablement à une double imposition : en effet, l'associé est imposé en France sur les dividendes reçus de la société de personnes, en qualité en quelque sorte de « mandataire fiscal » de la société, ou plutôt selon la conception traditionnelle du droit fiscal, responsable solidaire des dettes sociales. Par contre, dans son pays, il est bien considéré comme ayant perçu des dividendes, lesquels sont dans la plupart des conventions fiscales imposables dans l'état de sa résidence : ils y seront donc imposés une seconde fois, sans pouvoir imputer l'imposition supportée en France sur ces dividendes, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une retenue à la source au sens conventionnel.

*b) Le périmètre de l'ensemble fiscal des sociétés de personnes dans les relations internationale*

Il est essentiel de savoir où se situe l'ensemble fiscal imposable. Or, un grand flou apparaît dans la réponse à cette question, pourtant essentielle. Plusieurs décisions jurisprudentielles sont pourtant intervenues. Les tenants des deux thèses, transparence ou translucidité, analysent ces décisions en parvenant à des conclusions contraires. Deux décisions sont principalement retenues, les arrêts Diebold courtage et Kingroup, jusqu'à l'intervention d'une troisième décision plus récente, Quality invest.

L'affaire Kingroup, dont nous avons déjà parlé en évoquant l'histoire du régime des sociétés de personnes, jugée par le Conseil d'État le 4 avril 1997<sup>1111</sup>, concernait une société canadienne

---

1111-CE 9e et 8e ss-s., 4 avril 1997 n°144211, *Kingroup INC.*, *RJF* 5/97 n°424, concl. François Loloum p.293.

participant à un GIE France Canada Semences, situé en France, se livrant à une activité de recherche en matière d'espèces végétales. Cette société détenant 33% des droits du GIE. Elle contestait devoir supporter en France l'impôt sur la quote-part des résultats lui revenant du GIE. Elle développait plusieurs arguments à l'appui de sa demande d'exonération, soutenant en premier lieu que les revenus du GIE devaient être qualifiés de bénéfiques d'une entreprise au sens de la convention fiscale franco-canadienne, réservant dans ce cas au Canada l'imposition du résultat du GIE qui ne disposait en France d'aucun établissement stable, et à titre subsidiaire que ces résultats constituaient des dividendes, ou des redevances de brevet.

Le Conseil d'État, au contraire, et conformément aux conclusions de son commissaire du gouvernement, juge, que l'entreprise Kingroup devait supporter en France l'imposition sur les résultats provenant de sa quote-part part dans les résultats du GIE France Canada Semence<sup>1112</sup>. La motivation de la décision est essentielle.

Le régime fiscal des GIE ne diffère pas de celui des sociétés de personnes. Dans ces conditions et comme le rappelle le commissaire du gouvernement, le GIE dispose d'une personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Il constitue en sa qualité d'exploitant, un sujet fiscal, puisque les résultats sont arrêtés à son niveau, ses membres supportent la charge de l'impôt à raison de leur quote-part des résultats correspondant aux droits que chacun détient dans le GIE. Selon le commissaire, « *ce qui caractérise ce dispositif est que l'attribution du paiement de l'impôt aux membres du GIE leur confère bien la qualité de contribuable, mais que le groupement reste le seul sujet fiscal au niveau duquel s'apprécie la matière imposable* ». Nous retrouvons là quelques accents de notre conception de la « cédule », ensemble fiscal affecté à la détermination de la matière imposable.

Appliquant cette analyse tirée de la jurisprudence, le commissaire constate que le GIE est bien résident français et perçoit des revenus de source française. Il est donc seul sujet d'imposition

---

1112-Considérant « *que les groupements d'intérêt économique (GIE) qui, en vertu de l'ordonnance du 23 septembre 1967, ont une personnalité distincte de celle de leurs membres, exercent, conformément à leur objet et dans les limites fixées par leurs statuts, une activité qui leur est propre ; que, dans la mesure où les actes correspondant à cette activité sont effectués en France, les bénéfices en découlant sont imposables en France entre les mains des membres du groupement, à proportion, pour chacun, des droits qu'il détient dans ce dernier, y compris de ceux qui résident hors de France, sauf stipulation contraire d'une convention internationale relative aux doubles impositions* ». Dans ces conditions, « *les dispositions conventionnelles ayant pour effet d'attribuer au Canada l'imposition des bénéfices d'une entreprise de ce pays qui ne dispose pas en France d'un établissement stable au sens de l'article 5 de la même convention, ne visent que les bénéfices réalisés en propre par une telle entreprise et sont donc sans application dans le cas où cette dernière perçoit, en qualité de membre d'un groupement d'intérêt économique, une part des bénéfices que celui-ci tire d'une activité exercée en France* ». Id.

en France<sup>1113</sup>.

Les dispositions conventionnelles doivent évidemment être examinées. Mais à ce titre, l'analyse doit être effectuée avec précision, l'interprétation des conventions pouvant s'avérer périlleuse compte tenu justement des positions fortement divergentes des pays sur la question du statut et du traitement des sociétés de personnes. Cette divergence se manifeste notamment sur l'interprétation de la convention modèle OCDE : comme le souligne le Commissaire du Gouvernement, « *cette cacophonie est aggravée par la position isolée de la France dont témoigne la réserve qu'elle a portée sur l'article 4 de la convention modèle OCDE relatif à la qualité de résident* »<sup>1114</sup>.

Pour les tenants de la thèse de la semi-transparence des sociétés de personnes françaises, l'arrêt Kingroup constitue une confirmation solennelle du Conseil d'État du principe de la personnalité fiscale des sociétés de personnes<sup>1115</sup>. Pour les tenants de la transparence des sociétés de personnes, l'arrêt n'apporte rien<sup>1116</sup>.

---

1113-« *Sa qualité d'exploitant unique et par conséquent de véritable et seul sujet d'imposition détermine l'assujettissement en France des membres du GIE ; les membres non résidents sont au même titre que les membres résidents, astreints en France au paiement de l'impôt correspondant à la quote-part des résultats leur revenant dans l'exploitation* ». Allant au bout du raisonnement, le commissaire du gouvernement constate « *qu'en droit interne français, il n'est pas besoin de s'interroger sur la question de savoir si le membre étranger d'un GIE dispose ou non d'un établissement stable en France : ce n'est pas une condition requise pour le paiement de l'impôt dû à raison de la part des résultats arrêtés au niveau du GIE. Non seulement c'est une question oiseuse, mais elle est en contradiction même avec la pleine et entière personnalité juridique et fiscale reconnue au GIE qui détermine l'axe de son régime fiscal.* » Id.

1114-Ce modèle prévoit dans son article 4 de désigner comme résident toute personne qui, en vertu de la législation de cet État, est assujettie à l'impôt dans cet État en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue. Il faut donc décider si la société de personnes est, en tant que telle, une « personne » et si elle est considérée comme « assujettie » à l'impôt en France.

La notion de personne n'est guère contestable, au sens conventionnel, le modèle désignant comme tel « *toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition* » (article 4 §1 b).

La notion d'assujetti pose problème au niveau français. D'une certaine façon, on pourrait considérer que la société de personnes n'est pas assujettie à l'impôt puisqu'elle n'est pas un « contribuable », que l'impôt n'est pas établi à son nom, bien qu'elle soit « sujet fiscal ». En effet, les résultats sont imposés entre les mains des associés. Mais ce sont bien les résultats de la société qui sont imposés, certes entre les mains des associés, le report de l'impôt sur les membres de la société pouvant être considéré comme une modalité d'imposition de la société elle-même, modalité tirant sa justification justement dans la responsabilité des associés des dettes de la société.

La France a donc inclus la réserve suivante dans la convention modèle OCDE : « *La France se réserve d'amender dans ses conventions fiscales l'article 4 de manière à préciser que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France, eu égard à leurs caractéristiques juridiques et fiscales* » Commentaire OCDE C(4) n°29 avril 2000 à l'occasion de la 4e mise à jour du modèle.

1115-Bruno Gouthière, *L'imposition des associés non-résidents de sociétés de personnes*, BF 8-9/97.

1116-« *Au demeurant, dans l'affaire Kingroup, il était vraisemblablement indifférent que la solution fût fondée sur la transparence ou sur la personnalité fiscale du GIE puisque le GIE n'exerçait son activité qu'en France que le seul élément à retenir pour base d'imposition en France du membre canadien du groupement était constitué par sa part de résultat dans le groupement* » ; Derouin Philippe, *La transparence fiscales des sociétés de personnes*, DF 51/07 §24.



Cette décision vaut pour les sociétés de personnes françaises. Car pour les sociétés de personnes étrangères, la jurisprudence est différente. Il s'agit de la décision Diebold courtage, intervenue en 1999<sup>1117</sup>. Cette société française, avait souscrit un contrat de crédit-bail avec la société hollandaise Equilease CV (société en commandite), laquelle comportait deux sociétés hollandaises associées, Equilease management BV, commanditée, et Crediet en discount BV, commanditaire. La société Equilease CV, commandite, payait environ 70% du montant des redevances reçues à une autre société Equilease AG, de droit suisse. La société Diebold n'avait effectué aucune retenue à la source sur les redevances dont elle était considérée par l'administration fiscale comme étant débitrice sur le fondement de l'article 182-B c, soumettant à une telle retenue « *les sommes payées en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France* ».

L'administration fiscale considérait que les sociétés hollandaises étaient fictives et que le bénéficiaire réel des redevances était la société suisse. La retenue étant applicable compte tenu de la localisation dans un canton suisse ne permettant pas d'invoquer la dispense conventionnelle, l'administration a réclamé le paiement de cette retenue ainsi que l'amende prévue par l'article 1768 du CGI. Le Conseil d'État confirme la décision de la Cour administrative d'appel de Paris qui faisait droit à la demande en décharge de l'imposition, mais pour des motifs qui lui sont propres. Il juge en effet qu'en raison de l'absence de personnalité morale et de la transparence fiscale de la société en commandite Equilease CV, les bénéficiaires des redevances en sont les deux associés, constitués des deux sociétés hollandaise Equilease Management et Crediet en discount, lesquelles sont résidentes des pays-bas<sup>1118</sup>.

---

Le rejet de cette décision de cette façon lapidaire n'emporte pas notre conviction. En effet, si tel était le cas, le Conseil d'État n'aurait pas eu besoin de développer dans sa motivation, le fait que la notion d'établissement stable ne concernait que les bénéfices réalisés en propre par l'entreprise, ce qui concernait dans l'affaire Kingroup l'entreprise canadienne, et non pas ceux du GIE France Canada Semences. Pour la Haute Juridiction, les résultats perçus en qualité de membre du groupement, lequel exerce une activité en France, ne sont pas concernés par la définition de l'établissement stable au sens conventionnel. Certes, si la société canadienne avait exercé directement l'activité en France et non par l'intermédiaire du GIE, elle aurait été imposable si cette activité pouvait être considérée comme un établissement stable français. Mais tel n'était pas le cas, la société canadienne intervenant dans le cadre d'un GIE. Considérer que la transparence fiscale du GIE serait établie dès lors que le résultat aurait été le même si la société canadienne avait exercé directement l'activité en France au lieu d'intervenir par un GIE semble constituer un raccourci de raisonnement artificiel qui n'emporte pas la conviction. Tel n'est du reste pas le sens clair de la décision de la Haute Juridiction, lorsque l'on prend la peine de la lire avec objectivité.

1117-CE 8e et 9e ss-s., 13 octobre 1999 n°191191, *SA Diebold Courtage*, RJJ 12/99 chronique Emmanuelle Mignon même revue, p.931 : *Fiscalité internationale des sociétés de personnes : la transparence n'est pas le vide*.

1118-Le Conseil d'État juge en effet « *qu'il résulte en revanche de l'instruction et notamment des renseignements non contestés émanant de l'administration néerlandaise, dont fait état le ministre devant le Conseil d'État,*

C'est donc le cas inverse à l'arrêt Kingroup qui est jugé : il ne s'agit pas de savoir si une société de personnes française est ou n'est pas transparente. En effet, la société en cause est de droit néerlandais. En l'occurrence, il s'agit d'une société en commandite, qui en droit néerlandais ne possède pas la personnalité morale, et se trouve totalement transparente au niveau fiscal. Dans ces conditions, et en stricte application des règles juridiques, celles ici des Pays-Bas, mais qui trouvaient application par le jeu de la convention fiscale signée par la France, le juge n'avait pas à rechercher une imposition au nom de la société fiscalement transparente, mais à tirer les conséquences de cette totale transparence voulue par le législateur néerlandais. Dans ces conditions, le juge était bien fondé à ne considérer que la situation fiscale des associés, se conformant ainsi au droit des Pays-Bas. Ces associés étaient bien des sociétés de droit néerlandais, régulièrement immatriculées et connues des services fiscaux des Pays-Bas. Il ne pouvait donc être jugé que ces sociétés soient fictives et considérer comme le faisait l'administration française, que le bénéficiaire réel des redevances était la société suisse<sup>1119</sup>.

Cependant, la décision du Conseil d'État a retenu l'attention des commentateurs, chacun y trouvant matière à défendre la thèse dont il se prévaut, soit la transparence des sociétés de personnes, soit leur semi-transparence. Dans ces conditions, la décision a pu apparaître

---

*que si Equilease CV est une société en commandite dépourvue de personnalité juridique et fiscalement transparente en droit néerlandais, son commandité, la société Equilease management BV et son commanditaire, la société Crediet en discount BV étaient assujetties à l'impôt en Hollande et avaient la qualité de résident des Pays-Bas au sens de la convention susvisée, pendant les années 1983 et 1984 ; que, par suite, les redevances versées à Equilease CV pendant les années en cause, qui compte tenu du statut de cette société, doivent être réputées versées à des associés, satisfaisaient donc en principe à la condition de paiement à une résident des Pays-Bas exigée par l'article 12 de la même convention pour réserver aux Pays-Bas l'imposition desdites redevances. » Id.*

1119-Nous noterons ici un élément qui nous paraît important au regard des relations internationales fiscales où la France se trouve impliquée. Il est probable que l'administration fiscale française était fondée à s'interroger sur le destinataire final des redevances, et à suspecter dans le montage en cause un cas de « treaty shopping », système permettant l'évasion fiscale au moyen de l'utilisation habile de dispositions de plusieurs conventions fiscales. Mais revenait-il à la France de rectifier au niveau de ses propres finances publiques, un cas d'évasion qui manifestement concernait les finances publiques des Pays-Bas ? Car si problème il y avait, c'était au niveau de la réalité et de la normalité du montant de la redevance reversée de la société des Pays-Bas Equilease CV à la société suisse Equilease management AG. Cette question a été posée à l'administration fiscale néerlandaise, qui avait répondu au cours de contrôle fiscal. Mais compte tenu de la clause de secret des échanges entre administrations fiscales contenues dans la convention fiscale signée avec les Pays-Bas, le contribuable n'en aura découvert la teneur que devant le Conseil d'État, ce dernier jugeant, avec raison, que l'ensemble du dossier devait être porté à la connaissance des parties. Or, l'administration fiscale néerlandaise comme le note l'arrêt, « n'est pas en mesure de déterminer si les sommes payées par Equilease CV à Equilease management AG sont excessives au regard des prestations fournies par la seconde à la première et par suite si Equilease management AG est ou non le bénéficiaire réel des redevances payées par la SA Diebold courtage ». Cette question est d'importance. Elle met en cause indirectement, l'honnêteté des partenaires dans l'application des conventions fiscales.

comme lourde de conséquences<sup>1120</sup>. Sur le plan de notre précédente remarque tout d'abord. La décision soulève la question de la détermination du « bénéficiaire effectif » au sens des conventions fiscales<sup>1121</sup>. Pour Mme Mignon dans sa chronique<sup>1122</sup>, la solution du Conseil d'État sur ce point est osée : « elle repose sur une forme de présomption selon laquelle toutes les conventions fiscales signées par la France antérieurement au modèle OCDE de 1977, (...) comporteraient implicitement, sauf précision expressément contraire, une clause de bénéficiaire effectif, s'agissant du moins de revenus versés à une société étrangère de personnes transparente ».

Sur le plan du régime des sociétés de personnes en fiscalité internationale ensuite. Et c'est là le principal aspect de cette décision. Pour résoudre la question posée, le Conseil d'État a dû analyser la situation de la société Equilease CV au regard de la convention fiscale franco-néerlandaise. La convention s'appliquait-elle aux sociétés de personnes ? La convention fiscale visée n'aborde pas directement ce point. Mais l'interprétation des conventions suppose qu'il soit tenu compte de ces entités. C'est du moins ce que conclut Mme Mignon dans la chronique précitée. Une fois ce point résolu, la question de la notion d'entité résidente d'un état peut être étudiée. Or, la société concernée est dépourvue de personnalité juridique et n'est pas soumise à l'impôt aux Pays-Bas. Dans ces conditions, elle ne peut constituer un « résident » au sens conventionnel du terme.

La doctrine relève que la décision constitue une rupture dans la conception française des sociétés de personnes étrangères, le Conseil d'État, au contraire de l'administration fiscale, admettant qu'une telle société de personnes étrangères soit transparente, ce qui n'était pas le cas antérieurement<sup>1123</sup>.

---

1120-Par exemple Jean-Pierre Le Gall, *Fiscalité internationale des sociétés de personnes, l'arrêt Diebold, un incident ou un cataclysme ?*, DF n°15 2000 p.621 ; Emmanuelle Mignon, *Fiscalité internationale : la transparence n'est pas le vide*, chronique R.J.F. 12/99 précité.

1121-De nombreuses conventions signées par la France prévoient expressément que la convention ne s'applique que si le résident de l'autre État est le bénéficiaire effectif des produits visés. Celles ne comportant pas cette condition ont pour la plupart été signées avant 1977, date à laquelle la notion de bénéficiaire effectif a été introduite dans la convention-modèle.

1122-Emmanuelle Mignon, id.

1123-Pour Emmanuelle Mignon, en raisonnant ainsi, le Conseil d'État reste dans la ligne de sa jurisprudence traditionnelle, et notamment celle de l'arrêt Kingroup : « s'il y a une dissymétrie pratique entre les solutions Kingroup et Diebold courtage, il n'y a pas de contradiction juridique entre ces deux décisions ». Pour Jean-Pierre Le Gall, *L'arrêt Diebold : un incident ou un cataclysme ?* précité, pour parvenir à cette solution, le Conseil d'État « rompt bien avec divers principes constitutifs de ce qu'il y a lieu d'appeler la conception française des sociétés de personnes ou encore des partnerships (selon la terminologie internationale courante (...)) ». Pour la France en effet, une société résidente d'un état doit être soumise dans cet état à l'impôt pour être considérée comme telle, ou selon la formule tirée de la convention fiscale signée avec les États-Unis (Article 4 §2 b) iv) convention fiscale avec les États-Unis, 31 août 1994, les partnerships et autres entités transparentes similaires sont considérées comme résidents d'un État, mais seulement dans la mesure où

La troisième décision significative en la matière est celle rendue récemment par le Conseil d'État du 11 juillet 2011, *Quality invest*<sup>1124</sup>. Une société de droit norvégien *Quality invest* détenait 99% des parts d'une société civile immobilière de construction-vente à Nice. Cette société avait réhabilité une villa, puis l'avait divisée, pour la revendre en plusieurs logements. La société norvégienne contestait devoir supporter l'impôt en France en application des dispositions de la convention franco-norvégienne.

La Cour administrative d'appel de Paris avait déchargé la société *Quality invest*<sup>1125</sup> des rappels mis à sa charge par l'administration fiscale française. Elle avait bien constaté que la société en cause « *était en principe imposable en France à raison des profits qu'elle avait retirés de sa participation au capital de cette société, à moins qu'une stipulation conventionnelle ne réserve à la Norvège l'imposition de tels profits* ». Cependant, la Cour applique l'article 22 §1 de la convention, qui réserve à l'État de résidence du contribuable l'imposition des revenus qui ne sont pas visés par d'autres dispositions de la convention, ce que l'on nomme « la clause balai ». Aucune disposition de la convention ne vise les revenus perçus d'une société de personnes. La Cour en conclut dans ces conditions que les bénéficiaires perçus dans le cadre de la participation au capital de la société de personnes sont concernés par cette disposition, et que le droit d'imposer ces bénéficiaires est réservé à la Norvège. Un intense débat doctrinal a suivi<sup>1126</sup>.

leurs revenus sont soumis à l'impôt dans cet État en tant que revenus d'un résident, que cette imposition soit effectuée au nom de ces entités ou au nom de chaque associé. Ainsi selon cet auteur, l'arrêt *Diebold* romprait, « *en apparence du moins avec la méthode traditionnelle d'analyse des partnerships par la France* », dès lors que celle-ci s'établirait traditionnellement par une analyse de la situation à partir des critères français. Mais l'auteur n'est pas franchement convaincu, et conclut qu'il « *n'est pas sûr cependant que l'arrêt Diebold constitue une rupture en matière de qualification d'une entité étrangère dans les termes de la convention* ». La vraie rupture serait ailleurs, dans la conception française de la transparence fiscale appliquée à une partnership étrangère. Pour la France, en effet, une partnership ne serait pas transparente. La France se refuserait donc à appliquer une notion de transparence fiscale.

Les deux auteurs se rejoignent donc ici. Pour Emmanuelle Mignon, une fois établie que la société *Equilease CV* ne pouvait être regardée comme résidente des Pays-Bas, puisque n'ayant pas la personnalité juridique, mais surtout n'y étant pas assujettie à l'impôt, le Conseil d'État « *aurait pu s'arrêter là (...) C'est une toute autre solution jusqu'alors inédite en jurisprudence, que le Conseil d'État a fait prévaloir en acceptant de rechercher (...) si les associés de la société néerlandaise avaient quant à eux la qualité de résidents des Pays-Bas* ». Ou pour JP Le Gall, « *quelle que soit l'explication de l'arrêt Diebold, - reconnaissance de la transparence fiscale hollandaise ou interprétation littérale de la Convention pour lui donner un effet utile -, il n'en demeure pas moins que l'analyse du Conseil d'État rompt avec les pratiques traditionnelles de l'Administration fiscale française* ».

1124-CE 3e, 8e, 9e et 10e ss-s., 11 juillet 2011 n°317024, *Quality invest*, concl. Laurent Olléon, note Philippe Derouin, *DF* 36/2011 comm. 496.

1125-Caa Paris 5e ch., 10 avril 2008, n°06PA03686, *Quality invest*, *DF* 41/2008 comm. 537 note Frédéric Dieu.

1126-Cette décision fut saluée par certains tenants de la thèse de la transparence des sociétés de personnes françaises. La Cour semblait donner à la notion de translucidité retenue dans la conception française des sociétés de personnes une interprétation poussée jusqu'à l'extrême, aboutissant à pousser jusqu'à son terme cette logique. Ainsi, la Cour est-elle amenée à considérer que l'activité de construction-vente est bien réalisée en France, par une société de personnes française, que ce sont bien les associés qui sont imposables sur la

Le Conseil d'État saisi en cassation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris, a cassé l'arrêt et rappelé clairement sa jurisprudence dans sa décision du 11 juillet 2011 *Quality invest*<sup>1127</sup>. Il l'a fait d'autant plus que le Parlement venait d'écarter la discussion relative à un projet de loi visant à réformer en profondeur le régime des sociétés de personnes. Un projet en ce sens avait été déposé et devait être débattu lors de l'examen de la loi de finances rectificative pour 2010. Ce projet poursuivait deux objectifs : d'une part, accroître la transparence fiscale des sociétés de personnes afin de rapprocher leur régime fiscal de ceux applicables dans les autres États en mettant fin à la jurisprudence *Kingroup*, et d'autre part, neutraliser les effets de la théorie du bilan. Assemblée nationale et Sénat ont estimé qu'une réforme fiscale de cette ampleur n'avait pas sa place dans un projet de loi de finances rectificative. L'examen de ce projet est reporté. Cependant, certaines dispositions ont malgré tout été votées, comme notamment la fin de la théorie du bilan en matière de bénéficiaires professionnels<sup>1128</sup>. Dans ces conditions et très clairement, le rapporteur public considérait qu'il n'était pas de la compétence du Conseil d'État de modifier sa jurisprudence : « Dès lors que le

---

quote-part des résultats de la société, que ces associés sont des non résidents français, qu'ils sont donc en mesure d'invoquer la convention fiscale conclue entre leur pays et la France, que les revenus qu'ils perçoivent de la société de personnes française ne sont pas qualifiés, qu'en conséquence, cette convention prévoyant de réserver à l'état de résidence les revenus non dénommés conduit à réserver l'imposition de ces revenus à la Norvège : Vincent Chaulin, *Les limites de la transparence des sociétés de personnes française à l'international*, *DF* 46/2008 actualités n°323.

Une autre analyse de l'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris, proposée par Frédéric Dieu (« l'opposition du droit conventionnel à l'imposition en France des associés étrangers des sociétés de personnes : l'exception peut-elle devenir la règle ? » *DF* 41/2008 comm. 537) nous paraît cependant plus convaincante, et aboutit à la conclusion du caractère discutable de la décision. L'auteur y rappelle qu'au regard du droit interne, les associés non-résidents sont imposables en France du seul fait de leur participation à une société de personne française. Tel est le sens de la jurisprudence des tribunaux qui se confirme au fil des décisions (CE 9e et 8e ss-s., 4 avril 1997, n°144211, *Kingroup INC*, *DF* 1997 n°26 comm. 728 ; *RJF* 1997 n°424 concl. François Loloum ; CE 8e et 9e ss-s., 9 février 2000, *Hubertus AG*, *DF* 2000 n°15 comm. 303 concl. Jacques Arrighi de Casanova, *RJF* 2000 n°342 ; CE 3e et 8e ss-s., 13 juillet 2007, n°290266, *Pacific espace*, *DF* 2007 n°43 comm. 937, note Jean-Christophe Gracia ; *RJF* 2007 n°1302 ; *BDCF* 2007 n°132 concl. François Seners ; Caa Paris 5e ch., B, 4 décembre 2006 n°05PA03504, *Sté Chevannes Merceronallery*, *RJF* 2008 n°120). C'est bien la société de personnes qui est un sujet fiscal, ses associés non-résidents étant nécessairement imposables en France à hauteur de la quote-part des bénéfices leur revenant, même en l'absence d'établissement stable : en effet, le droit français ne conduit pas à s'interroger sur l'existence d'un établissement stable de l'associé en France dès lors que le sujet d'imposition est la société française et non pas l'associé non-résident. A ce titre, la décision *Quality invest* jugée par la cour administrative d'appel de Paris se trouve à contre sens de ce courant jurisprudentiel. Il juge en effet que les revenus imposés entre les mains des associés non-résidents prennent une autre dimension, qu'ils ne sont plus seulement la quote-part des résultats de la société de personnes imposable entre leurs mains, mais qu'ils ont pris une qualité « sui generis ». Cette qualité permet à la Cour de tenter d'appliquer à leur égard la convention fiscale. Bien évidemment, elle ne trouve aucune disposition visant ces revenus, dès lors que le droit fiscal français n'en a jamais prévu l'existence. D'où l'application par la Cour de la « clause balai » à ces revenus.

1127-CE 3e, 8e, 9e et 10e ss-s., 11 juillet 2011 n°317024, *Quality invest*, concl. Laurent Olléon, note Philippe Derouin, *DF* 36/2011 comm. 496 précité.

1128-Loi de finances rectificative pour 2010 n°2010-1658 29 décembre 2010 article 13 JO 30 décembre 2010 *DF* 5/2011 comm. 150.

*législateur s'est emparé de la question, dès lors qu'il a demandé au Gouvernement des éclaircissements pour réformer le régime fiscal des sociétés de personnes, notamment au regard du droit conventionnel, en se ménageant la possibilité d'arbitrer entre plusieurs options, nous voyons mal le Conseil d'État décider de son propre chef un revirement de jurisprudence qui, quel qu'en soit le bien-fondé, reviendrait ni plus ni moins à griller la politesse au Parlement ».*

Le Conseil d'État casse donc l'arrêt d'appel. Il juge que la société de personnes constituant un sujet de droit fiscal français, c'est à son niveau que doit s'analyser les stipulations conventionnelles. Or, les opérations immobilières qu'elle réalise sont taxables en France, selon les dispositions conventionnelles. Les associés de la société de personnes supportent donc l'impôt, en France, sur leur quote-part de revenus de la société de personnes<sup>1129</sup>. Ainsi, ce n'est pas l'associé de la société de personnes qui peut revendiquer l'application des dispositions conventionnelles pour la quote-part des revenus qu'il perçoit d'une société de personnes, mais bien la société de personnes elle-même, sujet de droit fiscal en France, qui est susceptible de revendiquer ces dispositions. Il est clair que cette conception se trouve en opposition avec celle de la plupart des pays.

Il n'en reste pas moins consternant de constater que sur un sujet aussi délicat, la situation reste aussi floue. Il faut impérativement que la France prenne une position claire sur la définition du périmètre de l'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable, la cédule, dans la situation des sociétés de personnes. Cette hésitation sur les solutions à apporter n'est en effet pas admissible dans le cadre des principes juridiques généraux, et notamment celui de sécurité juridique.

L'administration fiscale en prend la mesure, le législateur également. Des modifications sont

---

1129-« *Considérant que les sociétés régies par l'article 8 du code général des impôts ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre ; que, dès lors que cette activité est exercée en France, les bénéfices réalisés par ces sociétés sont en principe imposables en France entre les mains de leurs membres, y compris de ceux qui résident hors de France, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société* ». Dans ces conditions, en appliquant la « clause balai » relative à des revenus non dénommés, la Cour administrative d'appel commet une erreur de droit, dès lors que « *les stipulations de la convention et notamment celles de l'article 22 ne s'appliquent qu'aux revenus réalisés en propre par la société de personnes et non à ceux sur lesquels l'associé non-résident est imposé au prorata de sa participation au capital de cette société* ». Dans ces conditions, c'est seulement la société de personnes française qu'il convient de considérer : « *il résulte de ce qui a été dit ci-dessus que la SCI Villa Prat doit être regardée comme résidente de France au sens de la convention franco-norvégienne ; que d'une part, et contrairement à ce que le tribunal administratif de Paris a jugé, les stipulations de l'article 6 de cette convention ne s'appliquent pas aux bénéfices perçus par la société Quality invest à raison de sa participation au capital de la SCI Villa Prat dès lors qu'elles ne visent que les revenus immobiliers réalisés en propre par la société de personnes* ».

déjà intervenues. Elles vont dans le sens de l'effacement de la société de personnes, de sa transparence. En ce qui concerne le régime des plus-values immobilières réalisées par une société de personnes, est intervenu un texte spécial, celui de l'article 27 de la loi de finances pour 2008<sup>1130</sup>, pour à la fois considérer comme étant des revenus de source française les plus-values visées aux article 150 U (cessions d'immeubles) relatives à des droits sociaux de sociétés de personnes dont l'actif est principalement constitué de biens immobiliers situés en France, et étendre le prélèvement applicable à ces revenus expressément aux sociétés de personnes dont le siège social est situé en France<sup>1131</sup>.

Une décision très récente<sup>1132</sup> de l'administration fiscale autorise le « couponnage » des revenus distribués par les SICAV à leurs actionnaires non-résidents. L'instruction admet que les SICAV puissent « couper » les revenus « *qu'elles distribuent à leurs actionnaires non résidents de France, c'est-à-dire ventiler ces revenus en tenant compte de l'État de leur source (France ou étranger) et de leur nature juridique (revenus d'obligations, dividendes, ...)* ». L'instruction institue donc la transparence des SICAV : les revenus redistribués par les SICAV conservent leur source française ou étrangère, leur qualification propre de produits de placement à revenu fixe ou variable, « *comme s'ils étaient directement versés par l'entreprise distributrice aux porteurs de parts non-résidents* ».

Il faut donc comprendre que l'évolution de la position de l'administration fiscale s'oriente vers la reconnaissance de la transparence fiscale des sociétés de personnes. C'est clairement l'objectif annoncé dans le projet de réforme de la transparence fiscale des sociétés de personnes, selon le document de réflexion mis en ligne par l'administration fiscale dès mai 2010, qui a inspiré le projet, rejeté, soumis au Parlement à l'automne 2010, et dont certains éléments ont malgré tout été repris dans le texte de la loi de finances rectificative pour 2010<sup>1133</sup>. Mais tous les problèmes sont loin d'être réglés.

*c) La situation des sociétés de personnes françaises avec des associés américains*

Lorsqu'une société de personnes française reçoit des produits mobiliers, elle est considérée comme établissement payeur, les revenus mobiliers sont considérés mis immédiatement à

---

1130-Loi de finances pour 2008 n°2007/1822 24 décembre 2007, article 27 III à V JO 27 décembre 2007 ; *DF* 1/2008 comm. 17.

1131-Article 244 bis A I 2 nouveau.

1132-Instruction du 28 mars 2011 BOI 4 K-1-11 du 7 avril 2011 *DF* 15/2011 instr. 14442.

1133-Loi 2010-1658 du 29 décembre 2010 article 13, *DF* 5/2011 comm. 150.

disposition des associés. C'est donc le principe de la transparence fiscale qui s'appliquerait. La solution prévue par les instructions de l'administration ne posent pas difficulté lorsque les associés sont résidents français. Mais comment régler la question lorsqu'ils ne sont pas résidents français, et plus particulièrement lorsqu'ils sont résidents des États-Unis, la convention fiscale signée avec ce grand pays prévoyant des dispositions spécifiques pour les sociétés de personnes, et notamment les partnerships.

Dans la logique de la position des tribunaux français, et notamment de la dernière décision *Quality invest*, les associés devraient supporter une imposition en France, sur la quote-part des revenus provenant de la société de personnes et constitués des revenus de valeurs mobilières. Il y aurait donc cumul d'impositions : impôt sur le revenu, catégorie des RCM en France sur la quote-part des revenus mobiliers provenant de la société de personnes, et comme tels, taxables en France au nom des associés, retenue à la source sur les revenus mobiliers pour la quote-part revenant aux associés non résidents (même si les revenus ne sont pas redistribués), imposition de ces mêmes revenus, s'ils sont distribués, dans le pays de résidence, la convention franco-américaine réservant l'imposition des revenus mobiliers à l'État de résidence.

En pratique, l'administration applique la solution prévues pour les SICAV<sup>1134</sup>, sans qu'aucun texte n'en dispose ainsi, et donc sans aucune sécurité juridique pour les intéressés<sup>1135</sup>. Or, cette

1134-Instruction du 28 mars 2011 BOI 4 K-1-11 du 7 avril 2011 *DF* 15/2011 instr. 14442.

1135-Les tenants de la thèse de la transparence des sociétés de personnes ne désarment pas, et considèrent que la décision *Quality invest* conforte la solution constatée en pratique. Philippe Derouin, (*DF* 36/2011 comm. 496 précitée), tenant de la thèse de la transparence des sociétés de personnes, considère que la décision met en place une « fiction de résidence », exprimée par la formule « être regardée comme ». Or, cette fiction contrevient aux clauses conventionnelles admises par la France aux termes desquelles un résident se définit comme une entité assujettie à l'impôt dans un État. Cette décision est limitée cependant, aux seules sociétés de personnes françaises, la transparence étant acquise pour les sociétés de personnes étrangères (arrêt *Diebold*). L'auteur extrapole les conséquences à tirer de cette décision. Il note que la fiction de résidence de la société de personnes serait liée à l'exercice d'une activité par cette société, en France, pour être qualifiée de résidente française. Ce qui laisse de côté les sociétés de personnes percevant des revenus passifs. Pour l'auteur, « *sur les revenus passifs transitant par une société de personnes, la solution paraît acquise dans la loi, la réglementation et la doctrine administrative : tant au regard du droit interne que de la directive européenne sur l'imposition des produits de l'épargne, les sociétés de personnes sont des établissements -ou agents - payeurs qui sont réputés payer à leurs associés les revenus de capitaux mobiliers qu'elles perçoivent au moment même où elles les perçoivent. Elles doivent en conséquence appliquer les retenues à la source en vigueur sur les revenus de source française à raison de la quote-part revenant à leurs associés non-résidents, le cas échéant au taux conventionnel applicable à chacun d'eux et remplir les obligations déclaratives correspondantes. De même pour l'imposition des plus-values immobilières réalisées par les sociétés de personnes dont les associés sont non-résidents (CGI art.244 bis A, I, 2) ».*

Cependant, l'auteur nous paraît singulièrement optimiste lorsqu'il énonce que « *d'une façon générale, il ne semble pas qu'il y ait actuellement de cas d'imposition de non-résidents à raison de revenus passifs de source étrangère perçus par des sociétés de personnes françaises. Le malencontreux arrêt rendu par la cour administrative d'appel de Paris il y a maintenant près de vingt ans n'a pas eu de suite et la motivation retenue par le Conseil d'État dans la décision *Quality invest* n'est pas de nature à faire revivre une solution isolée ».*



position contrevient clairement à la décision Quality invest, dans laquelle le Conseil d'État réitère bien sa position et considère que les sociétés de personnes ont une personnalité distincte de celle de leurs membres et exercent une activité qui leur est propre.

Or, à notre connaissance, l'administration fiscale n'a pas rapportée les termes de son instruction du 26 avril 1999 commentant l'application de la convention franco américaine du 31 août 1994<sup>1136</sup>. Cette instruction n'est en fait pas limitée à la convention franco américaine, et l'administration y développe son analyse au regard des modalités de prise en compte des partnerships dans le cadre de cette convention.

L'administration y rappelle sa position sur les sociétés de personnes. « (2) *Il est rappelé qu'en droit interne français, c'est la société de personnes qui est le sujet fiscal, même si l'imposition n'est pas établie au nom de la société mais au nom des associés. En effet, ce ne sont pas les associés qui réalisent les bénéfices, mais la société de personnes. Les sociétés de personnes ne sont donc pas « transparentes » sur le plan fiscal, et sont considérées comme des personnes morales aux fins d'imposition.*

*(3) Il s'ensuit, de manière générale et indépendamment de la convention franco-américaine, que les sociétés de personnes de droit français sont des résidents au sens conventionnel, dès lors que leurs résultats sont imposables en France en raison de leur siège, l'ensemble des impositions des associés relatives aux bénéfices sociaux étant assimilable à une imposition de ces sociétés. »*

L'instruction prend acte de ce que la convention prend en compte les partnerships et autres entités du même type. Elle procède donc par exception par rapport aux règles françaises lorsqu'elle accepte de passer au travers de la transparence du partnership pour appliquer les règles conventionnelles aux membres, à condition que ces derniers puissent justifier se trouver réellement imposés aux États-Unis. C'est un peu l'application de la jurisprudence Kingroup aux partnerships dans le cadre conventionnel. En tout état de cause, les solutions concernant les partnerships sont exclusivement réservées aux résidents américains, à l'exclusion donc des résidents d'États tiers.

Les règles de la transparence résultant ainsi de l'article 7 § 4 de la convention ne trouve pas à s'appliquer « *aux associés d'une société de personnes française non soumise à l'impôt sur les sociétés. Le régime fiscal applicable dans une telle situation aux revenus que la France a le*

---

Bruno Gouthière dans son ouvrage *Les impôts dans les affaires internationales* reste plus prudent, et considère qu'aucune solution juridiquement établie ne peut être avancée.

1136-Instruction du 26 avril 1999 BOI 14 B 3-99 DF 21-22/1999 instr . 12213.

droit d'imposer aux termes de la convention doit par conséquent s'analyser au seul regard de la législation française en la matière » (instruction n°60). L'instruction entre donc dans le détail de ce régime.

Elle rappelle les règles de détermination de l'imposition des membres des sociétés de personnes en droit interne français<sup>1137</sup>. Mais il convient ensuite, dit l'instruction, d'articuler ces règles avec la convention. Et dans ce cas, nous voyons apparaître clairement, une imposition des associés non-résidents en France, sur leurs revenus mobiliers<sup>1138</sup>, position parfaitement contradictoire avec tout ce que l'on vient de voir.

Certes, les dispositions de cette instruction ont vieilli, dès lors que l'avoir fiscal a disparu. D'autre part, des modifications sont intervenues, mais qui ne concernent pas directement ces dispositions (prise en compte de niveaux complémentaires d'interposition de partnership, notamment)

Il n'en reste pas moins vrai que ces dispositions sont conformes à la jurisprudence Rinsoz et

---

1137-Qui sont, selon l'administration l'application des articles 8, 238 bis K, 60. En ce qui concerne l'imposition des dividendes, l'instruction rappelle les disposition de l'article 75-4° de l'annexe II du CGI conférant aux sociétés de personnes le rôle d'établissement payeur, ainsi que l'article 79-4° de la même annexe précisant que la société est réputée reverser ces revenus aux associés à la date à laquelle elle les a encaissés, et qu'elle doit prélever la retenue à la source prévue à l'article 119 bis-2 du CGI lorsque les associés sont non-résidents. Il en va ainsi également pour les intérêts et produits assimilés (article 41 duodecimes G de l'annexe III au CGI).

On a vu précédemment que par tolérance de l'administration fiscale, lorsque les dividendes sont inclus dans des revenus professionnels BIC, ils sont extournés du résultat pour être traités spécifiquement. Pour les catégories BA et BNC, ces dividendes ne peuvent être compris la plupart du temps dans les résultats de l'entreprise et font donc l'objet d'un traitement spécifique.

1138-Ainsi, en ce qui concerne les dividendes de source française reçus par une société de personnes résidente de France, non soumise au régime des sociétés de capitaux et ayant pour associé un résident des États-Unis, la situation se règle ainsi qu'il suit : (81) « Lorsque des dividendes de source française, encaissés par une société de personnes résidente de France non soumise au régime des sociétés de capitaux sont compris dans la part des bénéfices sociaux d'un associé résident des États-Unis, l'impôt fiscal attaché à la fraction de ces dividendes est attribué à cet associé pour la liquidation de l'impôt sur le revenu perçu par voie de rôle, ou de l'impôt sur les sociétés, dont il est redevable en France à raison de sa part de bénéfice (CGI art. 8, 60 et 218 bis) ».

(...)

(82) Dans le cas où l'impôt fiscal est transférable ainsi qu'il est dit ci-dessus, la société de personnes résidente de France, agissant alors en qualité d'établissement payeur (Voir DB 4 J-1341 n°13 et 14) ne prélève pas la retenue à la source sur la part de dividendes revenant à l'associé résident des États-Unis bénéficiaire d'un transfert total ou partiel de l'impôt fiscal.

(83) Ces revenus constituent en effet un élément des résultats de la société de personnes résidente de France qui doivent être imposés dans cet État au nom des associés, à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés suivant leur qualité.

(...)

(85) Le crédit d'impôt ainsi attribué à l'associé résident des États-unis est imputable, au vu dudit certificat, sur l'impôt sur le revenu établi par voie de rôle ou sur l'impôt sur les sociétés dû par l'intéressé, selon que cet associé est une personne physique ou une société passible de l'impôt sur les sociétés, au titre de la fraction du bénéfice de la société de personnes lui revenant ainsi que, le cas échéant, des autres revenus de source française dont la convention attribue l'imposition à la France. L'excédent éventuel de crédit ne peut ni être restitué, ni reporté. ».

Ormond de 1992, qui n'a à ce jour pas été démentie<sup>1139</sup>. La motivation de cet arrêt, conforme à la position de la jurisprudence en matière d'absence de transparence des sociétés de personnes, est claire<sup>1140</sup> : l'imposition se réalise bien en France, même si les associés sont des non-résidents.

De l'ensemble de ces dispositions, il convient de constater que pour l'administration et la jurisprudence, les dividendes reçus par une société de personnes passive et reversés aux associés, perdent leur caractère de dividende pour l'associé, et constituent la quote-part du revenu de la société de personnes pour laquelle ils sont redevables de l'impôt. Dès lors que la société de personnes n'exerce pas d'autre activité, les revenus imposables sont, en application de l'article 8, imposés dans la catégorie des revenus distribués. Mais toute la difficulté de la situation se concentre à cet endroit : les associés reçoivent bien ce qui se présente comme des dividendes, avec les déclarations souscrites par l'établissement payeur confirmant cette qualification, avec le certificat d'avoir fiscal pour l'époque, ou la mention selon laquelle aujourd'hui le dividende serait ou non éligible à la réfaction fiscale, au taux actuel de 40%. Mais ce ne sont pas des dividendes propres aux associés, et en cela ces dividendes n'ouvrent pas droit aux dispositions conventionnelles spécifiques aux dividendes perçus directement par un non résident.

C'est bien la raison qui explique que l'administration fiscale, dans l'instruction précitée relative à la Convention fiscale franco-américaine, dispense la société de procéder à la retenue à la source. En effet, l'imposition est faite en France, puisque c'est la société de personne qui est sujet fiscal, et donc résidente de France. Par contre, l'associé est imposable en France sur ces dividendes, quand bien même la convention fiscale attribuerait à l'état de résidence l'imposition de ces dividendes. L'associé non résident est malgré tout soumis en France à l'impôt sur le revenu pour ces dividendes, établi par voie de rôle, impôt sur lequel il pouvait

---

1139-Caa Paris 3e ch.19 novembre 1992, n°89-2733, *Rinsoz et Ormond*, *DF* 1994 n°48 comm. 2017.

1140-Une société civile française encaisse des dividendes d'une société de Côte d'Ivoire. L'un de ses associés est la société Rinsoz et Ormond, société de droit suisse. Celle-ci conteste son assujettissement à l'impôt en France à raison de sa quote-part des dividendes reçus de la société de Côte d'Ivoire, en excipant des dispositions conventionnelles. La Cour déboute la société de sa demande. Elle juge que « *les revenus dont dispose la société civile, entité juridique distincte de ses membres, doivent être regardés comme des profits propres, réalisés en France et non, contrairement à ce que soutient la société requérante, comme des dividendes versés par la société ivoirienne* ». La Cour conclut que la société civile, soumise au régime des sociétés de personnes, ce qui a pour effet « *de rendre ses revenus imposables entre les mains de ses associés non pas en tant que revenus distribués, mais en tant que bénéfices imposables à l'impôt sur les sociétés lorsque lesdits associés sont passibles de cette imposition* ». Il en va ainsi même si la société civile présente le caractère d'un établissement payeur selon les dispositions de l'article 75-4° de l'annexe II au CGI, ces disposition ayant uniquement pour objet de régler les modalités de paiement de l'impôt dû à raison de la perception de revenus mobiliers et d'en permettre ainsi le contrôle chez les bénéficiaires, selon la Cour.

imputer son avoir fiscal, celui-ci n'étant pas remboursable pour le surplus selon la décision, parfaitement non fondée en droit, de l'administration fiscale<sup>1141</sup>.

En pratique, la situation est confuse, l'administration appliquant la transparence totale. Il est probable que l'évolution confirmera cette position. Les projets de loi en cours le confirment. Certes également, sont intervenus la suppression de l'avoir fiscal, la directive « épargne », et nous avons vu, des textes qui vont dans le sens d'une affirmation de la transparence fiscale des sociétés de personnes comme la modification de l'article 244 bis A vue précédemment. Mais nous devons considérer par ailleurs que les dernières décisions jurisprudentielles ont fait litière de la translucidité des sociétés de personnes françaises. La situation juridique reste donc totalement imprécise, dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer clairement dans quelle

---

1141-Cette situation extraordinaire a été mise en lumière à de nombreuses reprises par des commentateurs. Ainsi Bruno Gouthière soulignait-il dans sa chronique de 1997 (*L'imposition des associés non-résidents des sociétés de personnes*, BF 8-9/97 p. 565 n°22), publiée avant l'instruction fiscale relative à la convention franco-américaine, que « l'interprétation de ces principes au cas d'un associé résident des États-Unis et membre d'une société de personnes française est controversée ». Il semblerait donc, après analyse, ce qui sera confirmée par l'instruction, que les textes conventionnels n'affectent pas la situation en France des associés américains de sociétés de personnes françaises. « Par exemple, un associé américain d'une société civile française qui réaliserait des plus-values au titre de la gestion d'un portefeuille mobilier serait, nous semble-t-il imposable en France du seul fait de sa participation à la société, même s'il était exonéré en cas de réalisation des mêmes activités sans le truchement de la société ».

Ces interrogations sont reprises dans une étude publiée en juillet 1999 (Édouard Milhac et Pierre Sébastien Thill, *Les sociétés de personnes dans le cadre franco-américain, l'exception française*, BF 7/99 p.415), après la publication de l'instruction relative à l'application de la convention franco-américaine (Instruction BOI 14 B-3-99 du 6 mai 1999 DF 21-22/1999 instr. 12213). Les auteurs rappellent les règles de détermination des revenus au niveau des sociétés de personnes françaises, qui ont été exposées dans l'instruction. Puis ils articulent ces règles avec les règles conventionnelles. Ils constatent que « selon l'administration, l'associé résident des États-Unis est imposable à l'impôt sur le revenu s'il s'agit d'une personne physique ou à l'impôt sur les sociétés s'il s'agit d'une personne morale, l'avoir fiscal formant crédit d'impôt. L'administration s'empresse de préciser que l'avoir fiscal attaché à ces dividendes est limité à 45% du montant des dividendes. Cependant, pour les associés résidents américains d'un partnership, selon le principe de transparence organisé par la Convention, les associés personnes physiques résidentes au sens de la Convention et qui remplissent les conditions prévues par l'article 10 de la Convention devraient pouvoir bénéficier du transfert de l'avoir fiscal.

Il résulte de cette analyse que les associés américains d'une société de personnes française qui, à titre d'exemple, détiendrait de manière totalement passive un portefeuille de valeurs mobilières seront imposables en France à raison des produits de ce portefeuille. Cette position est difficilement justifiable car on ne voit pas pourquoi à l'égard des associés résidents de France la société de personnes a le rôle de simple établissement payeur et aurait un rôle différent à l'égard de ceux qui sont non-résidents. De plus, il est évident que, du point de vue américain, la société est transparente et que donc les revenus du portefeuille seront intégralement imposés aux États-Unis. Le fisc américain n'acceptera pas l'interprétation française et pourrait même refuser l'octroi d'un crédit d'impôt pour l'impôt injustement acquitté en France ».

Pourtant Philippe Derouin dans son commentaire sur l'arrêt Quality invest (DF 36/2011 comm. 496) n'hésite pas à annoncer que « nul ne s'avise plus de prétendre que lorsqu'ils sont perçus par des sociétés de personnes françaises les produits d'actions de sociétés françaises échapperaient à la retenue à la source sur les dividendes pour être imposables au taux plein de l'impôt sur le revenu ou sur les sociétés à hauteur des droits détenus par des non-résidents. L'ancienne doctrine sur ce sujet est morte avec l'avoir fiscal, à supposer qu'elle ait jamais vraiment été appliquée auparavant ; elle ne s'était jamais appliquée aux autres revenus de capitaux mobiliers et notamment pas aux intérêts. ».

cédule, au sens où nous définissons ce concept, se trouvent imposés ces revenus mobiliers<sup>1142</sup>.

Ainsi, nous avons pu constater l'intérêt de systématiser la prise en compte de la notion d'ensembles fiscaux, ou cédules-ensembles, pour améliorer la clarté et l'efficacité des règles fiscales. Cette notion de cédule permet d'avancer vers l'imposition d'une base nette, gage d'un ajustement du prélèvement fiscal aux facultés contributives du contribuable. L'établissement d'une symétrie dans le traitement de la matière imposable contribue également à cet objectif, limitant ainsi les doubles impositions. La systématisation de la notion de cédule-ensemble devient véritablement indispensable, pour démêler le « sac d'embrouilles » des sociétés de personnes.

Or, cette systématisation se profile déjà, en droit positif. La notion de cédule-ensemble devient un concept influent du droit positif.

## SECTION 2 - Un concept influent en droit positif

La notion de cédule-ensemble peut donc constituer un concept méthodologique pour rendre compte du droit positif. Elle demande à être systématisée. Ce n'est pas une vue de l'esprit. En effet, si l'on veut bien observer l'évolution récente du droit positif, nous constatons que la notion d'ensemble fiscal se manifeste souvent. La notion de cédule-ensemble influence donc l'évolution du droit fiscal, tant elle apparaît finalement fructueuse. Nous la verrons se manifester dans les évolutions de la fiscalité des entreprises, incluant ainsi la TVA. Mais ces ensembles prendront toute leur dimension, lorsqu'ils rencontreront l'acteur essentiel de l'imposition, qui n'est autre que le contribuable, celui qui supporte l'imposition, et en dernier lieu, la paie.

---

1142-Du reste, l'auteur dans l'étude qu'il consacre à la transparence fiscale des sociétés de personnes dans laquelle il propose des voies pour une réforme, rappelle la situation actuelle. Il constate donc que l'effet souhaité d'une réforme consacrant la transparence des sociétés de personnes au niveau international serait de « ne plus imposer systématiquement en France l'ensemble des revenus d'une société de personnes française », ce qui aboutit à contredire ce qu'il vient d'affirmer sous l'arrêt Quality invest : Philippe Derouin *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles*, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, LITEC 2009.

### **§ 1 - Une influence sur les évolutions récentes du droit positif**

La fiscalité est vaste. Mais c'est principalement dans la fiscalité de l'entreprise que la notion de cédule-ensemble prend une influence plus nette. La cause est difficile à préciser. On peut entrevoir le fait que la fiscalité des entreprises est source des plus grandes recettes fiscales, et qu'à cet endroit, la nécessité du rendement de l'impôt se manifeste avec plus d'intensité. Or, nous l'avons vu, la cédule-ensemble est un excellent moyen d'améliorer ce rendement, par la précision dans la détermination de la matière imposable qu'elle permet. Cependant, ce n'est pas le seul motif de cet intérêt. Nous pensons que les relations internationales, plus présentes dans la fiscalité des entreprises, conduit à la prise en compte de ces ensembles fiscaux. La TVA en est un exemple frappant.

#### **A - En matière de fiscalité des entreprises**

De nombreuses décisions et interprétations récentes, prennent en compte la réalité d'un ensemble fiscal affecté, pour déterminer la matière imposable.

##### ***1 - La correction par le législateur de la différence de traitement des résultats de la liquidation d'une société de capitaux***

Le rachat par une société de capitaux soumise à l'impôt sur les sociétés de ses titres emportait des conséquences fiscales différentes selon la qualité de l'associé, selon qu'il s'agisse d'une personne physique gérant un portefeuille (donc, hors activité professionnelle), ou d'une société commerciale ou personne physique exploitant une entreprise professionnelle ayant les titres concernés inscrits à l'actif. Ces solutions sont étendues par l'administration aux cas de liquidations des mêmes sociétés. Nous avons soulevé cette difficulté en commençant notre travail de recherche. L'évolution récente du droit positif montre que l'anomalie a été rectifiée, dans le sens de notre proposition relative aux cédules<sup>1143</sup>. La situation est particulièrement complexe. Nous avons déjà évoqué cette situation en découvrant le régime des revenus distribués et notamment les arrêts Gardet<sup>1144</sup> et Roesch<sup>1145</sup>.

La question concerne plus spécifiquement le traitement fiscal des produits résultant du rachat

---

1143-Mais pas forcément dans le sens souhaité par les contribuables !

1144-CE 7e et 9e ss-s., 8 juillet 1992 n°88734, *Gardet*, *RJF* 8-9/92 n°1172 et chronique Jérôme Turot déjà citée.

1145-CE 9e et 10e ss-s., 29 décembre 2000, n°179647, *Roesch*, *RJF* 3/01 n°311, concl. Jean Courtial déjà citées.

de titres par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Ces rachats peuvent intervenir dans deux types de situations. Le premier cas concerne les opérations de nature patrimoniale, dans lesquelles il s'agit pour des raisons diverses, de tirer les conséquences d'une restructuration de la composition des associés, notamment lors du retrait de l'un ou plusieurs d'entre eux. L'opération est visée par le code de commerce dans son article L 225-207 et concerne le rachat de titres réalisé en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes. Le second cas concerne des techniques de gestion financière avec l'achat de titre en vue d'une attribution aux salariés<sup>1146</sup> ou rachat dans le cadre d'un plan de rachat d'actions<sup>1147</sup>. Le second type d'opérations s'analyse fiscalement en plus-values de cession, et n'appelle pas notre attention présente.

Nous considérons ici les conséquences fiscales du premier type d'opérations, le rachat de titres en vue d'une réduction de capital non motivée par des pertes. Cette catégorie d'opérations entraîne fiscalement l'apparition d'un revenu distribué.

Selon l'administration fiscale, le rachat de titres en vue de leur annulation par réduction de capital s'analysait en un revenu distribué, sur le fondement des articles 112 et 109 du CGI, à concurrence de l'excédent du prix d'achat sur la valeur des apports, le calcul étant opéré globalement au niveau de la société et non par part sociale, afin d'appliquer l'article 112 qui établissait une présomption irréfutable d'imputation prioritaire de la valeur ainsi remboursée sur les réserves de la société<sup>1148</sup>.

L'arrêt Gardet de 1992 avait créé un séisme fiscal. En effet, le Conseil d'État avait jugé que le produit des cessions d'actions à la société pour les annuler ne constituaient pas un dividende, mais avait le caractère de plus-value. Plusieurs décisions avaient suivi, de Cours administratives d'appel, créant une grande confusion. Un large débat doctrinal avait suivi<sup>1149</sup>. Le Conseil d'État avait cependant modifié considérablement sa position dans l'arrêt Roesch,

---

1146-L 225-208 code de commerce.

1147-L 225-209 code de commerce.

1148-Ainsi, pour une société ayant un capital de 100.000 € et des réserves pour 50.000 €, un rachat de 20% des parts au prix de 40.000 € (soit donc une société valorisée 200.000 €) était présumé s'imputer en totalité sur le montant des réserves de 50.000 € avant de s'imputer sur le montant des apports d'origine de 100.000 €. Ce boni taxable dans la catégorie des revenus mobiliers était cependant limité par le jeu de l'article 161 du CGI à la différence entre le prix de rachat, soit ici 40.000 €, et la valeur d'acquisition par l'associé. Si l'associé avait acquis ses titres lors de la souscription, l'article 161 ne trouvait pas à s'appliquer. Si par contre, il les avait acquis en cours de la vie de la société, soit par exemple ici au prix de 35.000 €, le boni taxable était donc limité à  $40.000 - 35.000 = 5.000$  €. Le précompte fiscal pour l'application de l'avoir fiscal, à l'époque où celui-ci existait, était quant à lui calculé sur la somme de 40.000 €.

1149-Voir à ce titre l'intéressante étude de la question, aujourd'hui obsolète, mais dont l'intérêt méthodologique reste entier : *La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions* par Jean-Claude Parot, *DF* 21 et 22-23 de 2001.

mais sans se rallier à l'analyse de l'administration, le Conseil d'État se fondant sur les dispositions de l'article 161 pour justifier le régime fiscal applicable à l'opération de réduction de capital non motivée par des pertes, l'administration s'appuyant sur les articles 109 et 112. A l'occasion de la publication de la loi du 2 juillet 1998<sup>1150</sup> portant diverses dispositions d'ordre économique et financier<sup>1151</sup>, l'administration publie une instruction dans le but de confirmer sa doctrine, le 12 juillet 2000<sup>1152</sup>.

Si l'administration et la jurisprudence s'accordent à limiter le montant de l'assiette imposable à l'excédent du prix de rachat sur le montant des apports compris dans les titres rachetés lorsque ceux-ci ont été souscrits à l'émission, ou sur la valeur d'acquisition des titres si ces derniers ont été acquis au cours de la vie sociale, les deux divergent sur le mode de calcul du revenu imposable.

Pour le Conseil d'État (jurisprudence Roesch), le boni de rachat est constitué par l'excédent éventuel du remboursement des droits sociaux annulés sur le prix d'acquisition de ces droits. L'administration quant à elle procède en deux temps<sup>1153</sup> : détermination du produit du rachat au niveau de la société, puis limitation du boni taxable au niveau de l'associé<sup>1154</sup>. Cette dualité de régime recelait de grandes différences de situations qui ne se justifiaient pas.

Tout d'abord, nous pouvons noter immédiatement que pour les parts inscrites à l'actif d'une entreprise BIC, l'administration ne s'intéresse plus à l'article 112-1° puisqu'elle limite le boni à

---

1150-Loi n°98-546 du 2 juillet 1998.

1151-Connue sous l'acronyme « loi DDOEF ».

1152-BOI 12 juillet 2000 4 J-1-00.

1153-Instruction 4 J-1-00 n°7 et suivants.

1154-1) détermination du produit de rachat au niveau de la société : ce produit est calculé conformément aux dispositions de l'article 112 1° du CGI. Il est constitué de l'excédent du prix de rachat sur le montant des apports réels ou assimilés compris dans la valeur nominale des titres annulées, mais encore, le cas échéant, du montant même de ces apports dans la mesure où, à la date du rachat, le bilan de la société révèle l'existence de bénéfices non encore distribués ou de réserves autres que la réserve légale. Ce calcul permettait de déterminer l'assiette du précompte, en cas de rachats « égalitaires », c'est-à-dire ouverts à tous les associés et non limités à certains. Ce précompte se calculait sur la base élargie de l'article 112 1° sans limitation à la « plus-value » de rachat.

2) au niveau de l'associé personne physique, le boni taxable est limité à la « plus-value » de rachat déterminée selon l'article 161 entre la valeur de rachat et le prix d'acquisition. Lorsque l'associé retrayant est une société soumise à l'impôt sur les sociétés, ou que les titres sont inscrits à l'actif d'une entreprise soumises à l'impôt dans la catégorie des BIC, les règles prévues par l'instruction sont différentes. Dans ce cas en effet, l'opération de rachat entraîne chez l'actionnaire en cause la constatation d'une part, d'un revenu distribué et d'autre part, d'un profit ou d'une perte relevant, le cas échéant, du régime des plus ou moins-values à long terme. Le revenu distribué est égal à la différence entre le prix de rachat et le montant des apports réels ou assimilés compris dans la valeur nominale des titres rachetés ou, si elle est supérieure, leur valeur d'inscription à l'actif. L'opération de rachat entraîne également selon que le prix de revient fiscal des titres rachetés excède ou non le second terme de la différence, la constatation d'une perte ou d'un profit égale à la différence entre les eux termes de cette comparaison. (instruction n°11).



la différence entre le prix de rachat et le montant des apports compris dans le nominal des parts : cette expression signifie que l'on ne considère que les parts individuellement et non pas un calcul effectué au niveau de la société, comme pour le particulier, pour déterminer la présomption d'imputation de la réduction de capital sur les réserves. Cette position en elle-même était choquante.

Mais les écarts ne s'arrêtaient pas là. En effet, pour l'associé personne physique, une partie du prix pouvait se trouver non imposée<sup>1155</sup>. Une explication intéressante du problème a été proposée<sup>1156</sup>. L'auteur parvient à justifier indirectement l'incohérence relevée, en analysant les causes de la divergence d'analyse entre la jurisprudence et l'administration fiscale sur le sujet. Il observe en effet que le Conseil d'État commettrait une confusion, aboutissant à la qualification de plus-value des profits constatés à l'occasion des opérations de réduction de capital, en qualifiant les opérations de rachat d'actions, de vente au sens civil du terme. Or, observe-t-il, la vente au sens civil du terme est un transfert d'un droit patrimonial dont la contrepartie est un prix. Céder un bien, c'est juridiquement transférer un droit sur ce bien, le droit de propriété en l'occurrence. Comme conséquence de ce transfert, l'acheteur peut disposer de la chose vendue. Ce droit de disposition caractérise la propriété acquise sur ce bien. Or, le rachat des titres comporte bien, comme la vente, le paiement d'un prix. Mais cette opération n'est pas translatrice de droits patrimoniaux : la société qui rachète ses titres ne peut disposer de la chose vendue, puisque l'achat par une société de ses propres titres, lorsque celui-ci intervient dans le cadre des dispositions de l'article L 225-207 du code de commerce,

---

1155- Des exemples chiffrés permettent de rendre compte de la situation plus clairement qu'un exposé.

Soit une société au capital formé d'apports pour 100.000 € divisé en 1000 parts de 100 € de nominal et disposant de réserves pour 50.000 €. Le rachat de 20% des parts pour annulation, soit 200 parts, au prix individuel de 200 €, soit 40.000 €, est présumé s'imputer par priorité sur les réserves de 50.000 €. Il constitue donc en totalité un revenu distribué au sens de l'article 109 du CGI par le jeu de l'article 112-1°. Si notre associé a acquis les parts au cours de la vie sociale au prix de 60 € la part, soit 12.000 € pour sa participation, le boni taxable sera donc limité à  $40.000 - 12.000 = 28.000$  €. Mais paradoxalement, si la société n'a pas de réserves à son bilan, ou que celles-ci aient été réputées distribuées lors d'une opération précédente, le boni taxable sera de  $40.000 - 20.000$  € (le nominal) = 20.000 €. La plus-value supplémentaire, soit 8.000 €, égale à la différence entre le prix d'acquisition de 12.000 € et le prix de rachat de 40.000 € déduction faite du revenu distribué de 20.000 € n'est pas taxable.

Si l'associé est une entreprise soumise aux BIC (ou une société) ayant inscrit à son actif les titres de notre société, il va être taxé sur un revenu mobilier égal à la différence entre le prix de cession, soit 40.000 €, et le nominal des titres, soit ici 100 € le titre ou 20.000 € pour les 200 parts cédées. L'administration, on l'a vu, n'applique pas l'article 112-1° du CGI et ne prend pas en considération les réserves. Mais l'entreprise va constater une plus-value dans ses écritures, égale à la différence entre le prix de cession, soit 40.000 € et la valeur d'inscription à l'actif, soit 12.000 € dans notre hypothèse, soit ici 28.000 € de laquelle il convient de déduire les 20.000 € imposés dans la catégorie des revenus mobiliers, ce qui laisse 8.000 € soumis au régime des plus-values BIC. Ces 8.000 € n'étaient pas imposables pour la personne physique.

1156-Jean-Claude Parot, *La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions*, id.

n'est autorisé que dans le seul cas où les titres sont achetés pour être annulés. L'auteur conclut donc que « *ne constituant pas une cession, au sens juridique du terme, le rachat de titres ne peut donc, normalement, dans le cadre des textes actuellement en vigueur, être justiciable de l'imposition au taux réduit en tant que plus-value* ». Il ne peut donc exister de plus-value, au sens des dispositions des articles 150-A et suivants du CGI. L'auteur est clair : « *autrement dit, pour que le gain de rachat relève du régime d'imposition des plus-values de cession, il faut que le législateur l'ait expressément prévu* », ce qui n'était pas le cas.

Or, les différences de régime doivent être vues dans le contexte plus complexe du régime d'imposition BIC. En effet, les revenus mobiliers peuvent bénéficier du régime des sociétés mères et filiales, tandis que les plus-values relèvent du régime du court ou long terme, ou des titres de participation éventuellement.

La société Péchiney avait tenté habilement de jouer sur ces nuances. L'affaire a donné lieu à un arrêt du Conseil d'État en date du 18 mars 1992<sup>1157</sup>. Une société du groupe Péchiney détenait à son actif des titres pour un prix de 10.000<sup>1158</sup>, prix d'acquisition, supérieur à la valeur nominale de 7.000. Ces titres font l'objet d'un rachat pour annulation au prix de 14.000. La société en question analyse fort habilement le résultat de l'opération en un revenu distribué de 7.000 soit 14.000 - 7.000, différence entre le prix de rachat et la valeur nominale, et une moins-value de 3.000, différence entre le prix d'acquisition de 10.000 et le nominal de 7.000. L'astuce reposait sur le fait que l'application du régime des sociétés mères au boni de 7.000, ce qui le rendait non imposable, et à la possibilité d'imputer la moins-value sur les bénéfices de la société ce qui dégageait immédiatement un avantage fiscal. Le Conseil d'État avait jugé que le boni devait être calculé par différence entre le prix de rachat de 14.000 et le prix d'acquisition de 10.000 et constituait un revenu mobilier pour la totalité.

Cependant, rien à notre avis, ne permettait de justifier au sens de l'équité et de l'égalité des contribuables devant les charges publiques, ces différences de traitement, avec des effets imprévisibles. Avant même de pouvoir développer ces contradictions dans notre travail, le législateur y a mis fin, confirmant ainsi indirectement nos observations.

Dans un premier temps, l'article 112-1° du CGI a fait l'objet d'une modification par l'article 85-I-C de la loi de finances pour 2002<sup>1159</sup>. La présomption irréfragable d'imputation du prix du

---

1157-CA 18 mars 1992 n°94061 et 95794, *DF* 1993 n°12 comm. 599 concl. Olivier Fouquet ; *RJF* 5/92 n°636.

1158-Peu importe les valeurs et l'unité monétaire.

1159-Loi n°2001-1275 du 28 décembre 2001 *DF* 2002 n°1-2 comm. 1.

rachat de titres à l'occasion d'une réduction de capital par priorité sur les réserves disparaît (article 112-1° modifié). Le législateur s'était aperçu qu'une application habile de l'article 161 permettait d'effacer complètement la distribution des réserves : il suffisait de procéder dans un premier temps au rachat d'une quantité suffisantes de titres pouvant bénéficier de l'article 161 pour faire disparaître la taxation des réserves<sup>1160</sup>.

Le texte permet de fixer le montant du boni distribué à la différence entre le prix de rachat et la valeur nominale du titre<sup>1161</sup>. Puis, l'article 29 de la loi de finances rectificatives pour 2005 qui corrige l'anomalie de traitement entre associés personnes physiques et entreprises<sup>1162</sup>. Ce texte est commenté par l'instruction fiscale du 13 octobre 2006<sup>1163</sup>. L'article 29 précité étend, pour les personnes physiques, le régime des plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux, prévu aux articles 150-0 A à 150-0 E aux opérations de rachat par une société de ses propres titres<sup>1164</sup>.

Voici donc un exemple intéressant d'harmonisation de règles d'imposition entre cédules. Nous avons relevé à l'époque cette incohérence de régime. Il faut reconnaître qu'elle n'était pas forcément défavorable au contribuable non professionnel. La nécessité du rendement de l'impôt conduit à descendre ainsi dans le détail des régimes d'imposition, pour combler les « trous » qui se forment inévitablement dès lors que le législateur travaille par « à coups », selon les nécessités du moment, dans la hâte, et sans véritablement de vision d'ensemble claire.

---

1160-Ainsi en reprenant notre exemple, si l'on cédait 50% des titres de notre société, au même prix de 200, soit 50.000 €, la totalité du prix de rachat s'imputait sur la totalité des réserves de 50.000 €. Si l'associé concernait avait acquis ses titres pour le prix de rachat, les réserves se trouvaient donc entièrement dégagées de l'impôt de distribution, et l'associé restant pouvait renouveler l'opération sans être taxé sur ces réserves.

1161-Corrigée éventuellement des réserves incorporées au capital, article 112 1° a et b. Ainsi, dans notre exemple, l'associé particulier est toujours imposé sur un boni de 20.000 €, qu'il existe des réserves ou non. Mais la plus-value de 8.000 € n'est toujours pas imposée, alors qu'elle l'est lorsque l'associé est imposé dans une catégorie professionnelle.

1162-Loi finances rectificative pour 2005 n°2005-1720 30 décembre 2005 article 29, VII à XIV et XVIII,B ; DF 5/2006 comm. 99.

1163-BOI 4 J-1-06 13 octobre 2006 et BOI 5 C-3-06 du 16 octobre 2006 DF 43/2006 instr. 13607.

1164-Le texte est clair. Il rajoute un 6 au II de l'article 150-0 A ainsi rédigé : Les gains nets retirés des cessions à titre onéreux de valeurs mobilières sont soumis à l'impôt sur le revenu. Ces dispositions s'appliquent, « indépendamment de l'application des dispositions des articles 109, 112, 120 et 161, au gain retiré par le bénéficiaire lors d'un rachat par une société émettrice de ses propres titres et défini au 8 ter de l'article 150-0 D ».

L'article 150-0 D 8 ter vient préciser le mode de calcul : « le gain net mentionné au 6 du II de l'article 150-0 A est égal à la différence entre le montant du remboursement et le prix ou la valeur d'acquisition ou de souscription des titres rachetés, diminuée du montant du revenu distribué imposable à l'impôt sur le revenu au titre du rachat dans les conditions prévues aux articles 109, 112, 120 et 161 ».

La plus-value de 8.000 € que nous constatons dans notre exemple, pour le contribuable non professionnel, devient maintenant taxable comme pour le contribuable professionnel. La moins-value pourra s'imputer sur des plus-values. La plus-value pourra éventuellement bénéficier de l'abattement par année de possession.

La notion de cédule pourrait, nous le souhaitons, permettre d'apporter un élément de clarté, en rééquilibrant les nécessités du rendement de l'impôt avec la protection du citoyen contribuable. L'exemple de la taxation du rachat de titres et de l'évolution du régime montre ce que pourrait présenter comme intérêt cette notion. Car si l'harmonisation des régimes s'effectue, il convient d'intégrer les principes généraux qui pourraient être revendiqués dans la cédule. Nous parlions de la déduction des charges engagées pour la conservation et l'acquisition du revenu. Nous parlions de l'imputation des pertes parallèlement à l'apparition de revenus taxables. Dans le régime du rachat des parts pour annulation, qu'en est-il des frais éventuels engagés au niveau de la société pour procéder au rachat ? On peut penser aux éventuels frais financiers dégagés pour payer le rachat, à la TVA grevant les frais de conseil intervenus pour réaliser l'opération, etc. La résolution d'un problème fiscal entraîne l'apparition corrélative de multiples autres questions.

Un fil conducteur dans une matière mouvante, et le cas du régime du rachat des titres par une société montre combien le droit positif évolue, et avec quelle rapidité, devient indispensable.

## ***2 - Les « biens migrants »***

Depuis la réforme des plus-values immobilières réalisées par l'article 10 de la loi de finances pour 2004<sup>1165</sup> a été systématisée la notion de « biens migrants ». Cette systématisation démontre la prise en compte d'ensembles fiscaux, ou cédules-ensembles.

La question se posait pour déterminer la plus-value taxable lors de la cession de biens immobiliers ayant « figuré successivement dans les patrimoines privé et professionnel du cédant »<sup>1166</sup>. L'article 151 sexies<sup>1167</sup> prévoit que la plus-value réalisée dans le cadre d'une activité professionnelle est calculée pour le temps où le bien a figuré dans le patrimoine privé du contribuable, selon les règles des plus-values privées des articles 150 U à VH<sup>1168</sup>. L'article 74 SG de l'annexe II du code général des impôts précise les modalités d'application de cette disposition, notamment dans le cas où le bien a fait successivement partie du patrimoine privé de l'exploitant, a été inscrit à l'actif d'une entreprise, puis repris dans le patrimoine privé.

---

1165-La réforme des plus-values des particuliers *DF* 1-2 2004 pages 5 et s ; loi 2003-1311 du 30 décembre 2003.

1166-Selon les termes de l'instruction de l'administration fiscale BOI 29 juin 2006 5 C-2-06.

1167-Selon la numérotation actuelle.

1168-Prévoyant notamment un abattement de 10% au-delà d'une durée de possession de 5 ans permettant en fait l'exonération au-delà d'une possession de 15 ans.

## *SECTION 2 - Un concept influent en droit positif*

---

A l'occasion de la réforme des plus-values immobilières par la loi de finances pour 2004, l'administration a publié une instruction le 14 janvier 2004<sup>1169</sup> dans laquelle une fiche numéro 13 explicitait les dispositions relatives aux biens figurant ou ayant figuré à l'actif d'une entreprise et contenait un paragraphe sur le cas particulier des « biens migrants ». Ce mécanisme a eu l'heur d'être satisfaisant, car il a fait l'objet de plusieurs extensions. Il était en effet limité à l'origine aux biens immeubles, bien que les dispositions fassent référence à l'ensemble du régime des plus-values. La loi en faveur des petites et moyennes entreprises<sup>1170</sup>

---

1169-BOI 8 M-1-04 du 14 janvier 2004.

1170-Loi n°2005-882 du 2 août 2005.

dans un article 26 a étendu le régime particulier d'imposition des « biens migrants » prévu en matière de plus-values immobilières, à la plus-value réalisée lors de la cession d'actions ou de parts sociales faisant l'objet d'une location dans les conditions prévues aux articles L 239-1 à 5 du code de commerce.

Très rapidement, la loi de finances rectificative pour 2005<sup>1171</sup> a généralisé le régime fiscal des « biens migrants » à toutes les situations dans lesquelles les titres ou droits cédés ont été détenus successivement dans le patrimoine privé des actionnaires ou associés et dans leur patrimoine professionnel. Ces dispositions ont été commentées dans une instruction du 29 juin 2006<sup>1172</sup>. Elles ne concernent pour l'instant que les titres ou droits affectés à l'exercice d'une profession.

Le passage d'un patrimoine privé à professionnel peut notamment survenir en ce qui concerne ces titres, évidemment en cas d'inscription des titres ou droits à l'actif d'une entreprise individuelle, mais également lorsque l'associé d'une société de personnes, initialement apporteur de capitaux, vient à exercer son activité professionnelle dans la société, ou encore en cas de modification de la situation fiscale d'une société de personnes entraînant le passage d'une imposition à l'impôt sur le revenu au nom des associés à une imposition à l'impôt sur les sociétés, et lorsque les associés exercent leur activité professionnelle au sein de la société.

Jusqu'à la réforme commentée par l'instruction précitée, le transfert du patrimoine privé au professionnel, lequel ne constitue pas au plan civil un transfert de propriété, n'entraînait aucune conséquence fiscale au niveau des plus-values.

A partir de cette réforme, la variation de valeur des titres ou droits pendant leur séjour soit dans le patrimoine privé, soit dans le patrimoine professionnel, sera taxé dans le cadre du régime des plus-values, privé et professionnel selon la période considérée. Il sera ainsi déterminé deux plus-values distinctes soumises à des régimes fiscaux différents correspondant à chaque période. Ces périodes peuvent en outre se trouver encore plus fractionnées dans le cas de plusieurs allers-retours entre les patrimoines.

Ce qui est étonnant dans cette situation n'est pas la superposition de plusieurs régimes d'imposition. C'est plutôt la façon dont l'administration jongle avec les « patrimoines » du contribuable, laissant considérer comme une évidence - on est surpris de cela en lisant l'instruction - qu'il existe plusieurs patrimoines au sein du patrimoine de la personne, pour

---

1171-Loi n°1720-2005 du 30 décembre 2005.

1172-BOI 5 C-2-06 du 29 juin 2006.

l'instant limité à la personne physique, et que les biens y sont affectés en fonction de leur utilisation, chaque entrée ou sortie entraînant une incidence fiscale.

La théorie des biens migrants illustre d'une façon étonnante la pertinence des notions « d'ensemble fiscal » que nous appelons « la cédule ».

### **3 - La location gérance du fonds de commerce**

Le régime de la location gérance d'un fonds de commerce nous permet d'illustrer les difficultés qui pourraient être atténuées avec le concept de « cédule » tel que nous venons de l'évoquer.

La location gérance d'un fonds de commerce ou fonds artisanal est définie par les articles L 144-1 et suivants du code de commerce. Elle concerne la concession de l'exploitation d'un fonds à un gérant qui l'exploite à ses risques et périls. Mais le bailleur doit avoir été lui-même exploitant, puisqu'une condition d'antériorité d'exploitation de 2 ans est imposée par la loi<sup>1173</sup>.

Depuis longtemps, le droit fiscal admet que la mise en location-gérance d'un fonds doit être considérée comme la poursuite de l'exploitation sous une autre forme<sup>1174</sup>. Dans ces conditions, le bailleur continue d'être imposable sur les résultats de son exploitation, fut-elle concédée à un tiers qui en assume la responsabilité. Il n'existerait donc pas de rupture dans la cédule.

La mise en location gérance ne provoquant aucune interruption dans la vie fiscale de l'entreprise, aucune plus-value ne devient taxable. Les déficits antérieurs ne sont pas frappés par la caducité prévue par l'article 201 du CGI.

Cependant, cette solution a permis de nombreux montages d'optimisation fiscale. Il peut être cité l'utilisation de la location gérance par une société déficitaire, lui permettant d'éponger ses

---

1173-Article L 144-3, condition assouplie puisqu'il fallait auparavant avoir été soi-même commerçant pendant 7 ans. Le législateur avait voulu contrer la spéculation sur les fonds en interdisant l'achat de fonds par des investisseurs pour les donner à exploiter à des gérants.

1174-*Le loueur de fonds : encore un mal-aimé du droit fiscal*, étude Serge Nonorgue, *BF* 6/06. L'auteur cite notamment une réponse ministérielle JO AN 21 mars 1953 p.2140, un arrêt CE 8 novembre 1954 n°14946 Rec. p. 144, une instruction administrative BODGI 10 mars 1986 4 A-5-86 et la chronique Turot Jérôme, *La location-gérance, cette mal-aimée du droit fiscal*, *RJF* 06/91 p.419 avec de nombreuses références de jurisprudence et doctrine administrative. Cette position vise à éviter une incohérence selon l'auteur : « *s'il en allait autrement et qu'il fallait reconnaître à la mise en gérance du fonds le caractère d'une cessation d'activité et, en conséquence, d'un retrait d'actif, on se heurterait à un problème insurmontable : comment pourrait-on admettre qu'un élément d'actif affecté par nature à l'exploitation (le fonds et ses composantes), puisse faire partie du patrimoine privé du loueur ? Ce n'est donc pas tant l'absence de transfert de propriété des éléments du fonds caractérisant la mise en gérance qui justifie celle de cessation d'activité et de ses conséquences (pas de taxation des plus-values latentes ni d'imposition immédiate des bénéfices déjà réalisés, CGI art.201) que l'impossibilité de conférer aux éléments loués une autre finalité que celle à laquelle ils sont par nature, assujettis, conclusions Olivier Fouquet sous CE 11 mai 1984 n°038025 et n°37522 RJF 07/84 p.406 et s* ».

déficits reportables par les redevances reçues, lesquelles deviennent ainsi non imposables, la redevance étant quant à elle déduite d'une activité profitable hébergeant le fonds. La validité de ce type d'opération a même été reconnue par l'administration fiscale, qui indique dans sa documentation ne pas rejeter systématiquement le déficit reportable dans cette hypothèse<sup>1175</sup>.

Mais surtout, la technique de la location gérance a été utilisée de façon quasi systématique dans les petites entreprises en parallèle avec l'ancien article 151 septies du CGI pour purger les plus-values lors de la cession de l'entreprise. Il convenait en effet de mettre le fonds en location gérance à une société créée avec le propriétaire du fonds, moyennant des redevances inférieures au seuil d'application du régime des plus-values. La cession du fonds qui n'apparaissait pas lors de la mise en location gérance, neutre comme on vient de le dire, devenait exonérée de plus-value. Le législateur s'est alors efforcé de contrer ce montage, en voulant limiter l'application d'un régime d'exonération de plus-values qu'il n'a pas jugé, par ailleurs, opportun de supprimer, au contraire.

La durée d'exploitation requise pour bénéficier du régime d'exonération, de cinq années d'exercice, a été décomptée à partir de la mise en location gérance<sup>1176</sup>. Celle-ci perdait donc une partie de sa neutralité. Pour parvenir à cette fin, il a fallu un texte « interprétatif », pour contrer l'arrêt du Conseil d'État du 28 juillet 1993<sup>1177</sup> qui considérait que pour apprécier la durée d'exercice de 5 années, la mise en location-gérance qui ne constituait que la poursuite de la même activité sous une autre forme n'avait aucune incidence.

Un arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Paris, Prémat, allait mettre en émoi les praticiens<sup>1178</sup>. Tirant toutes les conséquences de l'unicité d'entreprise, la location gérance aboutissant à un partage de l'exploitation entre preneur et bailleur, la Cour juge qu'il convient de retenir le chiffre d'affaires réalisé par le preneur pour apprécier l'application de

---

1175-« En revanche, une société industrielle qui, ayant subi des pertes d'exploitation, décide de poursuivre son exploitation dans le cadre d'une mise en gérance libre portant à la fois sur les éléments incorporels de son fonds de commerce et sur l'ensemble de ses moyens de production, est admise, en principe, à bénéficier du report déficitaire, sous réserve, toutefois, que le contrat de gérance libre ne soit pas conclu, alors que les parties étaient d'accord pour la vente du fonds, à seule fin de permettre au bailleur de reporter fiscalement ses pertes antérieures avant la réalisation effective de la cession du fonds mis en gérance. Dans cette hypothèse, l'administration pourrait en effet s'opposer à ce report en invoquant les dispositions de l'article L 64 du LPF (...) » Documentation de base 4 H 2211 n°9 30 octobre 1996.

1176-Loi 93-1353 30 décembre 1993 article 36 modifiant de façon interprétatif l'article 151 septies du CGI.

1177-CE section 28 juillet 1993 n°70812, *Leclerc*, *DF* 1993 n°44 comm. 2087, *RJF* 1993 n°1107 concl. Olivier Fouquet.

1178-Caa Paris 2e ch., A, 17 novembre 2004, n°00-002618, *Cts Prémat RJF* 4/05 n°296 ; *DF* 2005 comm. 338 concl Magnard.



l'exonération de l'article 151 septies au niveau du bailleur<sup>1179</sup>. Cela équivalait à ruiner tous les montages en cours. Mais la solution ne manquait pas de logique. Elle paraît tirer les conséquences d'une application d'une théorie des cédules jusqu'à son terme. Mais pourquoi pas ? Au-delà du désagrément pour les montages en cours, la sécurité juridique se renforçait dans l'application logique du principe de la continuité de la cédule et de son unicité. En outre, la solution revenait à l'origine de la volonté du législateur qui était d'exonérer des petites entreprises et non des entreprises devenues petites par un partage artificiel de l'exploitation.

Le Conseil d'État censure cette décision dans son arrêt Prémat du 17 octobre 2007<sup>1180</sup>. Tout rentre dans l'ordre, sauf la logique. A tel point que le législateur, qui ne semble pas à une contradiction près, revient sur la question pour l'application de l'article 41 du CGI.

Ce texte prévoyait un sursis d'imposition pouvant se transformer en exonération définitive après 5 ans, pour les plus-values constatées lors de la transmission à titre gratuit d'un fonds. Le sursis s'est transformé en report avec la loi de finances rectificative pour 2003. Mais à cette occasion, l'administration a eu l'occasion de préciser<sup>1181</sup> que cette disposition ne s'appliquait pas aux entreprises données en location-gérance. En effet, il doit s'agir selon le ministre, d'entreprises exploitées par des contribuables y exerçant leur profession, *« c'est-à-dire ceux réalisant habituellement des opérations pour leur compte et dans un but lucratif (...) ce qui suppose l'accomplissement d'actes précis et de diligences réelles.(...) En conséquence, les loueurs de fonds de commerce, administrant une activité de rapport, ne sont pas considérés comme exploitant une entreprise individuelle pour l'application du régime prévu à l'article 41 (...) »*. Si cela ne suffisait pas, l'article 41 modifié en 2003, prévoit expressément que *« pour l'application du présent article [41], la mise en location-gérance de tout ou partie de l'entreprise est assimilée à une cessation totale ou partielle »*. Ainsi, la location-gérance, qui

---

1179-« *Considérant que pour l'application des dispositions de l'article 151 septies, le propriétaire d'un fonds de commerce qui, après l'avoir exploité personnellement, le donne en location-gérance, doit être regardé, eu égard à la nature de ce contrat, comme poursuivant sous une autre forme l'exercice de son activité professionnelle antérieure ; que pour l'application de la condition tenant au montant des recettes, il y a lieu, par conséquent, de tenir compte de la nature de l'activité exercée par le contribuable avant la mise en location-gérance et de se référer au chiffre d'affaires réalisé pendant la période visée à l'article 202 bis précité par la ou les personnes ayant exploité le fonds de commerce, qu'il s'agisse du locataire-gérant ou du propriétaire du fonds.* » Id.

1180-CE 9e et 10e ss-s., 17 octobre 2007, n°276539, 277046, 283077, Prémat, concl. Pierre Collin, DF 47/2207 n°983 : *« considérant que dans le cas où, après avoir exploité personnellement son fonds de commerce, le propriétaire l'a donné en location-gérance, doivent être prises en compte, pour apprécier si ce seuil a été ou non franchi, les recettes qu'il tire de cette activité de prestataire de services à raison du contrat de location-gérance et non les recettes réalisées par le locataire-gérant »*.

1181-Réponse min. éco. fin. et ind. n°46957 à M Bobe JOAN Q 29 mars 2005 p. 3265, DF 18-19 de 2005 p. 807.

ne serait que la continuation d'une activité selon d'autres modalités, et donc la poursuite d'une « cédule », serait polymorphe selon les circonstances, et pourraient dans certains cas constituer une rupture dans la « cédule ».

Un point final est donné par le législateur dans l'article 37 de la loi de finances rectificative pour 2005. En effet, la loi réserve l'exonération de l'article 151 septies aux activités réalisées dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle exercée à titre professionnel, ce qui exclut la location-gérance.

Nous pouvons donc constater qu'au niveau de la location-gérance règne la confusion. L'utilisation de ce régime à des fins d'optimisation fiscale a conduit le législateur à édicter des règles correctives, au mépris de la logique mise en place avec difficultés. Au-delà de la rupture dans une construction intellectuelle, qui serait sur le plan juridique sans intérêt, ces modifications de circonstances ne peuvent qu'entraîner l'insécurité juridique, qui elle est contraire justement aux objectifs du droit.

A tel point que le législateur a dû encore intervenir pour remettre en place, sous des formes différentes, les exonérations qu'il venait de contrer. Ainsi, un article 151 septies A rétablit partiellement l'exonération du loueur de fonds en cas de cession à l'occasion d'un départ à la retraite au seul profit du locataire<sup>1182</sup>. De même un article 238 quindecies du CGI crée un cas d'exonération de plus-value pour les cessions par un loueur ayant exploité au moins 5 ans au seul profit du locataire. Que de complications rendant la pratique délicate et donc la sécurité juridique incertaine.

La définition claire de l'ensemble fiscal comprenant un fonds de commerce, quelle qu'en soit son mode d'exploitation, permettrait, nous semble-t-il, de clarifier la situation. Cela est d'autant plus nécessaire que ces questions se posent à l'occasion de la transmission d'une petite entreprise, fruit d'une vie de travail. Il est difficile de supporter dans ces cas un risque fiscal. Il vaut mieux une solution claire, même plus dure à supporter, que des solutions imprécises laissant susciter de faux espoirs.

#### ***4 - Une prise en compte non équivoque dans les mesures fiscales en faveur de la transmission d'entreprise***

Nous avons pu découvrir en étudiant la fin de la cédule, que les cas de cession ou cessation

---

<sup>1182</sup>-Avec des restrictions si celui-ci est une société contrôlée par le bailleur.

d'entreprises entraînaient des conséquences fiscales lourdes, liées à la conception selon laquelle il était mis fin à une entreprise au moment de sa transmission. Or, cette constatation en elle-même est contradictoire : en effet, si une entreprise est transmise, c'est qu'elle continue d'exister. Lors de la transmission, en pratique, les parties mettent en place tout ce qui est nécessaire pour justement montrer la continuité de l'exploitation, aux yeux des clients de l'entreprise, de son personnel, de ses fournisseurs, des tiers financiers, etc. Pourquoi en serait-il différemment sur le plan fiscal ?

La théorie d'un ensemble fiscal affecté que nous nommons cédula va peut-être apporter un éclairage nouveau aux diverses mesures créées par le législateur fiscal pour atténuer les conséquences d'une cessation d'entreprise. Nous constatons en effet que dans la réalité, le droit positif a déjà intégré cette notion d'ensemble fiscal affecté. En effet, de très nombreuses mesures fiscales sont destinées à faciliter la transmission des entreprises, en réduisant ou annulant les effets de la cessation d'entreprise.

Nous avons vu précédemment que la cession ou cessation d'entreprise emportait des conséquences fiscales lourdes : taxation des résultats en cours, des résultats en report ou sursis, des plus-values latentes, taxation du boni de liquidation, remise en cause des droits à déduction de TVA, droits de mutation, etc. Or, l'ensemble fiscal affecté à la production d'une matière imposable, l'entreprise, continue de fonctionner. Les effets de la cessation fiscale auraient pour conclusion de « tuer la poule aux œufs d'or ». Le droit fiscal lui-même prend l'initiative de maintenir l'ensemble fiscal dans son intégrité, dans la mesure du possible. Ces mesures sont multiples. Elles concernent la donation d'entreprises<sup>1183</sup>, les apports en sociétés d'entreprises<sup>1184</sup>, les mesures en cas de décès<sup>1185</sup>. Ces mesures sont multiples, désordonnées, et souvent contradictoires. Ce cumul de mesures désordonnées est dénoncé par la doctrine<sup>1186</sup>.

---

1183-Exonération des plus-values des petites entreprises articles 238 quindecies, 151 septies, report d'imposition des plus-values article 41, déduction de l'assiette des droits de mutation des dettes du donateur mises à la charge du donataire, article 776 bis, abattement spécifique de 75 % (pactes Dutreil) articles 787 B et C, ou total article 790 A.

1184-L'article 151 octies du CGI prévoit dans le cas d'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition, d'une entreprise ou d'une branche complète d'activité, diverses mesures, semblables à celles mises en place en matière de fusions de sociétés. De même, l'apport en société d'une entreprise individuelle est dispensée de droits d'enregistrement si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres reçus en contrepartie de son apport, et même si le passif grevant les biens apportés est pris en charge par la société, articles 809 I bis et 810 bis du CGI. En TVA intervient l'article 257 bis dispensant les transmissions universelles.

1185-En cas de décès d'un gérant, d'un associé de société de personnes, d'un exploitant individuel, il est tenu compte pour l'évaluation des biens transmis par succession, de la dépréciation résultant du décès et affectant les titres ou les actifs transmis, article 764 A.

1186-Nicolas Bousseau, *Plus-values professionnelles : trop d'exonération tue l'exonération*, JCP E 10/2006 n°1437. Nous pouvons citer en effet :

- l'article 151 septies, déjà mentionné, qui exonère ou abat les plus-values réalisées lors des cessions d'entreprises

Nous ne pouvons ignorer les très importantes mesures fiscales prises pour faciliter les fusions et restructurations de sociétés<sup>1187</sup>. Ce régime prend une grande extension avec son application aux opérations de transmissions universelles de patrimoine<sup>1188</sup>.

Toutes ces mesures ont pour objectif de conserver intact l'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable d'une entreprise, nonobstant les péripéties de sa transmission au sein de patrimoines privés.

Mais pour mesurer le chemin parcouru vers la prise en compte de la notion de cédule-ensemble par le droit fiscal, au niveau des transmissions d'entreprises, il nous paraît utile de développer l'affaire ayant concernée la fusion d'un cabinet de conseils juridiques. L'affaire a donné lieu à un arrêt de la Cour administrative d'appel de Lyon<sup>1189</sup>, confirmé devant le

---

en fonction des recettes réalisées par l'entreprise,

- l'article 238 quindecies qui exonère une transmission, à titre gratuit ou onéreux, inférieure à un certain montant,
- l'article 151 septies A qui organise des mesures d'exonération à l'occasion de transmissions d'entreprises individuelles ou exploitées en sociétés de personnes, consécutives au départ à la retraite du dirigeant,
- l'article 151 septies B étend les abattements pour durée de détention applicables aux plus-values des particuliers pour les plus-values à long terme, constatées sur des immeubles d'exploitation lors de transmissions d'entreprises individuelles,
- l'article 41 du CGI qui permet un report d'imposition des plus-values en cas de transmission à titre gratuit pouvant être convertie en exonération totale au bout de cinq ans.

Nous ne pouvons garantir l'exhaustivité des mesures, d'autant que celles-ci varient à l'occasion de chaque intervention d'une loi de finances ou loi de finances rectificative (à titre anecdotique, deux lois de finances rectificatives sont déjà intervenues pour l'année 2011, en cours d'exécution du budget 2011. Ces deux lois ont des incidences très importantes sur différentes dispositions fiscales, et non des moindres. Le droit fiscal est un droit vraiment vivant !).

1187-Le régime des fusions de sociétés constitue en effet un régime fiscal visant à conserver la matière imposable d'un ensemble au milieu d'opérations de transmissions. Le régime de faveur a été mis en place pour éviter les conséquences de la dissolution et apport. La liste des dispositions est longue, avec notamment : dispense d'imposition du revenu distribué pour l'échange de titres, article 115, sursis d'imposition article 150-0 B, 38-7 bis, et bien sûr l'ensemble des règles en matière d'impôt sur les sociétés, articles 210-0 A, harmonisées au niveau européen conformément à la directive européenne 90/434 du 23 juillet 1990 et 2005/19 du 17 février 2001, et en dernier lieu par la directive 2009/133 du 19 octobre 2009 qui abroge les précédentes, mais qui reprend leurs dispositions en les recodifiant. L'objectif de ces mesures est d'assurer la parfaite neutralité des opérations, la société absorbante continuant la société absorbée selon les termes du BOI 4 I-2-00 du 19 août 2000 n°2, instruction commentant l'extension du régime des fusions aux scissions, et apportant des précisions aux diverses opérations de restructuration : fusion apports partiels d'actif, scissions.

1188-Ce régime de faveur s'est renforcé au fil du temps, et atteint son maximum dans la fusion simplifiée, où le fisc va plus loin aujourd'hui fin 2010 dans l'élimination des conséquences que le droit commercial. L'article 85 de la loi de finances pour 2002 étend l'application du régime spécial des fusions aux opérations de dissolution sans liquidation visées à l'article 1844-5 du code civil. Ce texte a créé la notion que l'on nomme en pratique transmission universelle de patrimoine ou TUP. Cette notion juridique est plus large en fait que son utilisation en pratique, pour désigner spécifiquement la dissolution d'une société sans liquidation et le transfert immédiat de son patrimoine à l'associé unique visées par l'article 1844-5 précité. Le droit fiscal assimile ces opérations aux fusions et leur fait bénéficier du régime de faveur. Comme l'indique l'administration au BOI 4 I-1-03 du 7 juillet 2003 n°4, les opérations de dissolution sans liquidation visées à l'article 1844-5 du code civil « sont donc désormais éligibles aux régimes de faveur mentionnés à l'article 210-0 A du code général des impôts ».

1189-Caa Lyon 2e ch., 29 septembre 2005, *Epstein*, DF 30-35/2006 n° 535, concl. Gérard Gimenez.

Conseil d'État <sup>1190</sup>, affaire Epstein.

Un conseil juridique qui exerçait à titre individuel, a fait apport à une société civile professionnelle en avril 1991 de son droit de présentation de la clientèle. Il opte alors pour le report d'imposition de la plus-value résultant de l'apport sur le fondement de l'article 151 octies I applicable à l'époque. Mais dès le mois de mars 1992, cette SCP fusionne avec une autre société civile professionnelle, qui l'absorbe. Le conseil juridique (devenu avocat), échange les parts de sa première SCP contre les nouvelles parts de la SCP absorbante, réalisant à cette occasion une nouvelle plus-value elle-même placée sur option sous le régime du report d'imposition prévu par l'article 151 octies, cette fois-ci au numéro IV de l'article. L'administration considère que cette fusion et l'échange de titres qui en résulte met fin au report d'imposition de la plus-value réalisée lors de l'apport initial en SCP. Si le Tribunal administratif de Grenoble avait donné gain de cause à l'intéressé, la Cour administrative d'appel dont l'arrêt est confirmé par le Conseil d'État l'ont débouté et donné raison à l'administration fiscale.

La Cour juge en effet que le second report ne peut concerner que la plus-value dégagée lors de l'échange des titres résultant de la fusion, mais qu'il ne peut s'appliquer à la plus-value réalisée lors de l'apport qui devient donc taxable<sup>1191</sup>.

Les conclusions du Commissaire du Gouvernement<sup>1192</sup> illustrent la démarche intellectuelle ayant abouti à cette solution. Ce dernier rappelle que selon le droit fiscal, l'échange est une double vente, l'échange réalisé, même sans soulte, doit être regardé comme équivalent à la cession des éléments remis à l'échange suivie de l'acquisition des biens reçus en échange, opération qui se traduit ainsi pour chacun des co-échangistes par la réalisation d'une plus ou moins-value. La cession à titre onéreux ou le rachat des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise entraîne la fin du report d'imposition et donc l'imposition de la plus-value constatée à raison de ces éléments. Par conséquent, le Commissaire du Gouvernement propose de confirmer la doctrine administrative, laquelle considère que l'échange ultérieur des droits sociaux reçus en rémunération d'un apport soumis au régime de l'article 151 octies du

1190-CE 9e et 10e ss-s., 16 mai 2007, n°287599, Epstein, RJF 8-9/07 n°892.

1191-« *Que s'il est vrai que la nouvelle plus-value réalisée lors de la fusion pouvait, elle aussi, bénéficier d'un report d'imposition en application du IV du même article, celui-ci ne pouvait s'appliquer qu'à la plus-value réalisée à cette occasion* ». Or, la Cour constate et juge que « *l'échange de parts sociales auquel M Epstein a procédé dans le cadre de cette fusion, qui s'analyse en une double vente, constitue une seconde cession à titre onéreux ; que par suite, en application du I de l'article 151 octies, elle a mis fin au report d'imposition dont bénéficiait jusqu'alors la plus-value réalisée par l'intéressé à l'occasion de l'apport du droit de présentation de sa clientèle à la SCP Epstein-Gripon* ». Id.

1192-Conclusion Gérard Gimenez, id.

CGI constitue une cession à titre onéreux qui met fin au report d'imposition des plus values sur éléments non amortissables.

Le Commissaire du Gouvernement en profite pour rappeler qu'il en est de même de l'apport en société des titres reçus de la société bénéficiaire d'apports placés sous le régime de l'article 151 octies du CGI, cet apport devant être regardé comme une cession à titre onéreux et entraînant la fin du report d'imposition de la plus-value. Mais plus intéressant, le Commissaire du Gouvernement invite le tribunal à s'inspirer sur le plan du raisonnement du cas de la dissolution d'une société civile professionnelle, laquelle dissolution a pour conséquence le transfert de biens sociaux du patrimoine de la société dans ceux des associés, cette transmission marquant le terme du report d'imposition de la plus-value constatée par les associés lors de l'apport à la société civile professionnelle prévue à l'article 93 4 du CGI (devenu 93 quater II)<sup>1193</sup>. Il rappelle également qu'en application de cet article 92 quater II du CGI, la plus-value réalisée lors de l'apport d'une clientèle à une société civile professionnelle n'est imposée que lors de la transmission ou du rachat des droits sociaux reçus par l'apporteur en contrepartie de son apport. Le retrait ultérieur de l'apporteur de la société civile professionnelle qui s'est traduit par la reprise de la clientèle, la restitution des parts et la réduction du capital de la société est assimilable à un rachat par la société des parts de son associé au sens de ce texte<sup>1194</sup>.

Il faut donc retenir de cette analyse les conclusions suivantes, applicables à l'époque des faits. Pour le fisc, chaque "entreprise" doit être considérée selon un périmètre précis : c'est l'entreprise individuelle de tel contribuable, et qui effectue telle prestation. Ou c'est telle société, selon telle structure, laquelle effectue également des opérations déterminées. Chaque modification soit de la personne de l'entrepreneur, soit des prestations effectuées, entraîne les conséquences de la cessation de l'entreprise. Cette fin entraîne les conséquences fiscales aboutissant à solder les impôts relatifs à l'entreprise, qu'il s'agisse des résultats en cours, ou des résultats en sursis, et a fortiori, des résultats en report d'imposition, mais également en sursis d'imposition.

Ensuite apparaît une nouvelle entreprise, lorsque comme dans le cas présent, intervient un apport en société d'une entreprise individuelle. A nouveau, cette entreprise suit son propre régime d'imposition, dans laquelle les éléments constituant la base imposable sont pris dans

---

1193-CE 29 décembre 1978 n°8758, *DF* 1980 N°11 582, également *RJF* 2/79 n°906.

1194-Caa Paris 16 juin 1994, *Piffault*, *DF* 1994 n°48 2021, également *RJF* 8-9/94 n°906.

cet ensemble. Si un événement survient qui s'analyse en la fin de l'entreprise, à nouveau les conséquences fiscales relative au solde des impositions intervient. Cette analyse constituait le droit commun, il n'y a pas si longtemps.

Or, dans toutes ces situations, l'entreprise, en réalité, se poursuit.

Dans le dossier Epstein, à l'époque, l'article 151 octies ne prévoyait dans ce cas qu'un seul niveau de report. La fusion qui a suivi mettait ainsi fin logiquement au premier report, puisqu'un second événement intervenait. Or, pourtant, par le jeu des règles d'imposition des revenus non commerciaux et des sociétés de personnes, le cabinet de M Epstein, restait taxable dans la même catégorie, "cédule" au sens d'origine, en l'occurrence les bénéfices non commerciaux de l'article 92 du CGI.

Or, ces textes ont été modifiés<sup>1195</sup>. Nous considérons que cette modification, qui inverse totalement les solutions que nous venons de découvrir, vont dans le sens de la prise en compte des ensembles fiscaux affectés que nous nommons cédule-ensemble. L'achèvement de cette évolution se trouve dans la mise en place de l'article 151-0 octies<sup>1196</sup> : ce texte prévoit en effet que les reports d'imposition sont maintenus « *en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition* ».

La rédaction est alambiquée. Mais il le faut, pour exprimer qu'à « tous les coups », le report est reporté, tant qu'un report est possible ! Ce texte est une manifestation claire et non équivoque de la prise en compte de la notion d'ensembles de biens affectés à la détermination d'une matière imposable.

### ***5 - L'appel à la notion d'ensembles fiscaux pour résoudre l'inextricable complexité du régime des cessions de parts de sociétés de personnes***

L'étude du régime fiscal des cessions de parts des sociétés de personnes va nous permettre de

---

1195-De nombreuses fois pour l'article 151 octies, modifié par l'article 19 de la loi de finances rectificative pour 1999, 99-1173 du 30 décembre 1999 qui a institué un article 151 octies A du CGI et modifié l'article l'article 151 octies, puis par l'article 38 de la loi de finances rectificative pour 2005, 2005-1720 du 30 décembre 2005 qui a modifié les articles 151 octies et 151 octies A du code.

1196-Ce texte résulte de l'article 31 de la loi de finances pour 2010, n°2009-1673 du 30 décembre 2009, DF 1/2010 comm. 20. Sont visés notamment les reports d'imposition des plus-values professionnelles prévues par les articles 151 octies, 151 octies A, B, C, 151 nonies II, III, IV, IV bis.

mettre l'accent sur l'une des situations en droit fiscal où les raisonnements classiques aboutissent aux solutions les plus confuses, et pour lesquelles le juge de l'impôt a dû construire des solutions faisant intervenir la notion de cédule-ensemble.

Nous savons en effet que les associés supportent l'impôt sur la quote-part des résultats de la société de personnes dont ils sont associés, en proportion de leur participation à cette société, selon l'article 8 du CGI, et 218 bis pour les sociétés passibles de l'impôt sur les sociétés. Selon le principe de la transparence fiscale, ou translucidité, ou semi-transparence selon le cas et selon l'angle d'où l'on regarde la société de personnes<sup>1197</sup>, les bénéfices réalisés par la société de personnes sont réputés réalisés dès la clôture de l'exercice et acquis à cette date à chacun des associés. Ces derniers sont donc imposés pour la part correspondante à leurs droits même s'ils n'ont pu en disposer<sup>1198</sup>. Ce principe de transfert instantané du résultat s'applique même en cas de litige avec le gérant de la société<sup>1199</sup>, ou en cas de détournement de la quote-part d'un associé par un autre co-associé<sup>1200</sup>.

Ce principe de transfert instantané résulte de l'histoire de l'impôt sur le revenu que nous avons vu précédemment. L'impôt est normalement établi sur l'activité de la société. S'agissant de sociétés où les associés étaient<sup>1201</sup> responsables du passif social, il était plus direct de demander le paiement de l'impôt aux associés. Cette construction a évolué vers l'établissement direct de l'impôt au nom des associés, sur des résultats obtenus par l'activité de la société, qu'il fallait donc bien considérer comme appréhendés directement par les associés. Peu importe donc à cet égard que les résultats de la société soient affectés au niveau des associés.

La situation pose des difficultés d'ordre juridique. En effet, comment retracer cette situation dans les comptes des associés, notamment si ces derniers sont des entreprises soumises aux règles comptables ? La dette d'impôt résulte d'une prise en charge du résultat de la société de personnes, mais aucune affectation n'est encore intervenue. La situation n'est actuellement pas réglée clairement au niveau de l'orthodoxie comptable. Normalement, si les exercices comptables des deux entités coïncident, un décalage doit intervenir entre la date de la prise en

---

1197-Cozian Maurice, *Images fiscales : transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés, Grands principes de fiscalité des entreprises*, Litec 1983 document n°23.

1198-CE 5 février 1925, *Lebon* p.120 ; CE 5 juillet 1978 n°6457, *RJF* 10/78 n°393 ; CE 26 octobre 1977 n°96561, *RJF* 12/77 n°643 ; CE 8 juillet 1992 n°81365, *Guaveia*, *RJF* 11/92 n°1455.

1199-CE 7 juillet 1972 n°833349, concl. Jacques Delmas-Marsalet, *DF* 26/73 c 964.

1200-CE plénière, 3 mars 1979 n°6646, *RJF* 4/79 n°237, concl. Pierre Lobry, *DF* 4/81 c.125 ; CE 6 mars 1991 n°67790, *Jouvion*, *RJF* 5/91 n°545.

1201-Et sont toujours la plupart du temps encore, sauf maintenant le cas des diverses « sociétés unipersonnelles.



compte du résultat fiscal de la société de personnes et l'affectation de ce résultat. Pour parvenir à faire coïncider les deux prises en compte, il faut soit des exercices non synchronisés, soit prendre des dispositions juridiques établissant que les résultats de la société de personnes soient considérés comme immédiatement appréhendés par les associés. Ces solutions sont discutées.

Mais cette situation crée des difficultés lors de la cession des parts de la société de personnes. Lorsque la société de personnes n'a pas réparti la totalité de ses bénéfices ou revenus, les associés déjà imposés sur la quote-part correspondant à leurs droits réalisent, en cas de cession de leurs parts, une plus-value qui trouve au moins pour partie, sa source dans les réserves constituées par la société, c'est-à-dire dans les résultats non répartis. Il peut donc en résulter une double imposition. Dans le sens inverse également, si la société n'a pas demandé aux associés la prise en charge du passif résultant de pertes, les associés auront pu déduire ces pertes, et constater une moins-value reprenant le montant de ces pertes.

L'administration estimait qu'il n'y avait pas véritablement double imposition, dès lors selon elle, que l'impôt est établi à deux titres juridiques différents, et qu'il s'agit de deux personnalités juridiques différentes, la société d'une part, l'associé de l'autre, cette dualité de contribuable n'était pas effacée par les modalités d'imposition des résultats sociaux au nom des associés<sup>1202</sup>. Elle avait cependant prévu un tempérament lorsque la plus-value est réalisée à l'occasion de la dissolution de la société<sup>1203</sup>. Reconnaisant le risque de double taxation lorsque les droits sociaux ont été acquis par l'un ou plusieurs des associés au cours de la vie sociale, l'administration admettait que la plus-value constatée au moment de la dissolution soit calculée par rapport à la valeur, au jour d'acquisition des parts, des éléments taxables à la date de la dissolution. Cette valeur était retenue à concurrence des droits de l'associé dans l'actif social. En cas d'acquisitions successives des droits sociaux, un décompte était à établir en fonction de la valeur des éléments à la date de chaque acquisition. Cette mesure dérogatoire était subordonnée à une demande expresse. Cette mesure, qui s'apparente à celle prévue par l'article 161 pour les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés, ne concerne pas cependant les cessions de parts pendant la vie sociale.

La jurisprudence fiscale était intervenue par un arrêt du 4 novembre 1970<sup>1204</sup>, pour tenter

---

1202-Paul Puyraveau, *La fiscalité des sociétés de personnes, pratique et solutions nouvelles*, Nouvelles éditions fiduciaires 1986 n°1551 s.

1203-Instruction du 9 mars 1978 8 M 3 1978.

1204- CE 4 novembre 1970 n°77667 *Dupont* 1971 p.38, concl. Guy Schmeltz, *DF* 51/71 c. 1702 et étude au *BF* 12/72 p.1047 *Étude sur la situation fiscale des entreprises membres de sociétés de personnes*.

d'apporter une solution à ce risque de double imposition. L'arrêt pose la règle selon laquelle, lorsqu'une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, a acquis des parts d'une société de personnes, en l'occurrence dans l'arrêt, des parts de société civile immobilière, « elle doit d'une part, inscrire la valeur de ces parts à l'actif de son bilan et d'autre part, non seulement comprendre dans ses propres résultats sa part des résultats de la SCI, mais aussi corrélativement et si ces résultats n'ont pas donné lieu à un transfert de fonds équivalent, débiter ou créditer la société civile immobilière selon que les résultats sont bénéficiaires ou déficitaires, des sommes correspondantes ». L'arrêt pose donc comme présomption une affectation juridique des résultats aux associés, lesquels peuvent alors constater une créance sur la société pour les bénéfices non répartis, ou une dette sur la société, pour les pertes à couvrir par l'associé. Dans ces conditions, la double imposition ou double déduction est évitée par l'annulation dans les écritures de l'associé de la créance ou de la dette sur la société résultant de la cession des parts. L'annulation de la créance ou de la dette intervient en moins de la plus-value<sup>1205</sup>. L'administration n'avait jamais pris position sur cette importante décision qui allait être appliquée en pratique pendant de nombreuses années.

Cependant, comme le note Jérôme Turot dans une étude sur le sujet<sup>1206</sup>, cette décision comportait une prise de liberté de la jurisprudence fiscale sur le droit privé en présumant une affectation des résultats de la sociétés de personnes. Etait-il vraiment nécessaire pour des raisons fiscales de torturer ainsi les règles du droit privé ? Nous ne le pensons pas, d'autant que pertes et bénéfices fiscaux sont sans lien systématique avec les pertes et bénéfices comptables.

Cette distorsion des règles du droit privé a conduit le Conseil d'État à modifier son analyse dans l'arrêt Lanadan du 17 avril 1991<sup>1207</sup>. Dans cette décision, et pour s'écarter de la solution prétorienne et artificielle selon les termes du commissaire du gouvernement, le Conseil a été invité à rechercher une solution à la fois plus simple et plus proche de la situation juridique dans laquelle se trouve l'associé d'une Snc. Le Conseil d'État faisait dépendre le calcul de la plus-value des stipulations de la convention de cession. Si celle-ci prévoyait que le cédant

---

1205-Dans l'arrêt, le Conseil d'État constatait un profit par la disparition des dettes relatives aux déficits de la société civile, dès lors que l'on se trouvait sous le régime antérieur à la taxation des plus-values issue de la loi du 12 juillet 1965 n°65-566 DF 1965 n°30 comm. 815.

1206-Jérôme Turot, *L'adieu au concordisme fiscal-juridique*, note sous l'arrêt Quémener du 16 février 2000 DF 14/2000 comm. 283.

1207-CE 7e et 9e ss-s., 17 avril 1991 n°62001, *SARL Lotissement de Lanadan*, DF 1992 n°14 comm. 717, concl. Marie-Dominique Hagelsteen.

n'était plus tenu des dettes sociales antérieures à la cession, le prix de cession comprenait pour cet associé cédant, la disparition de sa quote-part de dettes à l'égard des créanciers, probablement égale au montant des déficits déjà déduits par cet associé. Cette remise de dette s'ajoutait ainsi au prix de cession. Mais cette solution était elle-même critiquée. Elle ne s'appliquait qu'en cas de pertes et non de profits. En effet dans ce cas, il n'est pas possible de constater au profit de l'associé cédant une créance sur les bénéfiques mis en réserve, à défaut d'affectation spécifique de ces résultats par les organes délibérants de la société. En outre, elle est subordonnée à la volonté des parties et ne peut donc constituer une règle fiscale définitive. Dans ces conditions, le Conseil d'État a remis à plat sa jurisprudence pour parvenir à une solution certes plus compliquée, mais probablement plus efficace.

Cette position s'exprime dans l'important arrêt Quémener du 16 février 2000<sup>1208</sup>. Il n'est pas nécessaire de revenir sur les circonstances de l'affaire ni d'entrer dans le calcul complexe du résultat de la cession de parts d'une société en nom collectif fortement déficitaire. Par contre, le Conseil d'État met en place un mode de calcul complexe du prix de revient à retenir pour le calcul des plus-values de cession, tenant compte des résultats réalisés par la société<sup>1209</sup>.

Tout d'abord, il convient de constater que le Conseil d'État limite strictement ce mode de calcul à la détermination du prix de revient des parts cédées dans le cadre d'une entreprise. Le cas du particulier ou des parts détenues dans un cadre patrimonial est expressément réservé, comme le signale le commissaire du gouvernement dans ses conclusions.

---

1208-CE 8e et 9e ss-s., 16 février 2000, n°133296, *Quémener*, *DF* 2000 n°14 comm. 283, concl. Gilles Bachelier, note Jérôme Turot ; *RJF* 3/2000 n°334.

1209-« *Considérant que, pour l'application de ces dispositions [article 39 duodecies du CGI] dans le cas où une société, une entreprise ou une personne soumise à l'impôt à raison des bénéfiques qu'elle tire de son activité professionnelle, cède les parts inscrites à l'actif de son bilan qu'elle détient dans une société ou dans un groupement relevant ou ayant relevé du régime prévu aux articles 8, 8ter, 239 quater B ou 239 quater C du CGI ou, lorsqu'elle ne dresse pas de bilan, les parts de même nature, qu'elle a affectées à l'exercice de sa profession, le résultat de cette opération imposable dans les conditions prévues à l'article 39 duodecies précité et aux articles suivants du même code, doit être calculé, pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale compte tenu du régime spécifique des sociétés et groupements susmentionnés, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part de la quote-part des bénéfiques de cette société ou de ce groupement revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, et d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société ou le groupement en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une part, des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif, et, d'autre part, des bénéfiques afférents à des entreprises exploitées en France par la société ou le groupement et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé ; qu'en outre, lorsque les parts de la société de personnes faisant l'objet de la cession ont été acquises ou souscrites à des dates différentes, le prix de revient des parts acquises ou souscrites à la même date est calculé distinctement suivant les modalités susmentionnées. » Id.*

Ensuite, il faut noter que la démarche prend une allure résolument fiscale, en s'attachant à déterminer un prix de revient fiscal. La jurisprudence s'écarte donc de notions de droit privé, inutilisables et qu'elle avait dû détourner. Le commissaire du gouvernement l'y invitait d'ailleurs, en constatant que « *dès lors que le droit des sociétés et le droit civil ne paraissent pas en mesure de donner un fondement juridique à la solution fiscale d'un problème fiscal et en l'absence de toute dispositions légale, le juge de l'impôt est conduit à élaborer un raisonnement purement fiscal.* » Nous ne disons pas autre chose lorsque nous considérons que la théorie des ensembles affectés ou cédules, que nous avançons, doit permettre au moyen de raisonnements purement fiscaux de régler des situations purement fiscales imposées par le législateur pour la détermination d'une matière imposable, tout en respectant les principes généraux du droit.

La solution préconisée ainsi, vise à déterminer un prix de revient fiscal en corrigeant le prix d'acquisition des titres des éléments déjà pris en compte au titre de l'impôt, par le principe de l'imposition immédiate des associés sur leur quote-part de résultat social<sup>1210</sup>.

Si l'on veut bien analyser cette décision dans le cadre de la théorie des ensembles fiscaux affectés, on se rend compte qu'elle en constitue une illustration directe. En effet, cette décision aboutit à considérer qu'il existe un ensemble fiscal affecté à la détermination de la matière imposable relative à l'opération de cession de titres de sociétés, matière taxée selon le régime des plus-values défini par l'article 39 duodecimes du CGI. Cet ensemble s'étend entre la personne juridique de la société et de son associé, pour prendre en compte l'ensemble des opérations fiscales qui sont intervenues précédemment. Il peut donc pratiquement être établi un bilan et un compte de résultat de cet ensemble fiscal, avec la valeur d'acquisition des titres, les différents résultats fiscaux et les flux financiers relatifs à cette matière imposable dont les titres sociaux sont l'élément principal. De ce bilan se déduit un prix de revient à retenir pour

---

1210-Le calcul devient rapidement complexe. La correction algébrique vise à ajouter au prix de revient :

- les bénéfices imposés,
  - les pertes comblées,
- et à soustraire :
- les déficits déduits,
  - les bénéfices répartis.

Une correction est faite pour neutraliser les effets des corrections sur les avantages fiscaux spécifiques, la correction à défaut aboutissant à neutraliser ces avantages.

En outre, il convient de tenir compte de la territorialité de l'impôt, pour les sociétés de personnes ayant une dimension internationale, dès lors que les résultats de cette dernière peuvent tenir compte d'opérations non imposables en France.

Enfin, le Conseil d'État prend une décision sur la situation de titres acquis à des dates différentes en considérant que le prix de revient doit être déterminé par date d'acquisition.

calculer la plus-value dont l'imposition est requise par le législateur dans le cadre de l'article 39 duodecies. Cet ensemble fiscal permet ainsi d'approcher au plus près de la matière imposable, assurant ainsi son rendement, tout en protégeant les droits du citoyen contribuable, dès lors qu'est évité ainsi une double taxation injuste des résultats de la société de personnes.

Cependant et comme nous l'avions noté, la solution de l'arrêt Quémener n'était destinée à s'appliquer qu'aux plus-values réalisées dans le cadre d'une entreprise. En effet, le cas des plus-values réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privée avait été réservé. Pourtant, le problème est le même : l'associé d'une société de personnes qui cède les parts de cette société a été imposé sur les bénéfices réalisés. Mais ces bénéfices n'ont pas forcément été répartis entre les associés.

Le cas de la société civile immobilière est à cet égard édifiant, et se pose en pratique dans un très grand nombre de situations. La société civile immobilière est une structure juridique qui présente de nombreux avantages pour la gestion d'un patrimoine immobilier<sup>1211</sup>. Elle est fréquemment utilisée pour l'acquisition d'un bien immobilier, par exemple dans un cadre familial, professionnel ou pour un investissement. Si la société acquiert le bien au moyen d'un emprunt et donne le bien en location, elle percevra des loyers et déclarera au titre des revenus fonciers un bénéfice égal à la différence entre le loyers, diminué des charges et des intérêts de l'emprunt. Mais ce bénéfice sera financièrement absorbé par le remboursement du capital de l'emprunt, ce qui interdit en fait à la société de répartir ce résultat. Si un associé cède ses parts, la valeur des parts sera bien égale à la valeur de l'immeuble déduction faite du capital de l'emprunt restant à rembourser. Il s'ensuit donc une plus-value égale pour une part au montant du remboursement du capital de l'emprunt, soit en fait les bénéfices non distribués et non distribuables. A défaut de correctif, l'associé qui cède ses parts serait donc imposé deux fois sur les mêmes résultats.

La situation a été jugée par le Conseil d'État dans l'affaire Baradé jugée le 9 mars 2005<sup>1212</sup>. Le Conseil d'État applique pour le calcul des plus-values immobilières réalisées dans le cadre de la gestion d'un patrimoine privé - il s'agissait dans l'affaire jugée d'un médecin qui cédait les parts qu'il détenait dans une SCI propriétaire des bâtiments loués à une clinique - la même solution que celle retenue dans l'arrêt Quémener. Ainsi, la valeur d'acquisition à déduire du

---

1211-Maurice Cozian, *Le charme discret des sociétés civiles immobilières, Précis de fiscalité des entreprises* Litec 2008/2009 étude n°9.

1212-CE 8e et 3e ss-s., 9 mars 2005, n°248825, *Baradé*, *JCP E* 16/2006 n°1642 ; *RJF* 6/05 n°564 chronique Frédéric Béréziat p.382 ; *DF* 10/2006 comm. 223, concl. Pierre Collin.

prix de cession doit-il subir les mêmes correctifs, soit être augmenté des bénéfices imposés, des pertes comblées, et réduit des déficits déduits et des bénéfices répartis.

L'extension de la jurisprudence Quémener aux situations patrimoniales n'allait pas de soi. En effet, le juge est allé au-delà des textes. L'article 150 H du CGI, alors en vigueur, se référait en effet au prix d'acquisition, et non à un prix de revient comme l'article 39 duodecies. Le texte précisait les éléments correctifs de ce prix d'acquisition, qui ne comprenaient bien évidemment pas les correctifs proposés par le Conseil d'État. C'est donc une solution entièrement prétorienne qui résulte de cette décision.

La question s'est posée de l'avenir de la décision, et le commissaire du gouvernement l'a posée. En effet, le texte de l'article 150 VB résultant de l'article 10 de la loi de finances pour 2004<sup>1213</sup> dispose que « *le prix d'acquisition est le prix effectivement acquitté par le cédant tel qu'il a été stipulé dans l'acte* », ce qui paraît incompatible avec les correctifs proposés par la décision. Le Commissaire du gouvernement a été net : « *La présente espèce ne vous contraint formellement à trancher que le cas des plus-value immobilières pour la période antérieure à 2004. Mais il nous semble que l'occasion vous est fournie de traiter la question dans son ensemble et que vous devez vous en saisir. A cet égard, nous indiquons que nous excluons toute solution qui ne couvrirait pas l'ensemble des plus-values, quelle que soit leur nature* ». Le Conseil d'État privilégie ainsi un souci de neutralité fiscale, allant ainsi au-delà de ce que le texte ne permet.

Cette situation emporte d'ailleurs une vive critique d'une partie de la doctrine<sup>1214</sup>. D'ailleurs, s'écarter des textes édictés par le législateur conduit à des situations incontrôlables. Nous avons vu que les arrêts Quémener et Baradé avaient pour ambition d'éviter de faire apparaître des situations fiscales anormales, et en ce sens, l'effort est louable. Il est vrai également que le juge a pour mission de faire respecter les droits du citoyen, mis en balance devant l'intérêt général dans le cas du contentieux fiscal. Pour cela, le juge doit, comme la situation de la cession des parts des sociétés de personnes le commande, aller au-delà des textes, le législateur étant manifestement resté taisant sur le sujet. L'administration fiscale intervient également, et prend par instructions des mesures qui peuvent s'écarter des règles légales. Dans

---

1213- Loi n°2003-1311, 30 décembre 2003, art.10, DF 2004, n°1-2 comm. 81.

1214-Frédéric Béréziat, *Cession de parts d'une société de personnes : la machine infernale*, RJF 6/05 p.382 : « Nous avons en revanche, à titre personnel, de réelles réserves à ce que le juge statue *contra legem* en faisant prévaloir l'esprit d'un texte, à le supposer discernable, sur la lettre des dispositions qui le constituent ». Sur le plan de la stricte orthodoxie juridique, nous ne pouvons que l'approuver.

ce cas, le contribuable peut en user et opposer cette doctrine de l'administration.

C'est ce qui s'est passé dans l'affaire Moscheni jugée le 25 novembre 2009<sup>1215</sup>. Il s'agissait dans cette affaire (en fait 5 affaires jugées en même temps) de la cession de parts de société en nom collectif d'investissement hôtelier. Cette société avait connu des pertes importantes, dont certaines n'avaient pas encore été comblées par les associés. Lors de la cession des parts, l'administration a réintégré au prix de cession, les pertes antérieures déduites des résultats des associés, ayant considéré que ces derniers ont été dégagés de leur obligation de contribuer aux pertes sociales et ont ainsi bénéficié de la part de l'acheteur d'un avantage s'analysant comme un complément du prix de cession, égal au montant des pertes déduites par les intéressés. C'était appliquer indirectement les correctifs issus de la jurisprudence Quémener. Le Conseil d'État confirme l'application de ces correctifs à ce cas de cession de parts relevant de l'article 92<sup>1216</sup>, et valide en ce sens le rappel de l'administration fiscale.

Mais le contribuable opposait à ce rappel, la doctrine de l'administration formulée dans une instruction du 11 mars 1991<sup>1217</sup> qui prévoyait que « *le prix d'acquisition à prendre en compte pour la détermination du gain net imposable correspond au montant de la contrepartie que le titulaire des droits sociaux a dû fournir pour acquérir la propriété de ces droits. En cas d'acquisition à titre onéreux, le prix est celui qui a été convenu entre les parties, augmenté, le cas échéant, de toutes charges et indemnité stipulées au profit du cédant ainsi que des frais supportés à cette occasion* ». L'administration étendait ainsi à l'article 92 K la mesure que nous avons précédemment citée en matière de dissolution<sup>1218</sup> laquelle reprend en fait la solution contenue dans l'article 161 du CGI pour les cessions de parts de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés. Or, les intéressés avaient calculé les plus-values en faisant application de cette instruction. Ils étaient donc fondés à l'opposer à l'administration fiscale, et au juge, sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales. Le juge a confirmé l'opposabilité de cette instruction.

Le rapporteur public s'est interrogé sur la pertinence de l'opposabilité de l'instruction dans une situation où le juge lui-même utilise une solution prétorienne : « *Il est vrai que nous avons hésité un temps, sur le second argument du ministre, c'est-à-dire sur les conséquences à tirer*

---

1215-En fait 5 décisions sont intervenues sur le même sujet : CE 3e et 8e ss-s., 25 novembre 2009 n°310746, *Moscheni*, concl. Édouard Geffray ; note Emmanuelle Deglaire, *DF* 13/2010 comm. 258, et le même jour avec la même formation, n°310747, *Pélicsson*, n°310748 *Dubrulle*, n°310940 *Foulon*, n°310954 *Vallée*.

1216-Aujourd'hui disparu et intégré dans le nouveau dispositif d'imposition des plus-values.

1217-Instruction du 11 mars 1991 5 B-7-91.

1218-Par l'instruction 8 M 3 78.

*du caractère prétorien de la règle du mécanisme de correction sur l'opposabilité de la doctrine fiscale* ». La question mérite d'être posée, car elle met en cause la hiérarchie des normes en droit fiscal.

Ces confusions pourraient être évitées en considérant la situation fiscale dans son ensemble, dans un ensemble, celui de détermination de la matière imposable, une cédule. En systématisant cette notion, nous pensons qu'il serait possible de dégager des solutions plus claires. Les confusions et situations constatées montrent en effet une grande incertitude quant aux solutions à apporter aux questions fiscales en matière de cessions de parts de sociétés de personnes. Car il n'a jamais été précisé de principe clair et objectif de calcul des plus-values des parts de sociétés de personnes. Or si l'on considère que ces parts figurent dans un ensemble fiscal affecté à la détermination de la base imposable pour le calcul des plus-values, la situation pourrait s'éclaircir : la valeur d'entrée du bien correspond en effet à l'ensemble des coûts engagés par le contribuable pour l'acquisition et la conservation du bien en cause. Dans ce cadre interviennent les correctifs Quémener. Mais c'est dans ce cadre également que peut intervenir le correctif du prix d'acquisition payé, telle que le prévoyait l'instruction 5 B-7-91. Intégré dans un ensemble, les deux correctifs pouvaient se cumuler et surtout s'intégrer, ce qui évite d'annuler ici une partie de la plus-value. Certes le résultat est défavorable au contribuable. Mais il est fixé et prévisible au plan juridique, alors que la solution à laquelle le contribuable est finalement parvenue ne l'a été qu'au terme de 12 années de procédure<sup>1219</sup>, et trois décisions en sens contraire, tribunal administratif favorable, Cour administrative d'appel défavorable, Conseil d'État favorable, au prix d'une décision faisant jurisprudence, donc aléatoire lorsque l'on se place en amont de la décision. Manifestement, les droits du citoyen contribuable à disposer d'un ensemble juridique clair, cohérent et sécurisé, est bafoué.

### ***6 - La jurisprudence relative aux acte anormaux de gestion dans les groupes de sociétés fait application de la notion de cédule-ensemble***

Le régime fiscal des groupes de sociétés fait appel à la notion d'ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable. Mais contrairement à certaines idées, la notion d'ensemble fiscal s'apprécie à la fois au niveau des sociétés participant au groupe, ainsi qu'au niveau global du groupe. Cette double prise en compte de l'intérêt de la société participante et

---

1219-Entre la cession de 1997 et l'arrêt de 2009.



du groupe a pu conduire à considérer que le droit fiscal ne prend pas en compte la notion de groupe de sociétés, ce qui est inexact.

Certes, les régimes de l'article 209 quinquies du bénéfice mondial et des articles 113 à 134 A de l'annexe II au CGI concernant le régime du bénéfice consolidé viennent d'être supprimés<sup>1220</sup>. D'autres mesures spécifiques existent, telles le régime spécial des quartiers généraux de sociétés multinationales implantés en France, ainsi que les centres de logistique. Il s'agit de régimes prévus par des instructions administratives, sans base légale<sup>1221</sup>.

Les groupes de sociétés constituent une matière qui se développe. Le droit privé et le droit fiscal ont mis un certain temps à prendre en compte cette réalité. En matière fiscale, la matière a fait l'objet de textes spécifiques. Nous pouvons noter le régime des sociétés mères et filiales, et le régime de l'intégration fiscale<sup>1222</sup>. Toute la question qui se pose tourne autour de la notion

---

1220-Ces régimes étaient octroyés sur agrément. Ils ne concernaient guère en dernier lieu que cinq entreprises dont quatre cotées. L'article 3 de la seconde loi de finances rectificative pour 2011 vient d'abroger ces mesures : loi n°2011-1117 du 19 septembre 2011 article 3 JO 20 septembre 2011 *DF* 38/2011 comm. 515.

1221-Instruction 13 G-1-97 du 30 janvier 1997.

1222-Le régime fiscal des sociétés mères et filiales est défini aux articles 145 et 216 du CGI. Il a pour objet d'éviter une double imposition des bénéfices des filiales distribués à la société mère. En effet et à défaut, les résultats de la filiale, qui ont normalement supporté l'impôt sur les sociétés, seraient à nouveau inclus dans le résultat fiscal soumis à l'impôt sur les sociétés de la société mère lorsqu'ils seraient distribués.

Le principal problème de ce régime a été celui de la territorialité de son application. Il était en effet réservé aux seules sociétés françaises à l'origine. Ce régime a donc été modifié compte-tenu de sa contradiction avec les règles liées à l'harmonisation européenne. Il s'applique donc quelle que soit la nationalité des sociétés. Cependant, il ne concerne par hypothèse que des sociétés mères pour leurs résultats imposables en France. Les dividendes versés à une société mère dont le siège est établi dans un État de la communauté européenne sont dispensés de retenue à la source (CGI 119 ter). Ces deux régimes peuvent donc se combiner, les dividendes reçus par une société mère établie dans un État de la communauté européenne et imposable en France s'ils sont perçus au titre d'un établissement stable français étant non soumis à retenue et non imposables par le jeu du régime des sociétés mères filles.

Ce résumé succinct montre qu'il est pris en compte indirectement mais nécessairement par le législateur une notion d'ensemble fiscal pour la détermination de la matière imposable correspondant à l'imposition des résultats du groupe de sociétés ainsi constitué.

Ce régime peut se cumuler avec le régime de l'intégration fiscale, plus récent, et qui offre des possibilités fiscales plus importantes. Ce régime est prévu aux articles 223 A à U du code général des impôts. Il résulte d'une réforme intervenue en 1988, qui faisait suite à un régime confidentiel créé en 1971 sous l'ancien article 209 sexies, aujourd'hui disparu.

Le principe de ce régime consiste à cumuler algébriquement les résultats des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés qui font partie d'un groupe fiscalement intégré. Un tel groupe peut être constitué entre sociétés ayant des liens de participation entre elles au moins égal à 95% du capital. La société tête de groupe ne peut quant à elle, être détenue à plus de 95% par une autre société. Le régime s'applique pour la détermination de l'impôt sur les sociétés dû en France, et ne peut donc concerner que des sociétés ou des établissements stables imposables en France. Il vient toutefois d'être admis en application d'une jurisprudence communautaire qu'un lien de participation puisse passer par une filiale étrangère implantée dans un État de l'Union Européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen. Il permet de ne rendre redevable de l'impôt sur les sociétés que la société tête de groupe. Cette société paie donc l'impôt sur un résultat calculé algébriquement par la somme des résultats de la société mère et de l'ensemble des filiales, ce qui permet notamment la compensation des résultats bénéficiaires avec les déficits fiscaux constatés dans d'autres sociétés.

Nous avons vu que ce système est utilisé avec l'accord de l'administration pour faciliter l'acquisition de titres de sociétés de capitaux, dès lors qu'existe le dogme de l'interdiction de déduction des charges liées à l'acquisition de titres de ces sociétés.

d'intérêt spécifique du groupe de sociétés, en opposition avec l'intérêt spécifique de chaque entité conservant son autonomie juridique et fiscale.

C'est à ce niveau qu'intervient un aspect spécifique, celui concernant la normalité d'actes réalisés dans le cadre de groupes de sociétés. En effet, l'appréciation de l'acte anormal pour des opérations au sein de groupes de société vise directement l'appréciation de la matière imposable. Or, nous devons constater que la notion de groupe de sociétés induit nécessairement la prise en compte d'un ensemble fiscal de détermination de la matière imposable dont le contour reprend celui du groupe de sociétés concerné. La question posée concerne donc l'articulation de la détermination de la matière imposable entre la société prise dans son individualité, et la matière imposable appréciée au niveau du groupe de sociétés.

Ainsi, la question de la prise en compte de la personnalité propre des sociétés pose difficulté dans les groupes de sociétés, qu'ils soient fiscalement intégrés ou non. Un auteur attire l'attention sur la position française qui lui semble particulière et constituer « *un réalisme du droit fiscal à la française qui tend à devenir une bizarrerie planétaire* »<sup>1223</sup>. Le titre de l'étude quelque peu compliqué, permet difficilement d'appréhender la question posée. Celle-ci, également complexe, pourrait s'énoncer ainsi :

- dans les groupes de sociétés, intégrés fiscalement ou non, il existe un intérêt général du groupe dont chaque société profite. C'est l'essence même du groupe. Cet intérêt est prévu pour conduire à des profits supplémentaires par un effet de synergie. Cependant dans certains cas, cela peut conduire à des sujétions supplémentaires, voire à des charges supplémentaires.
- le droit fiscal français, par une conception étroite de la notion d'acte anormal de gestion, conteste tout avantage consenti par une société à sa sœur, sa mère ou sa filiale, sans contrepartie pour elle, alors même que cette opération servait conforme à une gestion normale du groupe.

---

Les règles de détermination de l'ensemble fiscal, de retraitement du résultat global, de la traduction juridique de l'intégration ainsi réalisée avec la problématique de la répartition de la charge ou du profit fiscal, sont très complexes. Elles font l'objet de nombreux développements dans des ouvrages spécialisés. Leur étude peut constituer l'objet de travaux de recherche comme celui que nous effectuons. Pour notre part, l'étude de ce régime dépasse l'objectif que nous nous sommes assignés.

1223-Alain Legendre, *Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société*, DF 11/2006. En général, l'invocation d'une exception française ne nous paraît pas de nature à constituer un argument solide à la modification de la position prise : la France est justement réputée pour avoir pris, historiquement, des positions originales sur de grands sujets (par exemple les droits de l'homme) qui ont largement influencé l'évolution ultérieure des mentalités.

L'auteur attirait l'attention sur deux décisions de la Cour administrative d'appel de Paris<sup>1224</sup> qui, de manière audacieuse selon lui, reconnaissent l'intérêt du groupe, composante intrinsèque de l'intérêt propre de la filiale. Cependant, le Conseil d'État vient de censurer clairement ces deux décisions<sup>1225</sup>.

Dans sa décision du 28 avril 2006, Seeee<sup>1226</sup>, le Conseil d'État juge qu'il convient d'apprécier une opération faite par une société du groupe au regard de son propre intérêt et non en considérant de façon générale l'intérêt du groupe<sup>1227</sup>. Le Conseil d'État venait de confirmer cette prise de position claire dans un arrêt précédent, Sept, du 10 mars 2006<sup>1228</sup>, dans lequel il jugeait que les résultats de chacune des sociétés d'un groupe intégré doivent être déterminés dans les conditions de droit commun<sup>1229</sup>. L'arrêt Sept confirme que l'application du principe de personnalité de l'impôt ne permet en effet de tenir compte que par exception de l'existence de

---

1224-Caa Paris 2e ch., 10 décembre 2004, n° 00-36, Sté Seeee, *RJF* 4/05 n°312, concl. Frédérik Bataille, *BDCF* 4/05 n°42 ; Caa Paris 21 janvier 2005 n° 01-873 2e ch., Sias (qui deviendra Atys), *RJF* 5/05 n°433.

1225-Dans une affaire Sias, société devenue Atys, une société avait supporté dans ses propres charges des charges sociales et indemnités d'expropriation concernant des cadres français employés en fait par une autre filiale du groupe intégré dont elle faisait partie. Au niveau du résultat global du groupe intégré, l'imputation de charges dans l'une ou l'autre société du groupe n'a effectivement aucun impact du point de vue fiscal compte tenu de l'imposition d'un résultat global résultant d'une somme algébrique. C'est ce que juge la Cour administrative d'appel en considérant que la société n'avait pas commis un acte anormal de gestion dès lors, selon elle, que l'avantage consenti ainsi à une autre société du groupe suffisait à justifier que son coût soit déduit des résultats de la société qui l'a consenti.

Dans l'affaire Seeee, il s'agissait pour un groupe dont la société Seeee était la tête, d'acquérir une nouvelle société. La situation de cette société nouvellement acquise s'avérant plus lourdement obérée que prévu, il a fallu la renflouer financièrement. Cette opération de renflouement a été confiée à une autre société du groupe qui a priori n'avait pas d'intérêt direct à mener elle-même l'opération. On peut supposer que ce sont des considérations d'opportunité qui ont conduit le groupe à faire mener l'opération par telle ou telle autre de ses filiales.

Le fisc ayant remis en cause au niveau de la filiale supportant la perte due au renflouement, la charge résultant de cet effort financier, le groupe par sa société mère Seeee a contesté le rappel. Le Tribunal administratif et la Cour administrative de Paris ont annulé le rappel de l'administration fiscale. Pour la Cour en effet, le fait que la filiale en question ait souscrit à l'augmentation de capital de la nouvelle société acquise par le groupe, devenant ainsi elle-même sa société mère et ayant dû ainsi constater dans ses écritures la dépréciation totale des titres auxquels elle venait juste de souscrire, ne constituait pas un acte anormal, dès lors que cette opération était justifiée par l'intérêt commercial général du groupe intégré fiscalement.

La Cour souligne donc l'intérêt du groupe dans un dossier concernant un groupe fiscalement intégré.

1226-CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006, n°277572, Sté Seeee *DF* 42/2006 comm .670, commentaire Alain-François Gagneur, concl. François Seners.

1227-La Cour commet une erreur de droit, en jugeant que « la seule circonstance que la souscription par la société Serip à l'augmentation de capital de la société Dopresse présentait un intérêt commercial pour le groupe fiscalement intégré suffisait à justifier la déductibilité de la provision litigieuse ». Id.

1228-CE 3e et 8e ss-s., 10 mars 2006, n°263183, Sté Sept, *DF* 21/2006 comm. 414 note Jean-Luc Pierre, concl. François Seners.

1229-Considérant « qu'une société peut, sans commettre d'acte anormal de gestion, prévenir les conséquences des graves difficultés financières d'une sous-filiale en lui consentant une aide alors même qu'elle n'entretient avec elle aucune relation commerciale ». Mais en même temps dans cette décision, il jugeait que le régime de l'intégration fiscale défini par les articles 223 A et suivants implique que « les résultats de chacune des sociétés du groupe fiscal intégré, dont la somme algébrique constitue le résultat d'ensemble servant d'assiette à l'impôt dû par la société ayant exercé l'option, soient déterminés dans les conditions de droit commun, ainsi que le prévoit l'article 223 B du CGI ». Id.

groupe de sociétés. En cela, le Conseil d'État reprend sa jurisprudence de l'arrêt du 26 juillet 1982<sup>1230</sup>. La jurisprudence admet quelques dérogations au droit commun : opérations à prix coûtant<sup>1231</sup>, abandons de créance<sup>1232</sup>, notamment. Dans l'arrêt Sept précité, est reconnue la possibilité d'un abandon de créance entre la mère et une sous-filiale, la situation de la sous-filiale interagissant sur la situation nette de la filiale. Mais le caractère normal ou non de l'acte de gestion résultant de l'abandon doit être apprécié au seul regard de l'intérêt de la société qui y consent, et non au regard de l'intérêt global du groupe. Telle était la position de la Cour administrative d'appel de Paris. Or, cette position est nettement censurée.

Pourtant, une partie de la doctrine soutient l'analyse selon laquelle au sein d'un groupe fiscalement intégré, l'intérêt de chacune des sociétés qui le constituent se fonde dans l'intérêt de celui-ci<sup>1233</sup>. Or, cette position se heurte aux dispositions de l'article 223 B du CGI selon lequel dans l'intégration fiscale, les résultats de chacune des sociétés du groupe sont déterminés dans les conditions de droit commun. C'est donc cette position qui est reprise dans l'arrêt Séeec précité, lequel confirme de privilégier le principe de l'autonomie juridique des sociétés sur une logique de liens économiques pouvant exister au sein d'un groupe de sociétés.

Dans sa décision du 28 avril 2006 rendue dans l'affaire Atys<sup>1234</sup>, le Conseil d'État confirme à nouveau sa position<sup>1235</sup>. La Haute Juridiction revient sur ce qu'une partie de la doctrine avait

1230-Justifié ainsi par les conclusions du commissaire du gouvernement Pierre Rivière : « *En dehors des cas dont la loi peut ou pourrait expressément traiter, cette détermination [des sujets du droit fiscal] ne peut reposer que sur le critère de la personnalité juridique. S'écarter de ce critère aboutirait à des conséquences incertaines, sur le point de savoir qui est redevable de quel impôt, sur quelles base et quand il en est redevable* ». (CE 26 juillet 1982 plénière n°19645 *DF* 1983 n°10 comm. 378 concl. Pierre Rivière). Le commissaire du gouvernement fait appel à la notion de personnalité juridique. Mais le sens qu'il donne à cette notion nous paraît proche de celle de cédule-ensemble, ce qui paraît confirmé par la décision Sept.

1231-CE section, 24 février 1978, n°2372 *DF* 1978 n°30 com.1212 concl. Pierre Rivière, *RJF* 4/78 n°161 chron. Marie-Dominique Hagelsteen.

1232-CE plénière 30 avril 1980 n°16253, *DF* 1980 n°30 comm. 1642 ; *RJF* 6/80 n°467 concl. Bruno Martin-Laprade. Maurice Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec 1999 4e éd. Doc 31 *Les abandons de créances. Aides entre sœurs* ; CE 12 juillet 1978 n°2138 et 2768, *DF* 1978 n°42 comm. 1592 ; *RJF* 10/78 n°401 ; CE 1er mars 2004 n°237013 *AS Représentation*, *DF* 2004 n°37 comm. 669 concl. Guillaume Goulard ; *DS* 2004 comm. 117 note Jean-Luc Pierre ; *RJF* 5/04 n°459 *BDCF* 5/04 N°58 concl. Guillaume Goulard ; aides à caractère financier : CE 21 juin 1995 n°132531, *Sofige*, *RJF* 8-9/95 N°963 concl. Philippe Martin ; *DF* 1995 n°41 comm. 1902.

1233-Notamment : Bernard Plagnet, *L'intérêt du groupe en droit fiscal : les incidences du régime de l'intégration fiscale*, bull. ANSA 2000 n°3027 p.1 ; Gastineau Pierre, *La fiscalité des groupes de sociétés : l'intégration fiscale* ; Litec 2003 n°118 ; Alain Legendre, *Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société*, *DF* 11/2006 précité.

1234-CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006, n°278378, *Sté Atys France*, *DF* 44/2006 comm. 706, concl. François Seners.

1235-« *Considérant que l'option pour le régime dit de l'intégration fiscale implique que les résultats de chacune des sociétés du groupe fiscal intégré, dont la somme algébrique constitue le résultat d'ensemble servant d'assiette à l'impôt sur les sociétés dû par la société ayant exercé l'option, soient déterminés dans les*

considérée comme étant une évolution logique et souhaitable de la jurisprudence.

La position du Conseil d'État vient d'être tout récemment encore confirmée dans une décision du 10 novembre 2010, *Corbfi*<sup>1236</sup>. Dans cette décision se posait la question du traitement fiscal dans un groupe intégré de la cession d'actif à prix minoré entre deux sociétés du groupe. Pour la Cour administrative d'appel de Lyon, les dispositions des articles 223 B et 46 quater-0 ZB de l'annexe III au CGI « font non seulement obstacle à ce que l'administration fiscale redresse le résultat d'une société du montant de la subvention directe ou indirecte dont elle a bénéficié de la part d'une autre société du groupe, mais s'oppose également au redressement du résultat de la société du groupe ayant versé cette subvention. » En d'autres termes, les règles du régime fiscal de l'intégration aboutissant à une neutralisation complète des subventions intra-groupe, il n'y aurait même pas lieu à effectuer un redressement.

Le Conseil d'État est très loin de cette position, et censure nettement la Cour. Il juge en effet que le régime dit de l'intégration fiscale<sup>1237</sup>, ne dispense pas chacune des sociétés de déterminer ses résultats dans les conditions de droit commun ainsi qu'il l'a rappelé à plusieurs reprises. Il ajoute que la neutralisation des subventions consenties entre sociétés du même groupe doit être effectuée « après l'établissement des résultats individuels des sociétés membres du groupe ».

Ce sont donc deux principes qui s'affrontent. Pour le premier, celui soutenu par une partie de la doctrine, les réalités économiques, les pratiques constatées au niveau des autres pays, devraient conduire à privilégier un intérêt de groupe, ce qui condamnerait la jurisprudence ferme du Conseil d'État.

Pour la Haute Juridiction, au contraire, ce serait le principe de l'autonomie juridique des sociétés qui prédomine, leur personnalité juridique et fiscale, laquelle commande l'interprétation de la notion de « conditions de droit commun » prévu par l'article 223 B.

Aucune de ces deux justifications ne nous satisfait.

Il convient de relever que le Conseil d'État ne se fonde pas sur un critère d'autonomie juridique des sociétés. Il ne considère que l'aspect fiscal. En effet, il s'agit encore une fois, de

*conditions de droit commun ainsi que le prévoit l'article 223 B du CGI (...) qu'aucune de ces dispositions n'autorise l'une des sociétés d'un groupe fiscal intégré à déduire, dans des conditions différant de celles du droit commun, un avantage consenti à une société extérieure à ce groupe ».* Le Conseil d'État censure donc la Cour d'avoir admis la déduction d'une charge par une société alors qu'elle concernait une société tierce, quand bien même cette autre société faisait partie du même groupe fiscalement intégré. Id.

1236-CE 3e et 8e ss-s., 10 novembre 2010, n°309148, *Sté Corbfi*, concl. Emmanuelle Corto-Boucher, note D. Bocquet et J. Sayag, *DF* 51/2010 comm. 605.

1237-Effectivement, le terme devient impropre, dès lors que l'on soutient la conservation de l'autonomie juridique des sociétés.

déterminer une matière imposable. Or, pour cela, le législateur crée un régime fiscal exorbitant du droit commun aboutissant à cumuler algébriquement les résultats de plusieurs sociétés dans un ensemble fiscal. Il n'existe pas à ce jour, en droit français, de disposition équivalente dans le droit privé commercial. Par contre en droit comptable, existe les systèmes de consolidation pour la présentation des comptes des groupes. Nous pouvons donc constater que le droit fiscal procède de sa propre logique, et que le législateur n'hésite pas à dépasser les cadres juridiques qu'il a pu placer par ailleurs dans le droit privé.

S'agit-il encore une fois d'autonomie du droit fiscal ou autres « tartes à la crème » ? Nous ne le pensons pas. Au contraire, le législateur fiscal raisonne ici très clairement en terme d'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable. Dans les règles du régime dit « de l'intégration fiscale », le législateur fiscal prévoit un ensemble de règles aboutissant d'une part à cumuler les résultats de chaque société, mais en outre de retraiter chacun de ces résultats pour justement neutraliser les conséquences des opérations réciproques. Nous pensons qu'il s'agit de la prise en compte d'un ensemble fiscal de détermination de la matière imposable. Pourquoi faudrait-il donc alors, considérer des notions de droit privé, l'intérêt propre de chacune des sociétés, ou l'intérêt économique d'un groupe, pour traiter une notion spécifiquement fiscale ?

La prise en compte de l'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable, voulu par le législateur, au niveau d'un groupe de sociétés, permettrait nous semble-t-il, de s'affranchir des contraintes, et des contresens, liés à la recherche de justifications de solutions dans des notions de droit privé. Le législateur n'a jamais parlé d'intérêt de groupe pour définir le périmètre de l'intégration fiscale, qui n'a d'autre objectif que de déterminer l'assiette d'un impôt. Dans ces conditions, il conviendrait de ne considérer que la globalité de l'ensemble fiscal ainsi constitué, sans avoir à rechercher si l'intérêt juridique de telle ou telle société, ou du groupe, est conservé, malmené ou favorisé. Ce sont des notions étrangères à la simple détermination de la matière imposable du groupe.

Cela n'empêche pas que les sociétés, en droit privé, restent autonomes. Les associés minoritaires, même dans un régime d'intégration, ont leur mot à dire. La confusion de patrimoine qui pourrait intervenir dans des gestions laxistes, voire les fautes commises par l'abus du crédit d'une société du groupe au profit d'autres sociétés, trouveront naturellement leur sanction au niveau du droit privé, ce dernier pouvant par exemple rendre responsable des

dettes de la filiales une société tête de groupe ayant abusé des biens de sa filiale. Il en irait de même pour les salariés d'une société dont les intérêts auraient été compromis par une gestion irrégulière imposée par le groupe. Mais tout cela n'a pas lieu d'être pris en compte au niveau fiscal.

Le régime de l'intégration fiscale nous paraît illustrer la notion d'ensemble fiscal de détermination de la matière imposable. L'interprétation qu'en donne, soit une partie de la doctrine dans la recherche d'un intérêt de groupe, ou la jurisprudence actuelle, par une prise en compte excessive de l'individualité des membres du groupe, nous paraît aller au-delà de l'esprit du législateur ayant simplement pourvu à la constitution d'un ensemble de détermination d'une matière imposable<sup>1238</sup>.

### **B - La prise en compte de la notion d'ensembles fiscaux en matière de TVA**

La TVA est un impôt où, a priori, la notion de cédule-ensemble paraît inappropriée. En effet, l'idée de cédule a été forgée dans son sens premier de catégorie, pour l'application des impôts directs, et plus particulièrement de l'impôt sur le revenu. S'il est plus logique d'attendre dans ce type d'impôt la création d'ensembles déterminant les règles d'assiette, liquidation, recouvrement et contentieux, comment pourrait-il en être de même avec un impôt sur la consommation, ayant pour origine les contributions indirectes, historiquement établi et calculé sur des opérations matérielles individualisables relatives aux marchandises. Et pourtant, nous constatons que cette notion de « cédule » peut s'appliquer à la TVA. Une évolution en ce sens peut être mise en lumière dans certaines situations.

---

1238-Nous rencontrons l'exposition de cette méthodologie, de façon claire et convaincante, dans l'étude de Florence Deboissy, *Acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique*, dans les écrits de fiscalité des entreprises, à la mémoire de Maurice Cozian, Litec/Lexisnexis 2009. Ce texte est pourtant écrit avant la décision Corbf. Il se trouve en complète adéquation avec cette décision, ce qui prouve sa pertinence. L'auteur avance la théorie des « masses fiscales autonomes pour la détermination de l'assiette de l'impôt », qui ne sont autres que nos cédules-ensembles. L'exposé de cette intuition s'exprime ainsi : « *Il s'ensuit que la théorie de l'acte anormal de gestion a vocation à s'appliquer chaque fois que des moyens sont affectés à une activité source de revenus imposables donnant lieu à la détermination d'un résultat fiscal, ce qui englobe la fiscalité des entreprises, mais également, le cas échéant, la fiscalité des ménages. Parce que l'acte anormal de gestion a pour seul objet la rectification de l'assiette de l'impôt, plusieurs circonstances n'ont, à ce stade, aucune incidence. Peu importe d'abord la forme juridique que revêt l'exploitation, la théorie de l'acte anormal de gestion pouvant s'appliquer au résultat fiscal dégagé par une société immatriculée, une entreprise individuelle, une société en participation, une succursale, une indivisions, une association ou encore une fiducie. Peu importe ensuite que l'entrepreneur ait ou non la personnalité juridique puisqu'il suffit, pour qu'un acte anormal de gestion soit sanctionné, qu'une masse fiscale autonome pour la détermination de l'assiette de l'impôt s'appauvrisse sans contrepartie ; le fait que l'autonomie fiscale de la masse se double ou non d'une autonomie juridique est donc sans incidence.* ».

### 1 - Les transferts d'universalités

Une première manifestation de cette prise en compte d'ensembles fiscaux concerne la taxation des transferts d'universalités de biens.

L'administration fiscale avait pris aux débuts de l'application de la TVA, un certain nombre de mesures, de sa propre autorité, conduisant, lorsque plusieurs impôts pouvaient s'appliquer à une même situation, à ne pas exiger la TVA sur ce type d'opérations, sans qu'un fondement légal vienne confirmer cette position. Sont donc intervenues des décisions judiciaires contradictoires<sup>1239</sup>. Ainsi, le Conseil d'État, dans une affaire Blumet en 1991<sup>1240</sup> relative à la vente d'un fonds de commerce et dont nous avons précédemment analysé le contenu, avait été conduit à juger que, nonobstant le fait que l'Administration admettait, de sa propre autorité, de ne pas percevoir la TVA sur la cession d'un fonds de commerce, cette cession étant par ailleurs soumise aux droits d'enregistrement, le vendeur du fonds était néanmoins autorisé à déduire la TVA ayant grevé le coût des services du cabinet immobilier ayant concouru à la réalisation de la vente de ce fonds<sup>1241</sup>.

---

1239-Ainsi, dans un arrêt du 3 novembre 1978, CE 3 novembre 1978 n°2409 Section, Casino de Divonne, *RJF* 12/78 n°530, le conseil d'État a-t-il eu à juger de la situation au regard des droits à déduction de la TVA de la « société touristique thermale et hôtelière de Divonne » qui s'était vu refuser la déduction d'une fraction de la TVA déductible, au motif qu'une partie de ses recettes avait été exonérée. Les casinos devaient verser sur le montant de la « cagnotte », un « prélèvement » dont la nature est plus qu'incertaine, qualifié à l'époque de « participation aux profits réalisés ». L'administration avait admis de ne pas réclamer la TVA sur ces sommes, dès lors qu'elles supportaient ce « prélèvement ». En conséquence, elle considérait que le droit à déduction de la TVA d'amont devait être réduit au prorata des affaires effectivement taxées. Le Conseil d'État a annulé cette argumentation. En effet, considérant « que la société requérant perçoit, d'une part, des recettes dont il n'est pas contesté qu'elles sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée et, d'autre part, le produit net des prélèvements, des jeux exploités dans le casino ; que le produit ainsi défini est la contrepartie d'affaires au sens de l'article 256 du Code, qui n'entrent dans aucune des catégories de celles qui sont exonérées de la taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 261 ; que, par suite, et alors même qu'avec l'accord de l'Administration, fondé sur la circonstance que la société était soumise aux prélèvements susmentionnés, celle-ci s'est abstenue d'acquitter la taxe sur le produit des jeux, ladite société n'en est pas moins légalement redevable de la taxe pour l'ensemble de ses activités ; que, par voie de conséquence, elle était en droit de déduire la totalité de la taxe qui a grevé les biens et services utilisés par elle, et non pas seulement une fraction de la dite taxe ».

1240-CE 7e 8e et 9e ss-s., 28 juin 1991 n°63 .066, *Sté Blumet et fils*, *DF* 42/1991 n°2004 et concl. Jacques Arrighi de Casanova.

1241-Ainsi, l'administration fiscale, de sa propre autorité, et malgré sa mission légale, admettait de ne pas recouvrer des impositions légalement dues, au motif qu'elles faisaient double emploi. Certes, le contribuable n'avait pas intérêt à contester la légalité de cette prise de position, mais il n'en reste pas moins vrai que ce type de comportement est difficilement admissible. Il faut cependant reconnaître que l'administration fiscale n'est pas seule en cause, et que nous avons eu à connaître de positions semblables prises par les administrations et organismes en charge des cotisations sociales, avec parfois l'annulation par le Conseil d'État des mesures dérogatoires à la loi prises par ces administrations, ce qui finalement met les redevables dans une situation insensée. Par exemple, décret 2000-69 du 27 janvier 2000 relatif "à la durée du travail dans les entreprises de transport routier de marchandises" dont certaines dispositions de ce texte ont été annulées par décision du Conseil d'État du 30 novembre 2001, *Fédération Nationale des Transports Force Ouvrière, Fédération*



Cette mesure s'est trouvée légalisée « de fait » par les dispositions de la 6e directive de 1977 qui autorisait les États membres, dans son article 5 alinéa 8, à considérer, « à l'occasion de la transmission, à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens », qu'aucune livraison de biens ne soit intervenue, et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Cette possibilité n'a cependant pas été intégrée immédiatement dans l'ordre juridique interne de la France, cette intégration n'intervenant qu'en 2005<sup>1242</sup>. Pendant cette période intermédiaire, la position de l'administration sur le plan du droit n'était plus tenable. Ainsi, par arrêt du 30 décembre 2002, Darquier<sup>1243</sup>, le Conseil d'État jugeait que, « si l'article 5 § 8, de la 6e Directive susmentionnée ouvre le droit, aux États membres qui le souhaitent, d'exonérer de taxe, sous certaines conditions, ces mêmes cessions et apports, le législateur français a entendu renoncer à cette faculté ». La décision est abrupte, mais claire. La haute juridiction dit que la Directive propose une option qui doit se manifester expressément dans l'ordre juridique interne d'un État. Observant l'état du droit français, il constate qu'aucune disposition légale n'existe au regard de l'option proposée par la Directive. Il en conclut logiquement que la France a renoncé à cette option.

Bien évidemment, la Haute Juridiction n'est pas dupe et connaît la tolérance prise par l'Administration. Elle a même été saisie de cet argument, le contribuable voulant faire juger que l'obligation mise par l'Administration à la non imposition de la cession du fonds par un engagement pris dans l'acte n'était pas conforme aux conditions posées par la Directive<sup>1244</sup>.

---

*Générale des Transports de l'équipement CFTD*, n°219286, 219413 (JurisData 2001-063510) laissant les employeurs dans l'impossibilité de déterminer la rémunération des chauffeurs routiers, problème qui se renouvelle avec le décret 2005-306 du 31 mars 2005 met en place un calcul par trimestre. Ce décret est annulé pour l'essentiel par l'arrêt du Conseil d'État du 18 octobre 2006, *Fédération Générale des Transports et de l'équipement*, n°280936, ou encore, toujours dans le domaine social, la question des modalités d'octroi d'une déduction forfaitaire spécifique prévue par un arrêté du 20 décembre 2002, commenté par une circulaire de la Direction de la Sécurité Sociale du 7 janvier 2003, prenant des dispositions en dehors du cadre légal, et tous deux annulés par le Conseil d'État dans une décision du 29 décembre 2004 ...

1242-Par l'article 89 de la loi de finances rectificative pour l'année 2005 (loi 2005-1720 du 30 décembre 2005, article 89, *DF* 6/2006 comm. 382) créant un article 257 bis prévoyant que « les livraisons de biens, les prestations de services et les opérations mentionnées aux 6° et 7° de l'article 257, réalisées entre redevables de la taxe sur la valeur ajoutée, sont dispensées de celle-ci lors de la transmission à titre onéreux ou à titre gratuit, ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens. (...) Le bénéficiaire est réputé continuer la personne du cédant, notamment à raison des régularisations de la taxe déduite par ce dernier (...) ».

1243-CE 8e et 3e ss-s., 30 décembre 2002 n°233616, *Darquier*, *DF* 17/2003 n°334 concl. Gilles Bachelier.

1244-Le contribuable « entend ainsi vous faire juger que la faculté offerte aux États membres par l'article 5 alinéa 8 de la Directive a été mise en œuvre par le biais de l'instruction administrative dont le juge doit dès lors apprécier la comptabilité au regard des objectifs de ladite Directive », ainsi que le notait le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier dans ses conclusions., Id.

Or, le Conseil d'État se refuse à considérer que les instructions administratives puissent suppléer le législateur dans la transposition d'une norme européenne<sup>1245</sup>.

En outre, la Cour Européenne a été saisie d'un cas semblable et a tranché dans l'arrêt *Zita Modes* du 27 novembre 2003<sup>1246</sup> dont nous avons déjà parlé. Cette affaire permet à la Cour européenne de donner des précisions utiles sur sa conception de la TVA. Cette affaire concernait une société luxembourgeoise ayant vendu un fonds de commerce de prêt-à-porter, opération qu'elle avait considérée comme n'étant pas soumise à la TVA. L'administration fiscale ayant poursuivi le recouvrement de la TVA sur cette vente, l'affaire est venue devant la Cour sur renvoi du Tribunal d'arrondissement de Luxembourg. L'administration fiscale considérait que les dispositions permettant de ne pas taxer les transmissions universelles conduisaient à exiger que le bénéficiaire de la transmission exerce la même activité que le cédant, ce qui n'était pas le cas en l'espèce. Cette question permet à la Cour de développer les conditions de la mesure autorisée par l'article 5 alinéa 8 de la 6e directive.

Elle précise tout d'abord que ce texte permet de considérer qu'il n'existe pas de rupture dans l'ensemble fiscal soumis à TVA, le bénéficiaire de la transmission étant réputé continuer la personne du cédant<sup>1247</sup>. Poursuivant l'analyse des dispositions précitées, la Cour constate que la non imposition doit s'appliquer « *à toute transmission d'une universalité totale ou partielle de biens et [l'État membre] ne peut donc pas limiter l'application de ladite règle à certaines de ces transmissions seulement* ». La Cour développe la justification de cette disposition de non imposition, et cette justification nous paraît ouvrir la voie à la justification d'une autre conception de la TVA que celle française d'origine, et « atomistique »<sup>1248</sup>.

---

1245-Arrêt *Alitalia* CE Assemblée 3 février 1989 n°74052 DF 1989 n°10 comm. 492.

1246-CJCE 5e ch., 27 novembre 2003 aff. C-497/01, *Zita Modes*, DF 18-19/2004 comm. 466. Le rédacteur de la revue *Droit Fiscal* note avec pertinence, que cette décision se limite à préciser les conditions d'application de la possibilité offerte par l'article 5 alinéa 8 de la 6e directive de ne pas soumettre à la TVA les transmissions totales ou partielles d'universalités de biens. Mais il précise fort justement que cette mesure ne s'impose pas aux États membres, car elle constitue une simple faculté, et conclut : « *à cet égard, la France ne peut être considérée comme ayant fait usage de cette faculté* ».

1247-« *A l'occasion de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, aucune livraison de biens n'est intervenue, et que le bénéficiaire continue la personne du cédant. Il s'ensuit que, lorsqu'un État membre a fait usage de cette faculté, la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens n'est pas considérée comme une livraison de biens aux fins de la 6e Directive.* » Dans ces conditions, la transmission n'est pas soumise à la TVA.

1248-La Cour dit que (point 39) « *il apparaît que cette disposition vise à permettre aux États membres de faciliter les transferts d'entreprises ou de parties d'entreprises en les simplifiant et en évitant de grever la trésorerie du bénéficiaire d'une charge fiscale démesurée qu'il aurait, en tout état de cause, récupérée ultérieurement par une déduction de la TVA acquittée en amont.* ». La Cour précise donc (point 40) que « *la notion de transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens, doit être interprétée en ce sens qu'elle couvre le transfert d'un fonds*

Allant encore plus loin, la Cour répond à la question, posée par le jugement de renvoi, relatif à la condition d'identité d'activité entre cédant et cessionnaire soulevée par le fisc luxembourgeois. Cette identité d'activité n'est pas exigée comme condition à l'exonération : il suffit de démontrer la volonté de poursuivre une exploitation<sup>1249</sup>.

Ces précisions semblent définir exactement ce que nous entendons par « cédule ». Il est assez étonnant de trouver ce type de raisonnement pour un impôt qui est censé s'appliquer à des opérations individualisées de transferts de marchandises et par extension de prestations de services. En effet, la Cour considère que la directive entend bien considérer un ensemble fiscal complet, en l'occurrence une entreprise en état de fonctionnement. Peu importe à cet égard le propriétaire de l'entreprise : celui-ci peut la transmettre de diverses façon. Du moment que cette entreprise continue d'exister, et de fonctionner, il n'y aurait donc aucune raison d'en tirer des conséquences fiscales, et notamment pas au niveau de la TVA.

Nous avons noté dans l'arrêt Abbey<sup>1250</sup> de 2001, l'argument intéressant soulevé par le contribuable. Rappelons que dans cette affaire était en jeu la déduction de la TVA grevant les frais engagés par la société Abbey pour la réalisation d'une transmission d'universalité non taxée. Le requérant invoquait la continuation de l'entreprise par le bénéficiaire de la transmission, ce qui pouvait justifier la déduction de la TVA sur les frais de transmission, dès lors qu'étaient poursuivies par le bénéficiaires les opérations ouvrant droit à déduction de TVA. Cet argument nous semblait pertinent. Il n'a pas été retenu par la Cour, sans doute parce qu'il venait trop tôt dans l'évolution. Ne serait-il pas possible de l'invoquer à nouveau, et avec

---

*de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome ».*

1249-La Cour note (point 44) que « les transferts visés par cette disposition sont ceux dont le bénéficiaire a pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock. En revanche, rien dans l'article 5 paragraphe 8 de la 6e directive n'exige que, antérieurement à la transmission, le bénéficiaire exerce le même type d'activité économique que le cédant. ».

En final, la Cour répond à la question posée ainsi : « l'article 5 paragraphe 8 de la 6e directive doit être interprété en ce sens que, lorsqu'un État membre a fait usage de la faculté, conférée par la première phrase de ce paragraphe, de considérer que, pour les besoins de la TVA, aucune livraison de biens n'est intervenue à l'occasion de la transmission d'une universalité de biens, cette règle de la non-livraison s'applique - sous réserve d'une éventuelle utilisation de la possibilité d'en limiter l'application dans les conditions prévues à la seconde phrase du même paragraphe, - à tout transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome. Le bénéficiaire du transfert doit cependant avoir pour intention d'exploiter le fonds de commerce ou la partie d'entreprise ainsi transmis et non simplement de liquider immédiatement l'activité concernée ainsi que, le cas échéant, de vendre le stock ».

1250-CJCE 5e chambre 22 février 2001 aff. C-408/98, *Abbey National PLC*, DF 13-2002 n°278.

succès, après la jurisprudence Zita ? Dans l'affaire Abbey, la Cour avait bien admis la déduction de la TVA, en considérant que ces frais constituaient des « frais généraux ». Nous notions le caractère osé de cette assimilation. Manifestement, de tels frais ne sont pas habituels dans une entreprise, et il est difficile de les assimiler aux frais de papeterie, téléphone, poste, assurance, etc, frais qui sont habituellement compris parmi les « frais généraux ».

Ne peut-on alors considérer que la notion de « cédule » dans son nouveau sens d'ensemble fiscal d'assiette, liquidation, recouvrement, contentieux, ne pourrait être utilisé même en matière de TVA, où a priori cette notion paraît étrangère, pour rendre compte du droit positif, alors que les explications données jusqu'à présent peinent à donner une vision claire de la réalité du droit positif, et surtout, ne permettent pas d'anticiper l'évolution du droit. Pourtant, tous les éléments de la « cédule » tels que nous les envisageons se retrouvent dans les précisions données par la Cour.

## ***2 - L'application des règles d'imposition à la TVA sur la marge***

La question de l'application du régime de TVA sur la marge dans le contexte de notre étude peut paraître surprenant. Comment la notion de « cédule » peut avoir sa place ici ? Il faut pour cela revenir sur l'arrêt Warsemann du 4 août 2006<sup>1251</sup>.

Nous avons relevé dans l'histoire de la TVA le régime « transitoire » mis en place par la directive 2006/112/CE : ce régime a pour objet de faire « comme si » la TVA était unique dans toute l'Europe, chaque pays collectant la TVA dans le cadre d'un impôt communautaire, mais qui en réalité conserve la souveraineté fiscale de chaque État en matière de TVA, et notamment le montant de la TVA collectée. Dans ce contexte, a été adapté le régime des biens d'occasion, organisé par la 7e Directive du 14 février 1994<sup>1252</sup>. Selon l'article 297 A du CGI, les livraisons de biens d'occasion effectuées par les assujettis-revendeurs sont soumis de plein droit au régime de la TVA sur marge, lorsque les biens en question leur ont été livrés par un non redevable de la TVA ou par une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de cette livraison. Par conséquent, dans les autres cas, c'est le régime normal de TVA qui

---

1251-CE 9e et 10e ss-s., 4 août 2006, n°278274, *SA Warsemann automobiles*, *DF* 7/2007 comm. 188, concl. Stéphane Verclytte.

1252-7e Directive n°94/5/CE du 14 février 1994 transposée en droit français par l'article 16 de la loi n°94-1163 du 29 décembre 1994 et codifiée aux articles 256 bis I 2°bis et 297 A du CGI Loi de finances rectificative pour 1994, n°94-1163 29 décembre 1994 article 16, *DF* 1-2/1995 comm. 2.

s'applique, imposant à l'assujetti-revendeur, de facturer et d'acquitter la TVA sur le prix de vente total. L'article 256-I 2°bis, prévoit que les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels sont soumises à la TVA, et réserve au 2° le cas des acquisitions de biens d'occasion, en prévoyant qu'elles ne sont pas soumises à la TVA lorsque le vendeur a lui-même fait application du régime de TVA sur la marge.

L'affaire Warsemann venait au moment où un grand nombre de vendeurs de véhicules d'occasion se trouvait confronté à des remises en cause nombreuses de la part de l'administration fiscale qui contestait le régime d'imposition sur la marge. L'intérêt d'appliquer le régime de la marge est en effet important pour le marchand d'automobiles : le prix des véhicules d'occasion ne supporte qu'une TVA minimale, proportionnelle à sa marge, alors qu'à défaut, il supporterait la TVA sur le prix total.

Cependant, avec l'intervention du droit communautaire, se sont développées des fraudes consistant à falsifier le régime de TVA en présentant comme soumis à la TVA sur la marge des véhicules d'occasion ayant précédemment ouvert droit à déduction de la TVA sur le prix total dès lors qu'ils ont été utilisés pour une opération taxable. Ce type de véhicule concerne principalement les loueurs de véhicules, qui les revendent, souvent rapidement avec peu de kilométrage d'utilisation. Il est certain que le gain est important, très important même sur les véhicules haut de gamme, ces derniers ne supportant finalement que la TVA sur la marge du dernier revendeur. Il est donc normal que l'administration fiscale ait mené une action forte pour lutter contre ce système qui est proche, sans en faire partie cependant, des systèmes de fraude dit « carrousel » à la TVA intracommunautaire.

Or, dans ce cas, la facture du fournisseur, officiellement le seul document disponible pour l'assujetti-revendeur, peut comporter toutes les mentions requises pour l'application de la TVA sur la marge, en l'occurrence justement ne pas mentionner de TVA, en application de l'article 297 E du CGI.

L'administration pourtant, dans l'affaire Warsemann, a remis en cause l'application de ce régime par la société, au motif que ses fournisseurs, situés en Italie et en Espagne, n'avaient pas la qualité d'assujettis revendeurs au sens des dispositions de l'article 256 bis du CGI, cette qualité ayant été en fait revendiquée abusivement par les intéressés.

Le Conseil d'État dans cette décision très attendue, rejette la remise en cause ainsi effectuée, considérant que l'assujetti était fondé à considérer le bien fondé de la facture en sa possession

sans avoir à réaliser un contrôle en amont<sup>1253</sup>. Le débat autour de cet arrêt, qui a procuré une grande satisfaction dans le petit monde des négociants de véhicules d'occasion, a principalement et logiquement été mené par l'administration fiscale<sup>1254</sup>. C'est justement la nature de ce débat qui nous interpelle dans le cadre de notre recherche.

En effet, si le fondement juridique de la TVA était toujours cette nature « atomistique » de la considération d'opérations individualisées, la position de l'administration fiscale ne pouvait être contestée comme elle l'était. C'est en effet une conception « objective » de ce cycle d'opération qui prévaudrait dans ces conditions. C'est justement la position que développe l'administration fiscale, considérant qu'il ne faut s'arrêter qu'à la situation objective de l'opération : si tout au long de la chaîne de transaction, le véhicule n'a pas été détaxé à un quelconque moment, c'est bien le régime de la TVA sur la marge qui s'applique. Si le véhicule a bénéficié d'un droit à déduction de la TVA grevant son prix, les opérations suivantes ne peuvent bénéficier du régime de la marge et doivent supporter la TVA sur le prix total, la TVA payée en amont se trouvant alors logiquement déductible. Ce régime « objectif » devrait donc s'appliquer quelle que soit la situation des différents opérateurs, et notamment quelle que soit la connaissance qu'ils pouvaient légitimement avoir des différents stades de commercialisation du véhicule avant son achat par leurs soins.

Or, les contribuables ont soutenu avec satisfaction devant les tribunaux qu'il ne pouvait leur être reproché d'avoir fait uniquement confiance aux mentions des factures établies selon les dispositions de l'article 297 E, dès lors qu'ils ne sont pas habilités à procéder à l'examen de la situation fiscale de leurs fournisseurs et d'apprécier ainsi l'application correcte de leurs obligations fiscales. C'est une position « subjective » qui prévaut en jurisprudence, conduisant

---

1253-Considérant « qu'une entreprise française assujettie à la taxe sur la valeur rajoutée a la qualité d'assujetti revendeur et peut appliquer le régime de taxation sur marge prévu par l'article 297 A du Code général des impôts, lorsqu'elle revend un bien d'occasion acquis d'un fournisseur, situé dans un autre État membre, qui, en sa qualité d'assujetti revendeur, lui a délivré une facture conforme aux dispositions précitées de l'article 297 E du code général des impôts, et dont le fournisseur a aussi cette qualité ou n'est pas assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée ; que l'administration peut toutefois remettre en cause l'application de ce régime lorsque l'entreprise française ne pouvait ignorer la circonstance que son fournisseur n'avait pas la qualité d'assujetti revendeur et n'était pas autorisé à appliquer lui-même le régime de taxation sur marge prévu par l'article 26 bis de la directive du 17 mai 1977 ». La haute juridiction écarte donc l'argument au terme duquel les fournisseurs n'étaient pas eux-mêmes autorisés à revendiquer la qualité d'assujetti revendeur compte tenu des constatations faites par la Cour, CE Warsemann, Id.

1254-Celle-ci s'exprime notamment dans l'abondante chronique de M Dariusz Kaczynski, chef de bureau JF2C (contentieux de la TVA, service juridique de la DGFIP), au pied de l'arrêt CE 9e et 10e ss-s., 29 octobre 2008, n°292894, SA Nord Distribution Automobile SE, et n°292895, SAS Garage de l'autoroute-SE (non reproduit) concl. Pierre Collin, note Dariusz Kaczynski, DF 50/2008 n°615, postérieurs à l'arrêt Warsemann et portant cependant sur le même sujet.

à retenir l'activité globale, plutôt que l'opération individuelle<sup>1255</sup>. La question posée, portant sur le point de savoir s'il faut retenir dans une opération relative à la TVA, la simple réalité objective de l'opération en tant que telle, ou plutôt la connaissance subjective que peut avoir un opérateur d'un circuit économique et d'un ensemble de relations économiques avec un ou plusieurs partenaires pour une activité particulière, soulève un point important. En effet, la TVA ne peut plus, si l'on accepte ce débat, se concevoir comme une succession d'opérations indépendantes, mais bien comme un ensemble structuré d'une activité économique servant d'assiette à une imposition. Nous retrouvons là, nous semble-t-il, la notion d'ensemble fiscal où s'établit l'assiette, la liquidation, le recouvrement et le contentieux d'un impôt, que nous nommons « cédule ».

Un arrêt Nord Distribution intervient en 2008, faisant suite à l'arrêt Warsemann, et paraissant prendre une position inverse. En réalité, une lecture attentive de l'arrêt montre que la Haute Juridiction confirme une analyse prenant en compte une vision globale de l'entreprise au regard de l'application des règles de TVA, ce qui confirme une vision en terme d'ensembles fiscaux<sup>1256</sup>.

---

1255-Le commissaire du gouvernement Stéphane Verclytte fait ainsi la synthèse de la position du problème dans ses conclusions sous l'arrêt Warsemann : « le débat se concentre donc sur le second volet de l'argumentation de principe du ministre, qui repose, si nous l'avons bien compris, sur l'idée que le droit de bénéficier d'un régime dérogatoire doit être apprécié de manière objective, au regard des éléments apportés par l'administration, et non pas, contrairement à ce qu'a jugé la cour, seulement en fonction de ce qui le contribuable pouvait raisonnablement ou « manifestement » savoir de la situation de son fournisseur ». Les échanges d'arguments sur ce point furent nombreux, et la très longue note Kaczynski les développe avec abondance.

Dans ses conclusions dans la décision SA Nord Distribution (CE 9e et 10e ss-s., 29 octobre 2008, n°292894, DF 50/2008 n°615), le commissaire du gouvernement Pierre Collin reprend l'expression de cette problématique : « les nombreux contrôles et contentieux auxquels a donné lieu la mise en place de ce régime dérogatoire, qui a suscité la création de circuits de fraude à la TVA, ont conduit à s'interroger sur le caractère objectif ou subjectif du droit à en bénéficier. Selon l'administration, le droit de bénéficier du régime dérogatoire devait être apprécié de manière objective, au regard de la situation réelle du contribuable et de celle des personnes intervenant en amont dans le circuit de la TVA et non en fonction de l'information dont le contribuable de bonne foi pouvait disposer sur la situation de son fournisseur et, donc, sur son droit à se placer dans le champ de la TVA sur marge ». Le Commissaire du gouvernement confirme que la position du Conseil d'État, exprimée dans l'arrêt Warsemann, est que « l'assujettissement au régime de taxation sur la marge répondait à des conditions subjectives et non purement objectives », soit en fonction des informations en possession de l'assujetti au moment de l'opération et non en fonction, objectivement, du bien fondé de cette information appréciée a posteriori.

1256-Cette analyse est confirmée par la note Dariusz Kaczynski précitée, DF 50/2008 n°615. Ce dernier commente les décisions SA Nord Distribution du 29 octobre 2008, paraissant se rapprocher, selon lui, des thèses de l'administration fiscale. Dans ces décisions, le Conseil d'État donne effectivement raison à l'administration fiscale, mais il ne nous semble pas que sa motivation ait évolué depuis l'arrêt Warsemann. Dans ces affaires (deux sociétés sont concernées), les sociétés ont acquis auprès d'un fournisseur français sous le régime de la marge, des véhicules acquis par ce dernier dans des pays de la Communauté, sous le régime de la marge. Or, il était démontré par l'administration que ce régime de la marge avait été appliqué abusivement, les certificats d'immatriculation des véhicules montrant clairement qu'ils provenaient de sociétés de location, pouvant donc récupérer la TVA sur les véhicules, et qu'en outre, le gérant de la société fournisseur n'était

### **3 - L'application de la TVA aux opérations internes d'entités : sociétés en participation, prestations intra-entreprises**

Comment la TVA s'applique-t-elle aux opérations effectuées à l'intérieur d'une entreprise ? Qu'en est-il des entreprises qui n'ont pas de personnalité juridique ? Ce type de problématique, pourtant paradoxale, ne semble pas poser de difficulté majeure. Nous ne trouvons que peu de jurisprudence ou d'études sur le sujet. Cette absence d'intérêt pour ce type de problématique pourrait laisser penser, a contrario, que justement la TVA ne s'arrête pas à la personne juridique, qu'elle aurait fait en quelque sorte sienne une conception « cédulaire ». Mais est-ce bien de cédulaire qu'il s'agit, au sens où nous l'entendons ?

---

autre que l'un des cadres des sociétés en question.

Le Conseil d'État confirme la décision de la Cour rejetant la réclamation des sociétés visant à annuler les rappels de TVA effectués par l'administration qui rejetait l'application du régime de la marge et réclamait le paiement de la TVA sur le prix de vente total des véhicules. Le Conseil considère en effet, « *que l'administration a fait valoir sans être contredite sur ce point, que les véhicules litigieux avaient été achetés globalement par les fournisseurs de la SA Nord Distribution Automobile SA, auprès d'utilisateurs professionnels allemands ou espagnols, qui, en leur qualité de loueurs de véhicules, étaient autorisés à facturer la taxe sur la valeur ajoutée sur les véhicules qu'ils cédaient en vertu de règles objective applicables en matière de taxe sur la valeur ajoutée, que la société requérante, en sa qualité de professionnel de l'achat et de la vente de véhicules d'occasion, devait connaître et, d'autre part, que l'administration faisait encore valoir que la société requérante ne pouvait ignorer l'origine exacte des véhicules achetés auprès de la société TAG ou de ses autres fournisseurs, dès lors que l'un des directeurs salariés du groupe de concessionnaires et vendeurs de véhicules neufs et d'occasion qu'elle constitue avec la société Garage de l'autoroute SA, était le gérant de la société TAG, et qu'elle était en possession de l'ensemble des cartes grises desdits véhicules dont les mentions révélaient sans qu'aucun doute ne puisse s'élever sur ces informations, l'origine des véhicules achetés par ses fournisseurs, l'identité de leurs premiers propriétaires et la circonstance qu'ils avaient été initialement affectés à une activité de location de voitures ouvrant droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

Le Conseil d'État se livre donc à une analyse globale de l'environnement économique des opérations soumises à la TVA.

Le commentateur de l'arrêt relève dans sa conclusion, que « *la cour a donné raison à l'administration sur les deux points qui lui étaient soumis. Pour ce faire, elle a également retenu une approche globale et n'a pas raisonné opération par opération* ». Il relève ainsi que « *la cour paraît avoir fondé sa décision sur l'examen de la réalité du circuit économique, dont le constructeur d'automobiles n'avait pas complètement disparu. Ce circuit était, en réalité, le même pour toutes les opérations* ».

C'est bien la confirmation de cette approche globalisante qui nous paraît confirmer l'utilisation de la notion d'ensemble, de « cédulaire », même dans l'application de la TVA, et dans un cas a priori totalement étranger à cette problématique.



*a ) Applications en France*

Une première question concerne la TVA applicable dans les « sociétés en participation ». Ces sociétés sont prévues par les articles 1871 et suivants du code civil<sup>1257</sup>. Cette définition concerne les sociétés que les associés n'ont pas voulu immatriculer. Ce régime s'étend par assimilation aux sociétés créées de fait ou « sociétés de fait ». Si donc une société en participation n'a pas la personnalité morale, peut-elle être considérée comme un « assujetti » au sens de la TVA ?

Le droit fiscal donne à ces sociétés, une personnalité fiscale. La jurisprudence confirme cette analyse<sup>1258</sup>. Il n'existe pas de texte en effet, précisant le sort de la société en participation en matière de TVA. Et effectivement, il faut chercher les données du droit positif dans la seule jurisprudence et surtout, la doctrine de l'administration fiscale. Toutes deux considèrent la participation comme un assujetti à la TVA à part entière.

Dans un des derniers arrêts du Conseil d'État, l'arrêt Cofratex<sup>1259</sup>, déjà très ancien puisqu'il date de 1981, mais la matière ne semble pas poser de difficultés comme nous l'avons signalé, le Conseil d'État valide un avis de redressement concernant la TVA émis à l'encontre de la société de fait Cofratex<sup>1260</sup>, considérant très clairement qu'un tel avis est valable, car visant la personne réalisant les opérations imposables<sup>1261</sup>. Nous croyons reconnaître la définition de la cédule, ensemble fiscal de détermination de l'assiette, de la liquidation, du recouvrement et du contentieux d'une imposition.

---

1257-Selon le texte de l'article 1871, la société en participation devient telle lorsque les associés d'une société conviennent que celle-ci ne sera point immatriculée. Dans ces conditions, « elle n'est pas une personne morale et n'est pas soumise à publicité ».

1258-Eric Desmorieux, avocat au barreau de Paris, *Société en participation et TVA*, étude DF 24/2007 page 11. Notre confrère tente d'apporter une réponse dans cette étude parue récemment. Il constate que si la société en participation n'a pas la personnalité morale, « plus rarement la jurisprudence et plus souvent la doctrine administrative lui donnent une personnalité fiscale ». Dans ces propos, l'auteur semble ne pas faire de différence entre société en participation et société de fait, ce qui est logique compte tenu de la définition donnée par le Code Civil que nous venons de rappeler.

1259-CE 7e et 8e ss-s., 4 novembre 1981, n°22403, *Cofratex*, RJF 12/81 n°1096.

1260-comme noté précédemment, l'assimilation entre société de fait et société en participation est permise par les termes même du code civil.

1261-« Considérant ... qu'aux termes de l'article 283 du même code (le CGI) : la TVA doit être acquittée par les personnes qui réalisent les opérations imposables ; qu'il est constant que les opérations qui ont fait l'objet de l'imposition litigieuse ont été réalisées par et au nom de la société de fait Cofratex ; que, dès lors, celle-ci avait la qualité de redevable desdites impositions ; que les dispositions de l'article 5 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, aux termes desquelles « les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à dater de leur immatriculation au Registre du Commerce » ne faisaient pas obstacle à ce que la société requérante ait cette qualité en dépit de la circonstance qu'elle n'aurait pas été inscrite au Registre du Commerce ; que par suite, les avis de mise en recouvrement des impositions contestées pouvaient être adressés directement à la société en son nom propre, et sans porter la mention du nom des associés de fait ; qu'ainsi, contrairement à ce que soutient la requérante, l'avis de mise en recouvrement dont s'agit n'était pas irrégulier en la forme. » Id.

Cette jurisprudence est confirmée en 1990 dans l'arrêt du 2 avril 1990 Immobilière Raymond Cohu<sup>1262</sup>, jugeant que l'imposition à la TVA d'une société de fait<sup>1263</sup> doit être établie au nom de celle-ci et non pas au nom de ses membres. Un arrêt du 2 février 1996 S et G Olivier<sup>1264</sup>, permet au Conseil d'État de confirmer que « *lorsque des opérations passibles de la TVA sont effectuées par une société de fait, l'imposition est établie au nom de la société de fait qui est seule recevable à la contester* ». Nous sommes donc en présence d'une entité autonome au niveau de la TVA, jusque dans le mode de contestation de l'impôt.

Dans ces conditions, comment appliquer cette solution en pratique ? En effet, les associés des participations ou des sociétés de fait conservent quant à eux leur personnalité juridique. Les opérations faites au nom de la participation sont sur un plan juridique effectuées par l'associé agissant qui en demeure responsable, sauf convention contraire, ainsi qu'en dispose les articles du code civil : « *à l'égard des tiers, chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société* » (article 1872), et « *chaque associé contracte en son nom personnel et est seul engagé à l'égard des tiers. Toutefois, si les participants agissent en qualité d'associés au vu et au su des tiers, chacun d'eux est tenu à l'égard de ceux-ci des obligations nées des actes accomplis en cette qualité par l'une des autres, avec solidarité si la société est commerciale, sans solidarité dans les autres cas* » (article 1872-1). Une différence devrait donc être effectuée selon que la participation est révélée aux tiers ou non. Le droit fiscal prend acte de cette différence, mais uniquement en ce qui concerne les impôts directs (article 206-4 du CGI notamment).

Cette difficulté concerne les relations internes à la participation, et les relations de la participation avec les tiers.

Pour l'administration et la jurisprudence, et en ce qui concerne la TVA, les opérations internes à la société en participation, c'est-à-dire les opérations réalisées entre les associés dans le cadre du contrat de société, ne sont pas assujetties à la TVA, sous certaines conditions.

Cette position est notamment exprimée dans un arrêt de 1988, Salins du midi et salines de l'est rendu par le Conseil d'État<sup>1265</sup>. La Haute Assemblée y juge qu'il existe bien une société en participation entre cette société et les exploitants de marais salants de la côte méditerranéenne, ce

---

1262-CE 8e et 7e ss-s., 2 avril 1990, n°39157, *Sté immobilière Raymond Cohu*, R.J.F. 5/90 n°532 ne reproduisant pas la décision, mais y faisant simplement référence.

1263-Encore la même assimilation des deux types de sociétés.

1264-CE 9e et 8e ss-s., 2 février 1996, n°123532, *S et G Olivier*, R.J.F. 3/96 n°356.

1265-CE 7e et 8e ss-s., 24 février 1988 n° 28342, *Compagnie des salins du midi et des salins de l'est*, D.F. 7/1989 n°298.

que contestait l'administration, au terme de son analyse du contrat intitulé « traité de participation » conclu entre les associés. La société Salins du midi prélevait sur le produit des ventes, des sommes en remboursement de frais. L'administration avait qualifié ces sommes de rémunération de services rendus et les avait soumises à la TPS<sup>1266</sup>, ancêtre de la TVA. L'administration a été déboutée par la haute juridiction qui juge que ces mouvements financiers ne constituent pas des opérations imposables à la TVA<sup>1267</sup>. Le Conseil d'État juge donc déjà, avant l'arrêt de la CJCE Apple and pear, qu'il existe des opérations « hors champ » de la TVA.

Les conditions exigées pour que les opérations puissent bénéficier de la qualification d'opérations internes, et soient exonérées de TVA, sont une répartition exacte entre les associés des dépenses communes payées par l'un ou l'autre associé, et la condition que ces dépenses soient réelles et non des charges calculées. Ainsi, la répercussion dans les charges communes de l'amortissement d'un bien propriété d'un associé est considéré comme un loyer, susceptible d'être soumis à TVA. A l'inverse, les opérations réalisées avec les tiers suivent le régime général de la TVA, comme si la participation était une société bénéficiant de la personnalité morale<sup>1268</sup>.

La TVA sur les affaires réalisées avec les tiers est donc calculée au niveau de la participation<sup>1269</sup>. Il en est de même des droits à déduction, ce qui pose des difficultés. En effet, comment isoler les opérations effectuées pour le compte de la participation des propres opérations de l'associé, puisqu'il n'existe pas de séparation juridique ?

#### ***b ) Le concept de secteurs distincts d'activités***

L'administration fiscale a donc créé la notion de « secteur distinct d'activités ». Cette notion de secteurs distincts d'activité en TVA résulte de textes réglementaires. Elle ne figure dans un texte de nature législative que sous l'article 257 du CGI dans sa nouvelle version, renvoyant incidemment à la notion de secteur distinct en prévoyant, au II 1 3°, que « *l'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à exonération* » est

---

1266-Taxe sur les prestations de services.

1267-Considérant que « *les sommes que la Compagnie des Salins du midi prélève sur le produit des ventes ne peuvent, en raison du mode de répartition des charges qu'elle a adopté, être regardées comme une rémunération de services rendus par elle et pouvant par là même, comporter pour elle une possibilité de bénéfice ou un risque de perte ; qu'il s'ensuit que les prélèvements qu'elle opère sur le produit des ventes ne correspondent pas à des affaires au sens des dispositions précitées du Code général des impôts* ». Id.

1268-Ce type de situation risque de se retrouver fréquemment dans la profession d'avocat, où l'existence de sociétés en participation, d'exercice ou de moyens, tend à se développer.

1269-Voir l'arrêt Cofratex supra, *RJF* 12/81 n°1096.

assimilée à une livraison de biens effectuée à titre onéreux. Il faut donc chercher sous l'article 209 I de l'annexe II du code, partie réglementaire, les précisions nécessaires : « *les opérations situées hors du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction. Il en va de même pour les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée* ».

L'administration développe donc la notion de secteurs distincts d'activité dans sa documentation de base<sup>1270</sup>. Pour l'administration, le secteur distinct s'analyse comme des comptes distincts pour l'application du droit à déduction. Cela se limiterait donc à des écritures comptables. Hors, en fait, la notion de secteurs distincts va beaucoup plus loin. Elle s'analyse, selon l'administration, comme « *l'application d'une règle de l'affectation qui, en s'étendant aux immobilisations, déroge, pour ces dernières, au principe d'application du pourcentage de déduction et évite ainsi les inconvénients liés au caractère forfaitaire de ce pourcentage* ».

Cette explication n'est plus d'actualité depuis la réécriture des textes relatifs aux droits à déduction et la mise en place d'un coefficient de taxation ne faisant plus de différence entre immobilisations et autres biens et services. Mais la règle des secteurs distincts demeure, car elle représente une situation réelle qu'il convient de traduire en dispositions fiscales.

Pour l'administration, « *l'application du régime des secteurs distincts ne se conçoit qu'en cas de pluralité d'activités par un même assujetti* », ces activités étant par ailleurs soumises à des dispositions différentes au regard de la TVA. L'administration considère que le régime des secteurs distincts s'applique tout particulièrement aux sociétés en participation et sociétés de fait<sup>1271</sup>.

---

1270-Documentation non mise à jour à l'heure présente, car elle vise des textes de l'annexe II du CGI qui viennent d'être abrogés, 3 D1722.

1271-Doc de base 3 D1722 précitée n°15 : Après avoir rappelé que ce type de structure ne dispose pas de la personnalité juridique, l'administration précise que « *l'exercice conjoint de l'activité commune s'effectue à l'aide de biens qui sont soit la propriété de chacun des membres, soit leur propriété indivise ; le mode d'utilisation de ces biens présente ainsi un caractère particulier au regard du droit à déduction ; notamment en ce qui concerne la condition de propriété [Situation ayant évolué depuis la publication de cette instruction]. Il justifie donc la constitution d'un secteur distinct englobant l'ensemble des opérations réalisées en vertu du contrat de société en participation ou en société de fait. (...) Dès lors, toute société en participation ou toute société de fait, quelle que soit la durée du contrat, doit être considérée comme constituant un secteur d'activité distinct des activités propres de ses membres.* ».

L'administration en profite pour rappeler « *que les mouvements financiers internes à la société, tels ceux relatifs à la répartition de dépenses (sous réserve que cette répartition s'effectue exactement et porte sur de véritables dépenses, à l'exclusion donc des charges n'ayant pas ce caractère, comme les amortissements, provisions, etc) ou à celle des bénéfices ou des parts, ne constituent pas des opérations imposables à la*

Plus curieusement, si l'administration exige la déclaration de la constitution du secteur distinct, déclaration dont elle précise au demeurant que son absence ne serait pas de nature à lui permettre de contester l'existence d'un secteur distinct qui est de droit, elle considère que les opérations de la participation doivent être comprises dans la déclaration de TVA déposée par le gérant<sup>1272</sup>. L'administration justifie le dépôt d'une déclaration unique comme permettant de faciliter l'exercice des droits à déduction. Ce n'est que si l'activité exercée dans le cadre d'une société en participation aurait un certain caractère de permanence que la souscription d'une déclaration séparée pourrait être autorisée.

La constitution d'un tel secteur distinct permet d'appliquer les règles de déduction spécifiques au secteur, et notamment l'application d'un coefficient de taxation pour les activités réalisées au sein de ce secteur. La cessation d'activité d'une activité constituée en secteur emporte, en principe, l'ensemble des conséquences liées à la cessation d'une activité d'une entreprise, avec des modalités particulières tenant compte de la possibilité d'affectation des biens à un autre secteur<sup>1273, 1274</sup>. Il paraît intéressant de relever que le calcul des limites pour l'application des

---

*TVA* », ce que nous avons vu précédemment.

1272-« *Les opérations réalisées conjointement par les membres d'une société en participation ou de fait font l'objet de déclarations uniques généralement établies par l'un des membres qui est considéré comme le gérant de la société. De plus, le gérant d'une société en participation peut regrouper les opérations relatives à cette société sur les mêmes déclarations qu'il doit souscrire au titre de ses activités propres* », doc de base 3 D1722 précitée n°34.

1273-Doc de base 3 D1722 précitée n°36.

1274-Eric Desmorieux relève cependant l'existence d'une décision de plénière du 11 juillet 1977 du Conseil d'État, (CE 11 juillet 1977 plénière n°88215 SA Compagnie parisienne des asphaltes, *RJF* 1977 n°538, *DF* 7/1978 comm. 265, concl. contraires. B Martin-Laprade), remettant en cause les solutions qui viennent d'être exposées. La Haute Assemblée a estimé que la TVA ayant grevé les biens et services acquis pour les besoins de l'activité d'une société en participation était récupérable, non par la société en participation, mais par ses associés en proportion de la part de chacun dans le financement de l'acquisition de ces biens et services. Le Conseil d'État s'exprimait ainsi : « *Les sociétés en participation d'après l'article 44 du Code de commerce, ne constituent pas des personnes morales et ne se révèlent pas aux tiers ; les apports qui leur sont faits par leurs membres, tout en réalisant l'affectation du bien apporté à l'entreprise menée en commune, correspondent, de la part de l'apporteur, à l'application d'une modalité particulière à l'exploitation de son potentiel économique ; dès lors, en proportion de la part prise par la société requérante à son financement, la construction des biens, apportés aux sociétés en participation, doit être regardée comme opérée pour les besoins de l'exploitation au de l'article 267-I-B du CGI (...)* La société requérante est fondée, conformément à l'article 273-1-10 du CGI, à déduire de la TVA, à proportion de sa part dans le financement de leur acquisition, la TVA qui a grevé le prix des biens en cause ». Cette décision qui semble ainsi remettre en cause la « personnalité fiscale » de la participation n'a pas été prise en compte par l'administration fiscale.

A notre sens, cette décision n'est plus d'actualité, car les textes qu'elle vise ont été tous profondément modifiés. Notamment, l'article 44 du Code de Commerce en vigueur à l'époque disposait que « les associations en participation sont des sociétés dont l'existence en se révèle pas aux tiers ». Or, cette définition privilégiant le caractère « occulte » de la participation a disparu dans la rédaction de l'article 1871 du code civil. En outre, cette conception strictement occulte est incompatible avec le régime des sociétés de fait, dont nous avons vu qu'il suivait à l'identique le régime fiscal des participations. En outre, elle paraît contradictoire avec la décision Salins du midi précitée relative aux opérations internes à l'entité. (Eric Desmorieux « Société en participation et TVA », étude *DF* 24/2007 page 11 précitée).

franchises en base de TVA s'effectue au niveau de la société de fait ou société en participation, pour l'application de la franchise aux activités de cette entités. Cette disposition résulte en fait d'une transposition des décisions jurisprudentielles prises à l'époque du forfait. Nous noterons notamment une décision du 13 juin 1979<sup>1275</sup> jugeant que le chiffre d'affaires limite à apprécier pour l'application du forfait dans le cadre d'une société de fait est bien celui réalisé au niveau de la société.

*c) Applications en droit communautaire*

Le régime des sociétés en participation ne paraît pas avoir soulevé de problème majeur non plus au niveau du droit communautaire. Les textes communautaires ne semblent pas contenir de précisions relatives au sort à réserver aux sociétés en participation et sociétés de fait au regard de la TVA. Une seule décision serait intervenue à ce titre, et ne concerne pas directement la société en participation, mais une société civile néerlandaise, laquelle est dépourvue de personnalité morale selon les dispositions en vigueur dans ce pays. Il s'agit d'une décision Heerma du 27 janvier 2000<sup>1276</sup>. L'affaire à juger portait sur le point de savoir si le bail d'un bien immeuble, en l'occurrence une étable, pouvait être assujéti à la TVA lorsqu'il était consenti à une société non pourvue de la personnalité morale. L'administration fiscale néerlandaise refusait cet assujettissement, certainement financièrement intéressant pour M. Heerma au vu de la possibilité de récupérer ainsi la TVA ayant grevé le coût de construction de cette installation. La Cour a dit pour droit que « *lorsqu'une personne a pour seule activité économique, au sens de cette disposition [l'article 4 alinéa 1 de la 6e directive] la location d'un bien corporel à une société, telle une société civile de droit néerlandais, dans laquelle elle est associée, cette location doit être considérée comme étant accomplie de façon indépendante au sens de la même disposition.* » L'administration fiscale néerlandaise contestait quant à elle, qu'il puisse être constaté une prestation de services à titre onéreux entre les deux personnes, dès lors que l'une d'elle ne disposait pas de la personnalité juridique. La

---

1275-CE 13 juin 1979 plénière n°11560, *RJF* 7-8/79 n°422, et chronique Jean-François Verny, même revue, p. 234.

1276-CJCE 6e ch., 27 janvier 2000 aff.23/98, *Heerma*, *RJF* 3/00 n°437.

Cour considère que la société civile agit comme un assujetti<sup>1277, 1278</sup>.

La Cour de Justice peine cependant à justifier sa solution. La compréhension peut en être facilitée par la lectures des conclusions de l'avocat général<sup>1279</sup>. Celui-ci s'interrogeait sur le point de savoir si la société, dépourvue de personnalité morale, pouvait avoir la qualité d'assujetti à la TVA. Il a répondu par l'affirmative à cette question<sup>1280</sup>, par référence à une indépendance de fait de la société. L'ensemble de sa recherche de justification vise à partir de l'examen des faits, de savoir si une entité agit « comme si » elle bénéficiait de la personnalité juridique. Mais pourquoi devrait-on soumettre la qualité d'assujetti à la possession d'une personnalité juridique ? Les textes ne le disent pas, au contraire. Il semble donc vouloir être cherché une réalité là où elle ne se trouve pas, au risque d'être accusé « d'autonomie » du droit fiscal.

Mais si l'on considère objectivement les situations en cause, telle n'est pas la situation.

Tout d'abord, nous noterons que, si le droit néerlandais ne reconnaît pas la personnalité juridique aux sociétés civiles, du moins certaines d'entre elles, il en prévoit l'existence dans son corpus de textes, puisqu'il y ait justement fait allusion. Cette société existe donc en droit. Il en est de même en France des sociétés en participation et sociétés de fait. Elles ne sont que

---

1277-La Cour rappelle dans son exposé des faits (point 8) que « la société civile de droit néerlandais n'est pas dotée de la personnalité morale. Toutefois, elle possède l'indépendance de fait d'une société qui en est dotée et accomplit des activités économiques de façon indépendante, de sorte que c'est la société civile, et non le ou les associés gérant l'entreprise, qui, conformément à l'article 4 de la 6e directive doit être considérée comme assujettie ». Dans la motivation de sa décision, la Cour précise que (point 18) « il n'existe pas, quant à l'activité en cause, entre la société et l'associé de liens de subordination analogues à ceux mentionnés à l'article 4 alinéa 4 premier alinéa de la 6e directive qui excluraient la condition de l'indépendance dans le chef de l'associé. Au contraire, celui-ci, en donnant en location un bien corporel à la société, agit en son nom, pour son propre compte et sous sa propre responsabilité, même s'il est en même temps gérant de la société locataire. En effet, ladite mise en location ne relève pas de la gestion ou de la représentation de la société ».

1278-Nous ne pouvons à cet endroit, que se souvenir d'une décision rendue par le Conseil d'État relative au cas de l'avocat donnant se donnant en location une partie de son habitation professionnelle : CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008 n°287808, *Roche*, *DF* 22/2008 comm. 35. Certes, cette décision avait été rendue en matière d'impôts directs. Nous serions, nous semble-t-il, dans la même configuration que M Heerma. Si notre confrère avait soumis ce loyer à TVA, sans doute eut-il pu déduire la TVA ayant grevé l'acquisition de la partie de ses locaux, affectée à son activité professionnelle.

1279-Conclusions Georges Cosmas présentées le 20 mai 1999 Rec. CJCE 2000, I p.419 et s. point 15.

1280-Il relève que « une société civile telle que celle en cause dans le litige au principal, qui n'est pas dotée de la personnalité morale mais qui, en tant qu'union de personnes physiques, possède l'indépendance de fait d'une société, est en mesure d'accomplir des activités économiques d'une façon indépendante et doit être considérée, à ce titre, comme assujettie au sens de l'article 4 de la 6e directive ». Il note que la jurisprudence de la Cour souligne que l'article 4 de la directive avait un champ d'application très large, et que la forme juridique particulière que revêt généralement une personne n'est pas le seul élément qui influence la possibilité de la considérer comme « assujettie » à la taxe. Dans ces conditions le fait qu'il y ait une personnalité morale ne constitue pas non plus une condition sine qua non de la qualification d'« assujetti » à la taxe d'une union de personnes. Dans ces conditions la société pouvait d'un point de vue organique, être qualifiée d'« assujetti » à la taxe, comme toute autre personne disposant de la personnalité juridique.

l'application des critères de la définition du contrat de société tel que l'article 1832 du Code civil les édicte. Il n'est donc pas question pour le droit fiscal, d'inventer des réalités juridiques, mais bien de prendre en considération celles présentées par les principes généraux du droit.

La notion de cédule que nous proposons nous paraît répondre clairement et simplement à cette exigence. Pour l'application de la TVA à des opérations faites en commun, soit sous forme d'une société ayant la personnalité morale, soit d'une société sans cette personnalité, soit sans aucune structure particulière, il faut donc définir un périmètre dans lequel seront taxées ces opérations. Il devient donc nécessaire tout naturellement, et à ce titre, l'instruction de l'administration est un modèle tant tout semble « couler de source », de préciser les biens affectés à cette opérations, de neutraliser les opérations internes à l'ensemble, puisqu'elles n'ont pas vocation à intervenir dans l'assiette de l'impôt, et mettre en place les différentes opérations matérielles pour le calcul de l'imposition, avec notamment les obligations déclaratives<sup>1281</sup>.

En réalité, il semble que cette notion de « cédule » soit si naturelle au domaine de la TVA qu'il n'est point besoin de légiférer, ni besoin de contentieux et décisions jurisprudentielles pour en déterminer les règles et les modes de fonctionnement. Manifestement, il semble que cette notion de « cédule », lorsque l'on considère celle de « secteur distinct d'activité », lorsque l'on découvre la jurisprudence et la doctrine administrative sur les sociétés en participation et sociétés de fait, soit « évidente » en matière de TVA. Cependant, une « évidence » ne peut être considérée comme une règle de droit ni comme un principe pouvant rendre compte de l'état du droit positif.

#### *d) Les opérations internes transfrontalières, vues du côté français*

Ces constatations ne vont pas faiblir en découvrant les règles applicables à la TVA dans les opérations internes d'entités, notamment lorsque ces opérations traversent une frontière.

Nous avons pu rencontrer la question des opérations internes à une entité au regard des règles

---

1281-A cet endroit, nous pouvons constater que la position de l'administration demandant que les opérations relatives à la TVA d'une participation soient intégrées dans la déclaration des opérations du gérant paraissent surprenantes, et l'auteur de la chronique précitée soulevait avec pertinence cet aspect insolite. A notre avis, le mélange des opérations, s'il permet en théorie une déduction plus rapide de la TVA à déduire, nous paraît être sources de complications, à tel point du reste que l'administration fiscale a prévu un imprimé annexe à la déclaration de TVA, portant le numéro 3310 ter, permettant de préciser les données de la déclaration relatives aux différents secteurs d'activités qu'elle concerne. Cet imprimé se présente en fait comme un récapitulatif de déclarations individualisées qui auraient été établies pour chacun des secteurs, ce qui revient en fait à une déclaration par secteur, le tout récapitulé.



de TVA en considérant les sociétés en participation. Les opérations internes sont considérées hors du champ d'application de la TVA, notamment depuis l'arrêt Salins du midi<sup>1282</sup>. Cependant, les opérations internes peuvent franchir des frontières. C'est le cas des services rendus par un siège à ses succursales, ou inversement, situés dans différents pays. La question a été présentée au Conseil d'État qui l'a tranchée dans une décision Timex du 9 janvier 1981<sup>1283</sup>. L'affaire concernait la société Timex aux USA qui souhaitait s'implanter en France. Elle confie à son établissement français les premières démarches, lesquelles entraînent des coûts que le siège américain a dû combler au moyen de versements qualifiés de « subvention d'exploitation ». L'établissement français constituait en effet un « établissement stable » au sens de l'article 209 du CGI et les règles gouvernant les règles de territorialité de l'impôt en matière internationale. Cet établissement français était donc soumis aux contraintes déclaratives et comptables de même nature que s'il s'était s'agit d'une filiale de la société américaine. Le fisc français ayant soumis ces subventions à la TVA, la société a contesté devant le juge de l'impôt cette imposition, en soulevant l'argument qu'il s'agissait d'opérations internes à une même entité et comme telles, ne pouvant constituer des « affaires imposables ». La Haute Juridiction accepte cette argumentation<sup>1284</sup>, en invoquant l'absence de fait générateur. Nous noterons avec quelque étonnement l'invocation de cette « absence de fait générateur » dans le raisonnement de la Haute Juridiction au soutien de la non imposition de l'opération. Que signifie cette absence ? Au pied de la lettre, cela semble indiquer que l'opération existe bien au regard de la TVA, qu'il existe bien une opération taxable, mais que le déclencheur ne soit pas intervenu. Ce raisonnement semble difficile à admettre en tant que tel. De même,

---

1282-CE 7e et 8e ss-s. 24 février 1988 n° 28342, *Compagnie des salins du midi et des salins de l'est*, DF 7/1989 n°298 précité.

1283-CE 9 janvier 1981 n°10145 plénière, *Timex Corporation*, RJF 3/81 n°201, concl. Jean-François Verny même revue page 98.

1284-« *Considérant que, si les subventions d'exploitation reçues par une entreprise sont en règle générale, par application des textes ci-dessus rappelés, passibles de la TVA, (...) cette règle ne peut pas être étendue au cas où il s'agit, comme dans la présente espèce, de mouvements de fonds en provenance du siège et à destination d'un établissement d'une même personne morale ; qu'en pareil cas, le fait générateur fait défaut, dès lors qu'il ne s'agit pas de sommes versées par un tiers en contre-partie de services qui lui seraient rendus, que le siège n'a pas un intérêt qui lui soit propre à voir se poursuivre l'exploitation de l'établissement, dont il est en toute hypothèse responsable à l'égard des tiers, et qu'enfin, si la loi prévoit l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée, sous certaines conditions, des livraisons à soi-même de certains biens ou marchandises, aucun texte ne soumet à la taxe les services que se rendent les entités économiques non dotées de la personnalité morale, exploitées directement par la même société.* » Analysant l'argument relatif aux règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés, le Conseil constate cependant que, nonobstant le fait que les transferts de fonds aient dû apparaître en comptabilité sous forme de subvention, « *il ne s'ensuit pas que ces transferts puissent être regardés comme correspondant à la réalisation d'affaires au sens de l'article 256 précité, alors que, sous réserve du régime des importations ou des exportations, ils ne peuvent constituer que des apports ou des prélèvements.* »

pourquoi faut-il avec insistance, rechercher des notions de droit privé, telles ici les concepts d'apports et de prélèvements retenus également par la Haute Juridiction ? Manifestement, l'invocation de ces concepts est purement artificielle. Elle nous paraît n'apporter que confusion et contresens. L'invocation de l'existence d'un ensemble fiscal affecté clarifierait la solution.

Cette même argumentation sera utilisée à nouveau par le Conseil d'État dans sa décision du 29 juin 2001 *Sudameris*<sup>1285</sup>. Le litige portait sur la définition du champ d'application de la TVA à propos des intérêts que la banque *Sudameris*, située en France, réclamait à ses succursales, non dotées de la personnalité juridique et dépendantes juridiquement du siège, sur les prêts consentis entre le siège et les succursales. Ces opérations devaient être traduites en termes de charges et produits au regard des règles relatives à la territorialité de l'impôt sur les sociétés, puisque les résultats du siège français sont déterminés en fonction des seules opérations faites en France. Les intérêts se trouvaient donc comptabilisés en tant que produits dans les résultats du siège français, même si juridiquement il n'existait pas de prêts au sens juridique du terme, puisque par hypothèse la succursale qui n'avait aucune personnalité juridique autre que celle du siège avec lequel elle constitue la même personne, n'avait aucune obligation de rembourser les dites sommes. Pouvait-il en être de même au regard de la TVA ? La banque le soutenait, car elle y avait intérêt. En effet, si ces mouvements financiers internes, mais appréciés comme des opérations économiques au regard des règles du droit des sociétés, pouvaient également être considérés comme tels au regard de la TVA, ils devaient figurer dans les deux termes du prorata de TVA, l'opération relative à des mouvements financiers ouvrant droit à déduction lorsqu'ils interviennent entre personnes domiciliées ou établies en dehors de la Communauté européenne (article 271 V b du CGI). Dans ces conditions, le taux du prorata était mathématiquement augmenté, et les droits à déduction de même.

Le Conseil d'État confirmait par cette décision que les opérations internes à une personne morale, fussent-elles réalisées entre plusieurs pays, ne constituent pas des affaires taxables à la TVA. Pour établir cette conclusion, le Conseil d'État utilise à nouveau cette notion de fait générateur non intervenu, qui nous semble surprenante<sup>1286</sup>.

---

1285-CE 9e et 10e ss-s., 29 Juin 2001 n°176105, *SA Banque Sudameris*, *RJF* 10/01 n°1217, concl. Guillaume Goulard, même revue p.811.

1286-« *considérant que les intérêts qu'acquittent les succursales d'une banque dépourvues de la personnalité morale en rémunération des prêts que leur accord le siège ne constituent pas des sommes versées par un tiers en contrepartie d'un service ; que, par suite, dès lors qu'il n'est pas contesté que de tels prêts ne sauraient être regardés comme des prestations de services à soi-même (...), la Caa n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que, le fait générateur de l'impôt faisant défaut, les intérêts facturés par le siège de la*

Dans l'arrêt Timex dont nous parlions, le Commissaire du Gouvernement Jean-François Verny, s'il concluait à la non-imposition de l'opération, n'utilisait pas non plus la notion d'absence de fait générateur et proposait un autre mode de raisonnement. Il constatait tout d'abord que si le siège et l'établissement se trouvaient sur le même territoire, les opérations concernées seraient purement internes et ne pourraient constituer des affaires au sens requis pour l'application de la TVA. Lorsque interviennent des opérations internationales, la situation se complique par l'intervention des règles de territorialité propres à l'impôt sur les sociétés français<sup>1287</sup>, lesquelles visent une imposition limitée aux opérations faites en France<sup>1288</sup>, au contraire de l'imposition mondiale illimitée applicable en matière d'impôt sur le revenu<sup>1289</sup>. Cette règle en matière d'impôt sur les sociétés conduit à la création de la notion d'établissement stable. On constatera une fois encore que cette situation ne provient pas d'une quelconque volonté « d'autonomie » du droit fiscal, mais bien de la réponse à une contrainte édictée par le législateur pour l'assiette d'un impôt. Le droit fiscal doit donc en tirer les conséquences et mettre en place les dispositifs nécessaires pour répondre à l'objectif qui lui est assigné. Le Commissaire du Gouvernement constate donc que le système de l'établissement stable ressemble au patrimoine professionnel de l'entrepreneur destiné à la taxation des revenus de son entreprise : une même personne juridique demeure, mais sa situation est considérée sous deux aspects, ceci encore une fois pour satisfaire aux contraintes imposées par le législateur pour l'imposition des revenus professionnels<sup>1290</sup>. Le Commissaire du Gouvernement concluait donc que les versements effectués par le siège à son établissement constituent des suppléments d'apport et non une affaire taxable à la TVA.

*e) Opérations internes transfrontalières, vues de l'Europe*

La Cour de Justice des Communautés Européennes, telle qu'elle se nommait encore à

---

*Banque Sudameris à ses succursales n'avaient pas le caractère de recettes entrant dans le champ d'application de la TVA, et ne pouvaient, par conséquent, figurer ni au numérateur ni au dénominateur du prorata de déduction mentionné à l'article 212 de l'annexe II au CGI* ». Le commissaire du gouvernement Goulard ne fait pas état d'une absence de fait générateur dans ses conclusions. Id.

1287-Nous avons précédemment rencontré cette difficulté relative à la territorialité de l'impôt sur les sociétés en France et considéré des solutions au regard de la notion d'ensembles fiscaux, cédules.

1288-article 209 du code.

1289-article 4A alinéa 1 du CGI.

1290-A ce titre, les propos du Commissaire du Gouvernement ne peuvent nous empêcher de nous référer à la notion de « cédule » telle que nous tentons de l'expliquer : « *L'application de ces principes pour analyser les flux qui s'établissent entre établissements d'une même entité situés sur des territoires fiscaux différents nous paraît très éclairante. D'une part, sur le plan de l'impôt direct, elle est seule de nature à permettre d'isoler le bénéfice réputé réalisé par l'établissement car, par l'établissement d'une sorte « d'enceinte » du bilan, elle permet de saisir les mouvements d'entrée et de sortie (...)* ». Nous aurions pu reprendre ce terme d'« enceinte » pour définir la notion de « cédule » ...

l'époque, a rendu une décision confirmant la non-application de la TVA aux opérations internes. Il s'agit de la jurisprudence *Fce Bank* du 23 mars 2006<sup>1291</sup>. Sa formulation a pourtant été jugée hermétique aux yeux de certains commentateurs<sup>1292</sup>.

L'affaire à juger portait sur la TVA autofacturée par un établissement secondaire situé en Italie sur les prestations rendues par le siège établi au Royaume-Uni et représentant les coûts des services du siège, que la *Fce Bank*, avait affectés à l'établissement italien à l'intérieur de la société. La Cour juge que « *un établissement stable, qui n'est pas une entité juridique distincte de la société dont il relève, établi dans un autre État membre et auquel la société fournit des prestations de services, ne doit pas être considéré comme un assujetti en raison des coûts qui lui sont imputés au titre desdites prestations* ».

Les auteurs précités notent que « *cette formulation provoque un certain malaise chez le lecteur, puisqu'il peut avoir l'impression de passer à côté d'une subtilité et de ne pas tirer les conséquences logiques de la solution prétorienne. A cela s'ajoute le fait que le lecteur français a un véritable problème avec le concept du hors champ de la TVA, dans lequel furent rangés pêle-mêle par l'administration fiscale, tant les véritables activités hors du champ de la taxe que les simples flux financiers qui ne sont pas la contrepartie d'une opération dès lors qu'ils devaient tous limiter les droits à déduction de l'assujetti les réalisant ou les percevant* ». Pour les auteurs, la CJCE ne met pas en avant, en effet, un principe directeur qui permettrait, s'il était appliqué, de déduire le régime de TVA applicable aux succursales rendant ou bénéficiant de services du siège. « *Pour autant, la comparaison avec le régime applicable aux prestations internes au sein d'une même entité juridique établie dans un seul État membre aurait pu constituer une piste.* »

Il est vrai que le raisonnement de la Cour est difficile à suivre (point 34) : « *à cet égard, il résulte de la jurisprudence de la Cour qu'une prestation n'est taxable que s'il existe entre le prestataire et le bénéficiaire un rapport juridique au cours duquel des prestations réciproques sont échangées (voir arrêts du 3 mars 1994 *Tolsma* C-16/93 Rec. p.I-743 point 14 et du 21 mars 2002 *Kennemer Golf* C-174/00 Rec. p.I-3293 point 30)* ». (point 35) « *Pour établir qu'un tel rapport juridique existe entre une société non résidente et l'une de ses succursales afin d'assujettir à la TVA les prestations fournies, il y a lieu de vérifier si FCE IT accomplit une activité économique indépendante. A cet égard, il y a lieu de rechercher si une*

---

1291-CJCE 2e ch., 23 mars 2006 aff 210/04, *Fce Bank*, RJF 6/06 n°806.

1292-Michel Guichard, William Stemmer, *Prestations intra-entreprise et TVA*, étude, DF 11/2007 p.9.

*succursale telle que FCE IT peut être considérée comme étant autonome en tant que banque, notamment en ce qu'elle supporte le risque économique découlant de son activité ».*

En d'autres termes, la Cour s'attache à vérifier que l'établissement ne constitue pas un centre de décision économique autonome. Dans l'affirmative, il devient « assujetti ». Sinon, le lien de dépendance existant entre cet établissement et le siège interdisent de considérer qu'intervient une affaire au sens de la TVA, celle-ci devant lier des opérateurs indépendants, au sens de la directive.

La Cour aurait effectivement être plus claire dans sa formulation, à l'instar du Conseil d'État dans sa décision Timex. Il nous semble que l'exposé clair du Commissaire du Gouvernement Verny sous l'arrêt Timex pouvait présenter une piste pour formuler cette solution.

Plus exactement, il semble que la Cour hésite sur le point de savoir jusqu'où un établissement d'une entité juridique peut avoir d'indépendance juridique vis-à-vis de l'entité. Pour couper court à toute discussion, elle semble vouloir ignorer l'aspect strictement limité au plan juridique. L'établissement peut être juridiquement dépendant ou non, peu importe. La Cour semble vouloir s'attacher uniquement à l'étude factuelle de la situation présentée par le siège et son établissement.

Effectivement, il peut être pertinent de ne pas vouloir se limiter à une apparence juridique. Si l'établissement, même constitué sous forme de succursale sans personnalité juridique, fonctionne comme une entité autonome, il est clair que le non-assujettissement à la TVA des opérations entre l'établissement et le siège ne pourraient constituer des opérations internes. Devraient-elles être taxées à la TVA pour autant ?

Les auteurs précités, fondent un espoir de clarification dans la proposition de modification de la 6e directive en ce qui concerne le lieu des prestations de service. Selon ces sources, le projet prévoirait d'insérer un article ainsi rédigé : « *Lorsqu'une entité juridique unique possède plusieurs établissements stables, les services fournis entre ces établissements ne sont pas considérés comme des prestations de services* ».

La directive attendue est publiée depuis, sous le numéro 2008/8/CE, directive « modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne le lieu des prestations de services ». Effectivement, cette directive modifie de façon notable le lieu d'imposition des prestations de service. Elle a fait l'objet d'une intégration dans le corps des textes fiscaux français par la loi de finances pour 2009<sup>1293</sup>. Mais il ne nous a pas semblé que cette directive contienne le texte prévu sur les

---

1293-Loi 2009-1673 du 30 décembre 2009.

prestations entre établissements d'une entité unique. Cette question poserait-elle des difficultés particulières ? Par contre cette directive répond partiellement à la question que nous avons posée précédemment sur les participations en disant qu'« *une personne morale, non assujettie, qui est identifiée à la TVA, est considérée comme assujettie* », le critère semblant devenir l'identification en tant qu'assujetti<sup>1294</sup>. Nous ne trouvons seulement qu'une mention, aux articles 44 et 45 modifiés, précisant que « *si les services sont fournis à un établissement stable de l'assujetti situé en un lieu autre que l'endroit où il a établi le siège de son activité économique, le lieu des prestations de ces services est l'endroit où cet établissement stable est situé.* ». Mais ce texte ne précise pas le sort réservé aux prestations entre l'établissement stable et le siège, bien qu'il réponde déjà à un certain nombre de questions relatives à cette problématique<sup>1295</sup>.

Faut-il comprendre que le sujet n'est pas tranché, ou que le caractère de la succursale située à l'étranger au regard de la TVA doit être apprécié en fonction d'une identification à la TVA de cet établissement ? Mais alors, sur quel critères fonder l'obligation d'identification ? Le sujet reste ouvert à notre sens.

Il n'empêche que le principe de la non-application de la TVA à des opérations internes à une entité est confirmé par cette décision. Reste à définir les établissements internes à une entité, et jusqu'à quel degré d'indépendance ces derniers peuvent aller avant de devenir eux-même assujetti ? Il nous paraît important dans ces conditions, pour notre étude, de relever que la Cour ne s'arrête pas à la notion de personnalité juridique indépendante au sens du droit des sociétés. Cet élément est important, en ce qu'il montre, à l'appui de notre recherche, que s'il doit être constituée une « enceinte » pour reprendre le mot du Commissaire du Gouvernement Verny, ou une « cédule » selon le terme que nous proposons, celle-ci résulte nécessairement d'une définition fiscale, d'ordre technique et non d'ordre juridique, ensemble constitué pour la mise en œuvre d'une imposition particulière dont il appartient au législateur de définir l'étendue et la nature.

Nous avons parcouru beaucoup de chemin au cours de notre étude, en ce qui concerne la TVA. Nous avons pu constater qu'au fur et à mesure que la TVA s'approche d'un impôt communautaire, ce qui est la volonté clairement affichée des normes européennes, cet impôt

---

1294-Article 2 modifiant l'article 43 de la 6e directive.

1295-Voir les interrogations des auteurs dans l'étude de Michel Guichard, William Stemmer précitée.

s'approche d'une vue globalisante et non plus d'une conception « atomistique » qui pouvait être la sienne lors de sa création (encore que déjà, certaines situations d'ensemble étaient prises en compte). D'autres points, non étudiés ici, parce qu'il faut bien se limiter, pourraient encore confirmer cette vision.

Nous pourrions citer la fiscalité immobilière, qui vient de faire l'objet d'une profonde réforme en 2010 pour intégrer, enfin, dans le corps législatif français les directives en la matière, réforme qui vient de changer profondément cet aspect de la TVA. Plusieurs points mériteraient notre attention pour les besoins de notre étude. Notamment ceux portant sur l'incidence de la non-application de la TVA aux transmissions d'universalité de biens en ce qui concerne la TVA immobilière. Ce point est d'importance, notamment dans le cas d'opérations portant sur des immeubles locatifs dont les baux sont soumis, en tout ou partie, à la TVA. Nous nous limiterons à citer sur ce point une étude réalisée de 2008<sup>1296</sup>.

L'auteur y analyse les conséquences de cette dispense d'imposition, ainsi que les modalités d'application (déclarations, etc ...). Elle y rappelle les différents rescrits pris par l'administration fiscale pour éclaircir cette notion, et l'étendre de façon assez large. Un rescrit du 19 février 2007<sup>1297</sup> étendait la dispense de taxation à la TVA dans le cas d'un immeuble neuf en cours d'achèvement à un cessionnaire qui entend donner cet immeuble en location soumise à la taxe sur la valeur ajoutée. Ces dispositions revêtent en pratique une grande importance. Il n'est que de citer les crédits-baux d'immeubles pour lesquels les opérations qu'ils entraînent vont pouvoir bénéficier de ces dispositions.

Nous retrouvons dans cette problématique, les signes évidents d'une prise en compte d'une situation d'ensemble, et non pas d'opérations individualisées, situation dans laquelle s'établissent les modalités d'assiette, liquidation, recouvrement, et contentieux d'une imposition, ensemble que nous nommons « cédule ».

Ces points pourraient faire l'objet de développements complémentaires. Reste cependant à prendre la mesure des contraintes temporelles : au fur et à mesure que la présente étude avance, le droit fiscal change, et souvent de façon fondamentale. La réforme de la fiscalité de la TVA immobilière n'en est pas le moindre exemple. Il faut donc s'attacher à découvrir les règles générales qui sous-tendent ces évolutions. La notion de « cédule » que nous proposons

---

1296-Muriel Suquet-Cozic, *Cession d'immeuble locatif et dispense de TVA : de la théorie à la pratique*, BF 12/08 étude.

1297-Courrier daté du 19 et 23 février 2007 de la Direction Générale des Impôts, Direction de la Législation Fiscale adressé à Maître Berger-Picq, CMS Bureau Francis Lefebvre.

semble montrer efficacement qu'elle peut permettre de rendre compte en matière de TVA, de la vie du droit positif.

## **§ 2 - La rencontre de la cédule et du citoyen-contribuable**

Nous soutenions que la cédule, selon l'acception nouvelle que nous proposons, est un ensemble fiscal où la matière imposable est déterminée. Cet ensemble contient les règles nécessaires au recouvrement et au contentieux. A ce niveau se produit la rencontre de l'ensemble fiscal contenant la matière imposable et du citoyen-contribuable. Cette rencontre se manifeste à la fois dans le contrôle et contentieux de l'impôt, et bien évidemment, dans l'acte définitif de l'imposition, le paiement de l'impôt.

### **A - La cédule et le contrôle et contentieux de l'impôt**

Nous insistons à nouveau sur l'importance du contentieux fiscal. Celui-ci fait partie de l'acte d'imposer. Il présente la symétrie d'avec le contrôle fiscal. Fisc et contribuables doivent interpréter des situations dans des termes fiscaux, bien souvent en dehors de toute référence, tant les règles changent. Les divergences d'interprétation, qui ne relèvent pas toutes, loin s'en faut, de la mauvaise foi de l'une ou l'autre partie, doivent être tranchées. C'est bien le rôle des tribunaux. Donner au contentieux fiscal une dimension plus grande, revient à quitter un aspect strictement technique de la fiscalité, menant rapidement à l'arbitraire, pour revenir à l'application du droit, manifestation de l'ordre public.

L'émergence de la notion de cédule-ensemble, permet d'ouvrir à ce niveau de grandes perspectives. Et nous constatons, une fois encore, que cette notion est déjà en œuvre dans le droit positif.

#### **1 - La personnalité fiscale pour le contentieux de l'impôt sur le revenu**

L'impôt est calculé sur une assiette, sur laquelle s'applique un barème pour liquider l'impôt. Mais qui paie l'impôt, et qui peut contester l'impôt ?

L'article L 57 du Livre des procédures fiscales (LPF) précise que l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification, lorsqu'il s'agit de rectifier une imposition établie à partir d'une déclaration régulièrement déposée. C'est donc la personne physique ou la



personne morale qui supporte l'impôt qui est habilitée à suivre la procédure de rectification menée par l'administration fiscale.

L'article L 54 A du LPF précise que « *chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre* ». Déjà, le législateur tranche avec la notion civile de personnalité juridique. Il n'est plus question ici de personnalité juridique : l'impôt vise un ensemble, le foyer fiscal, et celui-ci est habilité à suivre toute la procédure, représenté indifféremment par l'un ou l'autre de ses membres. Bien évidemment, le foyer fiscal s'étend aux partenaires d'un pacte civil de solidarité selon l'article L 286 A du LPF.

Mais le foyer ne concerne pas les enfants. Il n'existe pas de jurisprudence sur ce sujet spécifique à notre connaissance. Seule l'administration prend position<sup>1298</sup> : les notifications concernant la TVA ou la valeur vénale pour un redressement en matière de droits d'enregistrement sont adressées directement à l'enfant. Lorsqu'il s'agit d'un mineur non émancipé, la notification lui est adressée par l'intermédiaire de son représentant légal, son père, sa mère ou son tuteur.

Lorsque le contribuable personne physique est décédé, les rectifications en matière d'impôt sur le revenu peuvent être menées avec l'un quelconque des ayants droit ou des signataires de la déclaration de succession, selon l'article 204-2 du CGI.

En matière de droits d'enregistrement et publicité foncière, les rectifications sont poursuivies avec les débiteurs de l'impôt visés par l'article 1712 du CGI selon l'administration fiscale<sup>1299</sup>, soit généralement, le nouveau possesseur ou la partie à laquelle l'acte profite. L'administration cite cependant la jurisprudence Ingebat du 15 mars 1988<sup>1300</sup>, selon laquelle la Cour de Cassation admet que la procédure de rectification puisse être menée indifféremment avec l'un des redevables solidairement tenu au paiement des droits en application de l'article 1705 du CGI. Cette jurisprudence confirmerait une jurisprudence antérieure<sup>1301</sup>, et s'applique également en matière d'impôt sur la fortune<sup>1302</sup>, sur le fondement de la solidarité prévue à l'article 1723 ter-00 B. Nous verrons cet aspect.

---

1298-Doc. adm. 13 L-1513 n°56 juillet 2002.

1299-Doc. adm. 13 L-1513 61 et suivants.

1300-Cass. com. 15 mars 1988 Bull. Civ IV n°109 p.76.

1301-Cass. com. 23 mai 1973, *Maillet Baslez*, publiée par l'administration fiscale Doc. adm. 7 A-431 du 10 septembre 1996.

1302-Cass. com. 12 décembre 1989 n°88-14579, *Fayard*, *DF* 12/1990 comm. 627, *DF* 1990 46-47 comm. 2181 et 2182.

C'est donc la personne tenue au paiement de l'impôt, soit à titre de redevable direct, soit en qualité de débiteur solidaire, avec laquelle l'administration fiscale peut mener toute procédure de contrôle.

## **2 - Les mesures de contrôle concernant les revenus professionnels.**

Les procédures de rectification des déclarations relatives aux revenus provenant d'une activité agricole, industrielle, commerciale, artisanale ou non commerciale ou visés à l'article 62<sup>1303</sup> sont suivies avec celui des époux (ou partenaire d'un PACS) titulaire des revenus, selon l'article L 54 du LPF. Ce texte précise que « *ces procédures produisent directement effet pour la détermination du revenu global* ». Il n'est donc pas nécessaire à l'administration de suivre une procédure particulière auprès du foyer fiscal<sup>1304</sup>.

Ainsi, lorsqu'intervient une activité professionnelle, nous retrouvons une spécificité déjà rencontrée à plusieurs reprises. Au niveau de l'établissement de l'impôt, c'est l'intéressé exploitant, et lui seul, qui est habilité à suivre la procédure.

Par contre, lorsqu'il s'agit de régler l'impôt, les personnes solidaires au paiement, et donc dans le foyer fiscal l'autre partenaire, ou anciennement « conjoint », peut intervenir dans la procédure contentieuse. Il peut alors à ce titre avoir connaissance des informations relatives au revenu professionnel. L'administration confirmait cette situation dans une réponse ministérielle<sup>1305</sup>. Elle précisait que postérieurement à la mise en recouvrement, l'imposition supplémentaire est établie au nom du couple et les époux sont tenus solidairement au paiement. Le conjoint du titulaire du revenu catégoriel a alors qualité pour introduire une réclamation contentieuse. Il peut donc demander communication à l'administration des pièces relatives au contrôle lui permettant de contester le bien-fondé de l'imposition supplémentaire. Toutefois cette communication est limitée aux éléments relatifs aux impositions communes. Le conjoint ne peut donc pas recevoir des informations sur les impôts établis au nom de l'entreprise<sup>1306</sup>. Cette règle offre une possibilité pour l'un des conjoints d'obtenir des informations sur l'autre conjoint dans une procédure de divorce par exemple.

La justification nous paraît cependant incorrectement formulée. En effet, il n'existe pas

---

1303-Revenus de certains dirigeants de société.

1304-CE 10e et 9e ss-s., 10 décembre 2008, n°296836, *Roustan*, *RJF* 3/09 n°254.

1305-Réponse Barraux Sénat 6 août 1998 p. 2556 n°8105.

1306-TVA, taxe professionnelle par exemple : réponse Barraux Sénat 6 août 1998 p. 2556 n°8105 précitée.

d'impôt « de l'entreprise » comme l'indique le ministre, comme si l'entreprise avait une existence particulière. En réalité, c'est l'exploitant personnellement qui est tenu de ces impositions, car le droit fiscal n'a pas prévu de solidarité. Ce qui montre bien qu'à défaut d'une telle disposition expresse relative à la solidarité, c'est bien le droit commun du patrimoine civil qui s'applique. Il n'existe en effet civilement aucun moyen de faire supporter au conjoint d'une entreprise individuelle la taxe à la valeur ajoutée due sur l'activité de l'autre conjoint, hormis bien évidemment les cas où il pourrait être démontré que le conjoint en question a participé activement au détournement de l'impôt dû (cas par exemple de fraude fiscale).

### 3 - Les redressements contre des personnes fiscalement solidaires

Nous venons de constater que les procédures de rectification sont menées avec les personnes redevables de l'impôt directement. Le code général des impôts prévoit des solidarités pour le paiement de l'impôt. Nous le verrons plus loin. L'administration fiscale peut-elle mener les procédures de redressement directement avec les personnes solidaires ?

La jurisprudence reconnaît à l'administration la possibilité de poursuivre les procédures de rectification directement avec l'un des débiteurs solidaires. Nous avons parlé de l'arrêt Ingebat cité par l'administration fiscale dans ses instructions.

Cette jurisprudence a été réitérée à de multiples reprises en ce qui concerne les droits de mutation par décès<sup>1307</sup>, en matière de cession de fonds de commerce<sup>1308</sup>, impôt de solidarité sur la fortune<sup>1309</sup>. Dans ces conditions, la jurisprudence considère que l'administration n'est pas tenue de notifier la proposition de rectification à chacun des débiteurs solidaires<sup>1310</sup>. Par contre, comme nous l'avons déjà évoqué, l'administration ne peut opposer le secret professionnel au débiteur solidaire<sup>1311</sup>, qui peut obtenir communication de la procédure. Un arrêt récent de la Cour de Cassation vient préciser un aspect particulier de cette jurisprudence.

---

1307-Cass. com. 23 juin 1987 n°85-17774, *Cts Cassagne*, *DF* 1987 n°44 comm. 1992 ; Cass. com. 21 janvier 1997 n°95-10180, *De Maupéou d'Ableiges*, *DF* 1997 n°15-16 comm. 445 ; Cass. com. 31 mars 2004 n°02-10-578 *Fessard*, *RJF* 2004 n°601 ; Cass. com. 7 juin 2006, *Sautier*, *RJF* 2006 n°1633.

1308-Cass. com. 6 mars 1985 n°83-15387, *Dufay*, *JCP N* 1986 n°2 p.230 note DF; Cass. com. 1er février 1994 n°92-13944, *Sté Sefipar*, *RJF* 1994 n°653 ; Cass. com. 15 mars 1994 n°92-15415, *Posso*, *RJF* 1994 n°850 ; Cass. com. 16 mai 1995 n°93-12717, *Sté Financière Sucre Union*, *DF* 1995 n°43 comm. 2030.

1309-Cass. com. 12 décembre 1989 n°88-14579, *Fayard* précité.

1310-CE 7e et 9e ss-s., 26 juillet 1982, n°20662, *DF* 1983 n°11 comm. 496 concl. Christian Schricke, *RJF* 1982 n°942, relativement à la solidarité des héritiers pour le paiement de l'imposition sur le revenu établie sur la base de la déclarations qu'ils sont souscrite en application de l'article 204-2 du CGI.

1311-CE 3 juillet 1985 n°52011, *Dega*, *DF* 1985 n°49 comm. 2161 concl. Marie-Aimée Latournerie, *RJF* 1985 n°1493 ; CE 9e et 7e ss-s., 1er juin 1990, n°65822, *Bouxiom*, *DF* 1990 n°51 comm. 2411 ; *RJF* 8-9/1990 n°1058.

Il s'agit de la décision rendue le 18 novembre 2008, Marie<sup>1312</sup>. Dans cette affaire, l'administration conteste un montage d'apport cession en utilisant la procédure d'abus de droit de l'article L 64 du LPF. L'administration choisit de notifier le redressement à l'un des enfants, lequel demande la saisine du comité consultatif des abus de droit. Cependant, l'administration notifie l'avis du comité à un autre contribuable, solidaire certes, mais qui n'était pas partie au premier stade de la procédure. La Cour de cassation confirme l'arrêt de la Cour d'appel qui confirme l'annulation de la procédure. La Cour juge que « *attendu que l'arrêt retient à bon droit que si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure doit être contradictoire et que la loyauté des débats oblige l'Administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant* ».

Ainsi, la chambre commerciale juge que, lorsqu'elle a engagé la procédure de rectification contradictoire avec un contribuable, partie à l'acte pris en qualité de débiteur solidaire, l'Administration est tenue de poursuivre l'intégralité de la procédure avec ce contribuable. La solidarité ne permet pas à l'Administration de changer d'interlocuteur en cours de procédure : c'est une question de loyauté<sup>1313</sup>. Les exigences de la procédure contradictoire imposent donc le suivi de la procédure avec le même interlocuteur. La jurisprudence juge ainsi irrégulière la discordance entre le destinataire de la notification de redressements et celui au nom duquel l'imposition est établie<sup>1314</sup>.

Cependant, la possibilité ainsi donnée à l'Administration fiscale de poursuivre l'un des débiteurs solidaires pour la totalité de la procédure pose difficulté au regard du caractère contradictoire de la procédure. Le débiteur choisi par l'Administration pour mener le redressement n'est pas forcément le mieux armé pour se défendre. Et les autres débiteurs n'auront connaissance de la procédure, surtout lorsqu'il existe un désaccord ou une mésentente entre eux, qu'à l'issue de la procédure, lorsque le débiteur actionné se retournera contre ses co-obligés. Il pourrait alors être trop tard pour engager efficacement une contestation, en tous cas

---

1312-Cass. com. 18 novembre 2008 n°07-19762, *Cts Marie*, note Jean-Pierre Maublanc, *DF* 4/2009 comm. 91.

1313-Rappelons à ce titre que la procédure de répression de l'abus de droit doit être contradictoire, l'Administration ne pouvant plus « *faire de l'abus de droit sans le dire, sous peine de vicier la procédure* », comme le disait Jérôme Turot dans l'une de ses chroniques : *Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques, ou l'abus de droit rampant*, *RJF* 8-9/89, chronique portant sur l'arrêt CE 21 juillet 1989 n°59970 Plénière, *Bendjador*, *RJF* 8-9/89 n°998 et CE 21 juillet 1989 n°58871 plénière, *Lalande*, *RJF* 8-9/89 n°999.

1314-Cass. com. 6 avril 1999 n°96-21702, *Duchez*, *DF* 1999 n°52 comm. 947 ; *RJF* 1999 n°939.

pour discuter avec l'Administration dans le cadre d'un débat contradictoire, en cas de contrôle fiscal notamment.

La notion d'ensemble fiscal affecté contenant l'ensemble des règles juridiques permettant de déterminer l'acte fiscal nous semblerait imposer que tous les débiteurs reçoivent au moins une information sur la procédure engagée dans laquelle ils sont susceptibles d'être mis en cause. Pour l'instant, tel n'est pas l'état du droit positif, cela ressort clairement de la jurisprudence. Il faut noter cependant que l'Administration recommande au moins que la procédure soit menée avec l'un des redevables légaux, et non directement avec un redevable solidaire.

#### ***4 - Le contrôle fiscal des sociétés de personnes***

L'article 53 du livre des procédures fiscales dispose, nous l'avons déjà vu, que « *en ce qui concerne les sociétés dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour leur part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, la procédure de vérification des déclarations déposées par la société est suivie entre l'administration des impôts et la société elle-même* ». Or, ce sont les associés des sociétés de personnes qui sont personnellement imposés pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. (article 8 du CGI).

Nous avons vu qu'en matière de sociétés de personnes s'affrontent deux analyses, l'une soutenant la transparence totale de la société de personnes, celle-ci n'intervenant pas dans la détermination de la matière imposable puisque l'ensemble fiscal s'étendrait entre l'associé et la société, sur la quote-part des droits de celui-ci dans celle-là ; l'autre au contraire, soutient que la société de personnes constituerait elle-même un ensemble fiscal constituant un premier niveau de détermination de la matière imposable, celui-ci étant ensuite inclus dans l'ensemble fiscal formé au niveau de l'associé.

Essayons de préciser la situation du droit positif en la matière, avant d'en tirer des conclusions au sujet des cédules. Le Conseil d'État a jugé dès 1977 que le contrôle des résultats de la société de personnes et le redressement des bases d'imposition de l'associé à raison de sa part constituent des éléments d'une même procédure<sup>1315</sup>. La jurisprudence a confirmé depuis que si, en application de l'article 60 du CGI et de l'article L 53 du livre des procédures fiscales, la procédure d'imposition est suivie à l'encontre de la société de personnes, avec le cas échéant, l'effet interruptif de prescription qui s'y attache à l'égard des associés, la société de personnes

---

1315-CE section, 22 juillet 1977, n°384, *DF* 1978 n°8 comm. 287 concl. Bruno Martin-Laprade.

n'a, elle-même, aucune qualité pour contester les redressements qui lui sont notifiés<sup>1316</sup>.

Cette solution emporte d'ailleurs des conséquences déroutantes. Ainsi, l'associé unique d'une EURL, qui n'en est pas le gérant, n'a pas de possibilité de suivre la procédure de redressement. Lorsqu'il conteste l'imposition mise à sa charge, l'administration peut lui opposer le fait que la sociétés de personnes a accepté les redressements. C'est la solution jugée par la Cour administrative de Bordeaux le 15 janvier 2008, *Montplaisir*<sup>1317</sup>. Mme Montplaisir était associée unique d'une Eurl<sup>1318</sup> dont son fils était gérant. Contrôlée par l'administration fiscale, seule Mme Montplaisir intervient en réponse. L'administration, considérant qu'elle n'avait pas mandat pour intervenir, ne prend pas en compte cette réponse, considère qu'il y a donc acceptation tacite des rappels, refuse la saisine de la Commission Départementale des impôts, et après avoir régulièrement notifié les conséquences du rappel effectué au niveau de la société, à l'associé unique, met en recouvrement l'impôt supplémentaire.

La Cour confirme la solution retenue par l'administration. L'associé unique qui n'est pas gérant, n'a pas vocation à représenter la société unipersonnelle, « *et bien que l'article 8 de Code général des impôts soumette en principe l'imposition des résultats des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée au même régime que celui applicable aux résultats des sociétés de personnes, seul le gérant peut valablement représenter la société vis-à-vis de l'administration durant la procédure de vérification des résultats sociaux* ». Par contre, l'associé unique reçoit notification des conséquences des rappels effectués au niveau de la société pour la quote-part de son résultat, soit en l'occurrence la totalité des rappels effectués au niveau de la société. Il peut alors contester l'imposition personnellement mise à sa charge. Mais dans sa contestation, il se heurte au fait que la société, qui n'a pas valablement répondu, est réputée avoir accepté le redressement fiscal. Il ne peut notamment pas invoquer une irrégularité de procédure qui serait constituée par le défaut de saisine de la commission départementale. L'associé unique supporte donc l'effet interruptif de prescription de l'engagement de la procédure contre la société de personnes, il supporte l'imposition qui en résulte, mais s'il intervient dans la procédure de contrôle elle-même, son intervention est irrecevable parce qu'il n'est pas le gérant, ce qui peut le conduire à se voir opposer l'acceptation tacite de la société résultant de sa propre intervention intempestive ...

---

1316-CE 22 janvier 1982 n°21980, *DF* 1982 n°19 comm. 1054.

1317-Caa Bordeaux 3e ch., 15 janvier 2008, n°06BX00041, *Mme Montplaisir*, concl. J.M. Vie, *DF* 37/2008 comm. 485.

1318-En droit, il faut dire « SARL », mais le terme est passé dans la pratique.

La procédure engagée contre une société de personnes constitue pourtant les éléments d'une même procédure comme nous l'avons vu précédemment. La compréhension de la situation devient difficile. Elle le devient d'autant plus qu'elle peut se retourner brutalement et de façon tout à fait inattendue, à l'avantage du contribuable qui ne s'y attendait pas.

Nous avons déjà cité l'aphorisme du professeur Cozian qualifiant l'article 206-2 du CGI « d'attrape-nigaud ». Tel est pris qui croyait prendre, dans l'affaire D'Orléans jugée par la Cour d'appel de Paris le 27 janvier 2005<sup>1319</sup>. Un contribuable avait constitué une société civile particulière à laquelle l'intéressé concède l'exploitation d'un parfum. Cette société, ayant conclu une convention d'exploitation de ce parfum avec la société L'Oréal, reçoit une indemnité suite à la rupture de ce contrat, après la constatation de l'échec de l'exploitation. Le traitement fiscal de l'indemnité par la société civile ayant été contesté par l'administration, celle-ci impose donc l'associé au titre de sa quote-part des résultats de la société civile.

Or, à l'occasion du contentieux, l'on découvre qu'en fait, la société civile a exercé une activité industrielle et commerciale, dès lors qu'elle n'était pas directement l'inventeur du parfum dont la concession d'exploitation lui avait été cédée. Exerçant une activité de nature industrielle et commerciale, elle devenait de ce fait et en application de l'article 206-2 du CGI, imposable à l'impôt sur les sociétés. Et dans ces conditions, la notification de redressements qui lui avait été adressée le 31 janvier 1989 ne pouvait plus interrompre la prescription à l'égard de ses associés, dès lors que l'article 8 ne pouvait plus s'appliquer. L'intéressé en a gagné la décharge de l'imposition par l'intervention de la prescription, la substitution de base légale proposée par le ministre ne pouvant plus prospérer.

A défaut de ce changement de régime fiscal impromptu, la notification de redressements adressée à la société de personnes interrompt bien la prescription à l'égard des associés de la société, quand bien même comme dans l'affaire de Mme Montplaisir, l'associé ne pourrait intervenir à la procédure menée avec la société. Il a ainsi été jugé à de multiples reprises que la notification de redressement adressée à la société de personnes interrompt la prescription à l'égard de ses associés en tant que redevables, chacun à proportion de ses droits dans la société, de l'impôt sur les bénéfices. L'arrêt du Conseil d'État du 8 avril 1994, Touchais, met en œuvre cet aspect<sup>1320</sup>. Monsieur Touchais exerçait la profession de vétérinaire, dans le cadre d'une société créée de fait avec un autre praticien. L'administration fiscale avait notifié à la

---

1319-Caa Paris 5e ch., 27 janvier 2005, n°01-1872, *D'Orléans*, *RJF* 7/05 n°718.

1320-CE section, 8 avril 1994 n°60405 et 65876, *Touchais*, *RJF* 5/94 n°579 avec concl. François Loloum p.299 ; CE 8 mars 2004 n°253258, *Cazals*, *RJF* 6/04 n°629, concl. François Seners, *BDCF* 6/04 n°79.

société de fait des redressements, qu'elle avait annulés pour « vices de procédure », mais avait aussitôt repris les rectifications. L'intéressé dont les revenus avaient été rectifiés du montant de la quote-part des rappels effectués au niveau de la société de fait contestait cette imposition, en soulevant la prescription de l'action administrative. En effet par le jeu de l'annulation de la procédure d'origine, les rappels qui lui étaient notifiés se trouvaient au-delà du délai de rectification. Or, ces rappels étaient la conséquence de ceux effectués au niveau de la société de fait : la question qui se posait portait donc sur l'effet interruptif de la prescription d'une notification effectuée au niveau de la société de personnes pour ses associés.

Le Conseil d'État juge que « *la notification régulière à une société de fait de rehaussements apportés à ses bénéficiaires imposables à l'issue d'une vérification de ses déclarations interrompt nécessairement la prescription à l'égard de ses associés, en tant que redevables, chacun à proportion de ses droits dans la société, de l'impôt assis sur ces bénéficiaires* ».

Les conclusions du commissaire du gouvernement permettent de préciser la jurisprudence qui est ainsi confirmée. Le Conseil d'État pouvait choisir entre considérer que la procédure menée avec la société était complète en elle-même, l'associé n'ayant vocation à ne recevoir qu'une information des conséquences à son niveau des rectifications, ou considérer que l'associé conservait les prérogatives complètes du contribuable avec le droit de connaître l'intégralité de la motivation du redressement. La Haute Juridiction choisit une voie médiane : la procédure ouverte avec l'associé constitue le complément de la procédure menée avec la société. Avec l'associé, l'Administration n'est plus tenue de reprendre la totalité de la motivation des redressements sociaux. Il lui suffit de faire référence aux redressements menés vis-à-vis de la société, pour en dégager les conséquences au niveau de sa situation personnelle. C'est ce que juge le Conseil d'État dans la décision Touchais<sup>1321</sup>.

Ainsi, cette décision de la section du contentieux permet au Conseil d'État d'affirmer, d'une part qu'une notification de redressements adressée à la société de personnes interrompt la prescription du droit de reprise de l'administration à l'égard de ses associés, et d'autre part que cette notification peut recourir à une motivation par référence de la notification de redressements adressée à l'associé, à la charge duquel un supplément d'impôt est établi en conséquence du rehaussement des bénéficiaires de la société de personnes.

---

1321-Considérant « *que cette notification, qui comporte une référence aux rehaussements apportés aux bénéficiaires réalisés par la société de fait, et indique à M Touchais le montant de la part de ces bénéficiaires à raison de laquelle il sera personnellement imposé, satisfait aux prescriptions de l'article 181 A du CGI* ». Id.



La solution de l'arrêt Touchais confirme ainsi une jurisprudence ancienne qui n'avait pas encore reçu tout son développement, selon laquelle « *le rehaussement du bénéfice réalisé par la société et le redressement des bases d'imposition de l'associé à raison de sa part de bénéfices sociaux constituent les éléments d'une même procédure* »<sup>1322</sup>.

Cette solution trouve dans l'arrêt Roustan du 10 décembre 2008<sup>1323</sup> une illustration curieuse. L'administration ayant contrôlé une société de personnes, constituée entre deux époux, notifie aux associés les conséquences du redressement opéré au niveau de la société de personnes, de façon globale, au nom de M ou Mme Jacques Roustan. Devant les tribunaux, les intéressés soulèvent l'objection selon laquelle ce redressement contrevient aux dispositions de l'article 54 du LPF selon lequel les rectifications des revenus professionnels BIC, BNC, BA ou article 62 sont suivies entre l'administration fiscale et celui des époux titulaire des revenus. Or, les résultats de la société de personnes relevaient de la catégorie des BIC<sup>1324</sup>. L'argument était suffisamment troublant pour avoir emporté la conviction de la Cour administrative d'appel de Marseille. Le Conseil d'État corrige et juge « *que les dispositions précitées de l'article L 54 du LPF, qui ont pour objet de permettre le bon déroulement de la procédure de fixation ou de rectification des bases d'imposition des revenus catégoriels avec celui des époux qui exerce l'activité procurant ces revenus, ne s'appliquent pas aux contribuables qui ne sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux qu'à raison de leur quote-part dans les bénéfices d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, à laquelle sont notifiées les rectifications de ces bénéfices* ». Il y aurait donc de « vrais » revenus professionnels dont les rectifications sont suivies par l'exploitant, et des revenus professionnels « par destination de la loi », qui ne bénéficient pas de ce privilège de procédure.

La jurisprudence tirant les conséquences de son interprétation de l'article 53 du LPF selon lequel la procédure de vérification des déclarations déposées par une société dont les associés sont personnellement soumis à l'impôt pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans la société, est suivie entre la société elle-même et l'administration fiscale, considère en conséquence que les garanties accompagnant les procédures de contrôle et de rectification jouent au bénéfice exclusif de la société, et non des associés, alors même que ces derniers sont

---

1322-CE 22 juillet 1977 n°384, *RJF* 10/77 n°553 précité.

1323-CE 10e et 9e ss-s., 10 décembre 2008 n°296836, *Roustan*, *RJF* 3/09 n°255.

1324-Il s'agissait d'une SARL ayant opté pour le régime des sociétés de personnes selon l'article 239 bis AA du CGI.

les redevables de l'impôt. Ainsi en est-il de l'envoi de l'avis de vérification qui est régulièrement envoyé à la société de fait créé entre des vétérinaires et non à chacun des associés, affaire Bracelet<sup>1325</sup>. Seule la société de personnes peut saisir la Commission départementale des impôts, affaire Cazals<sup>1326</sup>.

Nous pouvons mentionner ici le cas très particulier d'une société en participation dissoute ayant fait l'objet d'un contrôle de la part de l'administration. L'affaire a donné lieu à l'arrêt du 31 juillet 2009 Bouthillon<sup>1327</sup>. Le dossier est intéressant, en ce sens que l'administration fiscale a cru déceler un abus de droit (confirmé par le CCRAD) dans la création d'une société en participation (SEP) entre le dirigeant d'une société anonyme et la dite société, avec affectation des résultats de la SEP au profit de la personne physique jusqu'à 95%. Or, le montage avait eu pour effet de transférer les déficits constatés dans la société anonyme au niveau de la SEP, permettant ainsi au dirigeant de déduire les déficits de son revenu global. Le Conseil d'État a écarté l'abus de droit, car en fait le dirigeant par ce montage avait en fait supporté réellement les pertes de la société au moyen d'un emprunt dont il supportait la responsabilité financière. C'était en quelque sorte un montage permettant la reprise d'une entreprise en difficulté. Mais l'apport de l'arrêt porte sur le fait que le Conseil d'État juge que « *lorsque l'administration décide d'engager une vérification de comptabilité d'une société en participation après sa dissolution, le gérant ayant cessé, de ce fait, d'exercer toute mission de représentation légale au profit de la société, l'avis de vérification prévu à l'article L 47 précité doit être adressé soit à l'ensemble des personnes qui étaient les associés de la société à la clôture des exercices à vérifier, soit à leur mandataire dans le cas où les associés en ont désigné un pour les représenter lors d'opérations intéressant la société après sa dissolution* » ; l'Administration ayant envoyé l'avis de vérification à l'ancien gérant après la dissolution de la société, la procédure était irrégulière.

Les actes de procédure de contrôle intervenus avec la société sont opposables aux associés. C'est ce que nous avons vu dans la jurisprudence Montplaisir<sup>1328</sup>. Cette jurisprudence est confirmée par le Conseil d'État dans l'arrêt Cazals que nous venons de citer. Dans cette affaire, Monsieur Cazals est associé unique et gérant de l'Eurl établissements Cazals<sup>1329</sup>. Cette

---

1325-CE 9e et 7e ss-s., 1er février 1989 n°68348 et 68625, *Bracelet*, R.J.F. 4/89 n°439.

1326-CE 3e et 8e ss-s., 8 mars 2004 n°253258, *Cazals*, R.J.F. 6/04 n°629.

1327-CE 10e et 9e ss-s., 31 juillet 2009, n°290971, *Bouthillon*, concl. Julien Boucher, *DF* 41/2009 comm. 501.

1328-Caa Bordeaux 3e ch., 15 janvier 2008 n°06BX00041, *Mme Montplaisir* concl. J. M. Vie *DF* 37/2008 comm. 485 précité.

1329-Le Conseil d'État y reprend sa jurisprudence, de façon détaillée : « *considérant qu'il résulte de ces*

décision, qui reprend l'énonciation de la jurisprudence du Conseil d'État, apporte cependant un élément nouveau en considérant que lorsque le gérant de l'Eurl est également l'associé unique, une seule notification de redressements suffit. Certes, dans ce cas, la solution est pragmatique. Mais comment concilier une notification unique avec l'imposition du foyer fiscal dont fait éventuellement partie l'associé unique ?

Enfin, il faut citer le cas où le redressement effectué au niveau de l'associé d'une société de personnes procède, non d'une rectification des résultats sociaux, mais de la rectification de l'absence ou de l'insuffisance de la déclaration de sa quote-part par l'associé. Il a été jugé par le Conseil d'État dans l'affaire Brunelle le 19 novembre 2008<sup>1330</sup>, que l'intéressé, qui entend contester ce rappel, ne peut que présenter une réclamation. Il ne peut notamment pas demander la saisine de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. L'associé en cause était en désaccord avec le bénéfice déclaré par l'administrateur judiciaire à qui la gestion de la société avait été confiée. Le Conseil d'État a donc jugé que seule la société pouvait prétendre au bénéfice des garanties attachées à la procédure de redressement, en l'occurrence la saisine de la commission.

Trois décisions récentes abordent le problème de « l'empilement » des sociétés de personnes<sup>1331</sup>. C'est notamment le cas des montages dits de « défiscalisation », notamment pour les investissements outre-mer : une société de personnes de type Snc porte un investissement lourd générant du déficit BIC par le biais d'amortissements et de frais financiers. Les parts de la Snc sont portées par une Eurl, mettant ainsi un écran de

---

*dispositions [articles 8 et 60 du CGI, L 53 du LPF] que c'est avec la société de personnes que l'administration fiscale doit engager la procédure de vérification des résultats sociaux régulièrement déclarés par cette société (...); que la notification de redressements adressée à la société à l'issue de cette vérification implique directement certains effets pour l'imposition personnelle des associés, tels que l'interruption du délai de prescription à leur égard ou l'inversion de la charge de prouver le mal-fondé des redressements auxquels la société aurait acquiescé; que seule la société peut soumettre à la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires le désaccord persistant sur les redressements qui lui ont été notifiés; que l'administration ne peut légalement mettre des suppléments d'imposition à la charge personnelle des associés sans leur avoir notifié dans les conditions prévues à l'article L 57 du LPF, les corrections apportées aux déclarations qu'ils ont eux-mêmes souscrites, en motivant cette notification au moins par une référence aux rehaussements apportés aux bénéfices sociaux et par l'indication de la quote-part de ces bénéfices à raison de laquelle les intéressés seront imposés; que toutefois, dans le cas d'une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée, dont le gérant était l'unique associé, l'administration n'a pas à réitérer à son égard la notification précédemment adressée à la société; ».*

1330-CE 8e et 3e ss-s., 19 novembre 2008 n°298754, Brunelle, R/JF 2/09 n°150.

1331-CE 31 mars 2010 n°297305, Petit, R/JF 6/10 n°618; CE 18 juin 2010 n°338638, Lantz, R/JF 11/10 n°1083; CE 10 novembre 2010 n°315711, Andry, R/JF 2/2011 n°186. Vincent Daumas chronique Obligations de notification de l'administration en cas de rehaussement des résultats d'une société de personnes : certitudes et interrogations, R/JF 2/2011 p.123.

responsabilité limitée entre l'investisseur et l'investissement. Le déficit constaté dans la Snc remonte ainsi dans les revenus de l'investisseur par le biais de l'Eurl, qui n'a évidemment pas opté pour l'impôt sur les sociétés.

Dans ces arrêts, le Conseil d'État étend la jurisprudence Touchais : la notification de redressements adressée à une société de personnes interrompt la prescription à l'égard des associés directs, mais également des associés des personnes morales associées de la société contrôlée (détention indirecte, plusieurs niveaux d'interposition, arrêt Andry). Il considère également que l'article 53 du LPF qui impose de mener la procédure de rectification au niveau de la société, ne constitue pas une atteinte inconstitutionnelle aux droits de la défense des associés (affaire Lantz). Enfin, le Conseil d'État juge qu'après le premier niveau d'associés (associés directs), la procédure de rectification de la société ne constitue plus une procédure unique avec les associés d'un second niveau d'interposition. Le caractère d'unicité n'est reconnu qu'avec les associés directs (décision Petit), ce qui justifie que l'Administration puisse refuser de communiquer aux associés du second niveau (et des niveaux supplémentaires éventuels) les documents relatifs aux vérifications des sociétés de personnes. Cette position est en contradiction avec le respect des droits de la défense, contrairement à l'arrêt Lantz.

De nombreuses questions restent en suspens cependant, dans ce contexte de contrôle des sociétés de personnes. Notamment, Vincent Daumas dans la chronique qu'il consacre à cette question<sup>1332</sup>, s'interroge sur l'application de la garantie prévue à l'article L 48 du LPF qui impose à l'Administration de faire connaître au contribuable les conséquences financières des rappels envisagés, afin que celui-ci puisse formuler ses observations et donner éventuellement son accord en toute connaissance de cause : cette information ne peut manifestement pas être donnée au niveau de la société de personnes, pourtant seule habilitée à présenter des observations à l'issue du contrôle et à formuler un accord. L'auteur propose une solution pratique, en conseillant à l'administration de notifier en même temps les rectifications à la société et à l'associé, ce qui permet à l'associé de connaître les conséquences financières et d'informer les organes compétents de la société de personnes de sa position, afin que celle-ci puisse formuler sa réponse. Ceci est certes pertinent, mais comment cette procédure pourrait être appliquée dans le cas par exemple de fonds communs de placements ou autres cas de sociétés de personnes comportant de très nombreux associés ? Or, c'est la prise en compte de

---

1332-Vincent Daumas id.

ce type de situation qui est utilisée pour justifier justement que la procédure de rectification ne soit menée qu'avec la société ... Nous voyons donc que la situation n'est certainement pas réglée avec toute la sécurité juridique nécessaire.

Nous pouvons donc constater que l'unicité de l'ensemble fiscal déterminant la matière imposable, et contenant l'ensemble des règles d'assiette, liquidation, recouvrement et contentieux, s'articule difficilement avec le droit positif de la fiscalité des sociétés de personnes. Or, nous constatons corrélativement, que ce régime fiscal des sociétés de personnes comprend de très nombreuses incertitudes, dont celles que nous venons de rappeler au niveau du contrôle et contentieux.

## **B - Le recouvrement et la solidarité**

Curieusement, en matière de recouvrement, les frontières des cédules s'atténuent, et l'on retrouve la notion de patrimoine civil, même parfois encore plus élargie. Le fisc peut ainsi agir contre d'autres patrimoines civils : la solidarité des personnes mariées<sup>1333</sup>, du dirigeant de sociétés<sup>1334</sup>, solidarité de l'article 1745 du CGI en cas de condamnation pénale, solidarité du dirigeant pour les revenus distribués avec la curieuse (mais très douloureuse) pénalité de l'article 1759 du CGI ... Nous nous limiterons à l'examen de quelques situations.

### ***1 - La responsabilité solidaire des époux***

Les époux, et les partenaires de PACS, soumis à une imposition commune, sont solidaires pour le paiement des impôts. Les impôts concernés par cette mesure sont l'impôt sur le revenu, la taxe d'habitation et l'impôt de solidarité sur la fortune. Il n'est donc plus question ici de savantes distinctions entre patrimoine professionnel et patrimoine privé, revenus professionnels et revenus patrimoniaux, bref, toutes les distinctions que nous avons découvertes au cours de notre étude. Tout semble se retrouver mêlé pour le paiement de l'impôt.

Cette disposition se trouvait jusqu'en 2008 prévue sous un article 1685 du CGI<sup>1335</sup>. Pour l'impôt sur la fortune, l'article 1723 ter-00 B prévoit que « *les époux et les partenaires liés par*

---

1333-Mais qu'en est-il des incidences du concubinage et du PACS ?

1334-Article L 267 du LPF, l'article L 266 venant d'être abrogé.

1335- Lequel disposait que « *1- Chacun des époux, lorsqu'ils vivent sous le même toit, est solidairement responsable des impositions assises au nom de son conjoint, au titre de la taxe d'habitation. 2- Chacun des époux est tenu solidairement au paiement de l'impôt sur le revenu* ».

*un pacte civil de solidarité (...) sont solidaires pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune* »<sup>1336</sup>. Le texte de l'article 1685 a été abrogé par l'article 9 de la loi de finances pour 2008<sup>1337</sup>, et remplacé par l'article 1691 bis. Ce texte reprend le principe de la solidarité des époux et des partenaires d'un pacte civil de solidarité pour le paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation, mais apporte des précisions sur les actions en décharge de responsabilité<sup>1338</sup>.

Nous pouvons noter cependant, qu'en ce qui concerne les revenus produits par une entreprise, les époux peuvent rester solidaires pour le paiement des impôts relatifs à cette entreprise. Ce ne sont pas les règles fiscales qui s'appliquent, mais bien les règles du code civil. Cette interprétation résulte d'une instruction de l'administration fiscale en date du 15 juillet 1988<sup>1339</sup>. L'administration précise en effet, (instruction n° 42) que « *s'agissant des impositions qui résultent de la gestion des biens indivis, (cas par exemple, des impôts nés au cours de l'exploitation d'un fonds de commerce qui figure dans la communauté), le comptable est fondé à saisir et à vendre les biens qui composent l'indivision (article 815-17 alinéa 1 du code civil). En outre, dans l'hypothèse où ce passif fiscal ne peut être apuré sur les biens indivis, le recouvrement de la créance peut être poursuivi sur le patrimoine des ex-époux, à proportion des droits de chacun d'eux dans l'indivision (article 815-10 du code civil)* ».

Que penser de cette situation ? Elle semble revenir à l'orthodoxie du droit civil : le droit fiscal quitterait-il enfin son autonomie pour se plier aux règles du droit civil ? Dans ce cas, cette règle serait-elle en adéquation avec la notion d'ensembles fiscaux que nous proposons ?

Or, immédiatement, surgissent les difficultés. L'arrêt du Conseil d'État, *Morlay*, du 17 mai 2000<sup>1340</sup> en présente une illustration. L'administration engage une vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble<sup>1341</sup>, contre les époux Jallet. Mais avant la fin de la procédure, les

---

1336-Notons d'ailleurs à cet égard que ce texte ne vise que les époux et partenaires de PACS. Or, l'impôt sur la fortune présente l'étonnante caractéristique de concerner les concubins notoires, lesquels peuvent être de sexes différents ou de même sexe. Apparemment, les concubins notoires ne seraient pas concernés par la solidarité ? Voilà une surprise.

1337-Loi n°2007-1822 du 24 décembre 2008, article 9, *DF* 2008 n°1-2 comm. 64.

1338-Le principe de la solidarité fiscale des époux et des partenaires est donc confirmé. Par contre, la loi a prévu des modalités de décharge de cette solidarité plus précises. Sous l'empire de l'article 1685, la décharge de solidarité était possible par une appréciation discrétionnaire de l'administration. Les situations variaient selon les régions, les époques et les agents de l'administration concernés. Le nouveau texte prévoit les cas de décharge de la solidarité, et la proportion de cette décharge. Mais le texte maintient cependant la possibilité d'une décharge supplémentaire, à la discrétion de l'administration, en cas de « gène ou indigence » (article 1691 bis III).

1339-Direction de la comptabilité publique, instruction n°88-82-A3 du 15 juillet 1988 *DF* 43/1988 instr. n°9573.

1340-CE 8e et 3e ss-s., 17 mai 2000, n°191387, *Mme Morlay*, *DF* 38/2000 comm. 695.

1341-la « VASFE », aujourd'hui remplacée par « l'ESFP ».

époux en instance de divorce sont autorisés à résider séparément : ils ne font donc plus l'objet d'une imposition commune. Mme Morlay, ex-épouse Jallet, conteste les impositions mises à sa charge et résultant de cette vérification, car elle n'a pas été destinataire de la notification de redressements, envoyée au domicile de son ex-époux. Le Conseil d'État rejette la contestation, en confirmant que la Cour administrative d'appel qui juge que l'envoi de cette notification à l'adresse du mari en application de l'article 54 A du livre des procédures fiscales est régulier, ne commet pas d'erreur de droit.

L'article 54 A est le texte qui prévoit que chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Cette règle s'applique donc, même si entre temps, les époux ne sont plus régulièrement mariés. Dès lors, une notification de redressements adressée au domicile du mari est opposable à son ex-épouse, nonobstant le fait que les intéressés avaient été autorisés à résider séparément par une ordonnance de non-conciliation et que l'épouse aurait avisé l'Administration de sa nouvelle adresse. Manifestement, la situation pose problème. D'ailleurs, l'Administration en a pris conscience et, par une instruction du 27 janvier 1997<sup>1342</sup>, prévoit que l'ex-conjoint non visé par le contrôle est informé des redressements par l'envoi d'une copie des pièces de procédure sur lesquelles l'adresse du destinataire a été occultée.

Cette solution n'est pas satisfaisante. Elle pose en outre problème au niveau du secret professionnel, l'Administration étant ainsi amenée à devoir produire des pièces du dossier fiscal pour permettre au débiteur solidaire de l'impôt, donc l'ex-conjoint, d'assurer sa défense. La question a été posée au Conseil d'État dans une affaire Bouxom jugée le 1er juin 1990<sup>1343</sup>. La Haute juridiction juge que le secret professionnel de l'administration ne peut être opposé au débiteur solidaire<sup>1344</sup>.

Les règles de la solidarité des époux (et partenaires d'un PACS), qui paraissent à première vue satisfaire aux règles du droit civil, entraînent en réalité des difficultés juridiques nombreuses. Des auteurs en ont fait un examen plus détaillé<sup>1345</sup>, pour finalement s'interroger sur l'opportunité de la suppression, ou d'un aménagement profond, du contenu de l'article 1685 du code général des impôts prévoyant la solidarité des époux et partenaires. Certes aujourd'hui,

---

1342-BOI 13 L-1-97 du 27 janvier 1997.

1343-CE 9e et 7e ss-s., 1 juin 1990, n°65822, *Bouxom*, DF 51/1990 comm. 2411.

1344-« *Le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts en vertu des dispositions de l'article L 103 du LPF n'est pas, s'agissant du débiteur solidaire de l'impôt, opposable à celui-ci dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à l'exercice de son droit de réclamation* ». Id.

1345-Eve Obadia et Manon Sieraczek, *La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète*, étude, DF 17-18/2006 comm. 17.

ce texte est abrogé. Mais l'article 1691 bis qui le remplace maintient la solidarité telle qu'antérieurement. La nouveauté porte uniquement sur les modalités de la décharge de solidarité, mais pas sur le principe de celle-ci.

La question demeure entière. Mais si l'on raisonne en termes d'ensembles fiscaux, de cédules, peut-on alors soutenir le maintien de ce type de solidarité ? Et dans la négative, ne faut-il pas considérer que c'est donc tout le principe de l'imposition par foyer fiscal qui se trouve mis en question ?

## ***2 - La responsabilité solidaire dans le cas de sociétés en nom collectif, sociétés en participation***

L'article 8 du code général des impôts met à la charge de l'associé, l'imposition relative aux résultats dégagés par la société. Il arrive cependant que la société puisse être redevable directement d'impositions<sup>1346</sup>. Comment régler la situation ?

Il faut reconnaître qu'existe à cet endroit une certaine confusion. La fusion de la Direction générale de la comptabilité publique et de la Direction générale des impôts, entreprise avec la création de la Direction générale des finances publiques (DGFP) en avril 2008<sup>1347</sup>, rend encore plus difficile la situation. L'arrêt de la Cour de cassation, chambre commerciale, du 3 mai 2006, Tréhin<sup>1348</sup>, en donne une illustration. Une société en nom collectif (Snc) restait débitrice d'impositions mises à sa charge. L'arrêt et les commentaires ne précisent pas, et c'est regrettable, la nature des impositions en cause. Le comptable du Trésor de la ville de Plaisir ne recevant aucun paiement de la société, engage des poursuites à l'encontre des associés, se fondant sur la solidarité prévue par l'article L 221-1 du Code de commerce. Ses poursuites sont annulées, et la Cour de cassation confirme le bien fondé de l'annulation. La Cour juge en effet que « *toute exécution forcée implique que le créancier soit muni d'un titre exécutoire à l'égard de la personne même qui doit exécuter et que le titre délivré à l'encontre d'une société*

---

1346-Par exemple, un droit de mutation, TVA par exemple.

1347-La DGFP Direction générale des finances publiques résulte de la fusion de la Direction générale des Impôts et de la Direction générale de la comptabilité publique, opérée par le décret 2008-310 du 3 avril 2008 ; *JCP E* 16/2008 act.202. Elle s'accompagne d'une « révolution culturelle », avec la fin du « percepteur » des impôts, et la disparition de la distinction entre recouvrement des impôts « directs » au moyen d'un rôle et des impôts « indirects » avec un avis de mise en recouvrement : la loi de finances rectificative pour 2010 n°2010-1658 du 29 décembre 2010 venant mettre un premier terme à l'existence du rôle (article 55), *DF* 5/2011 comm. 200, du moins pour l'instant en ce qui concerne les impositions rectificatives.

1348-Cass. com. 3 mai 2006 n°699 FS-PBR, *Trésorier de Plaisir/consorts Tréhin*, *RJF* 10/06 1277 et étude Laurent Truchot.



*n'emporte pas le droit de saisir les biens des associés, fussent-ils tenus indéfiniment et solidairement des dettes sociales, à défaut de titre exécutoire pris contre eux* »<sup>1349</sup>.

Cette règle générale, interdisant les poursuites envers les associés d'une société, fussent-ils solidairement responsables des dettes sociales, sans titre exécutoire, semble être acquise en doctrine<sup>1350</sup>, encore qu'il semble exister des confusions entre les notions de droit d'exercer les poursuites et l'exécution même de ces poursuites<sup>1351</sup>. Mais cette règle s'applique-t-elle en matière fiscale ?

La chambre commerciale de la Cour de cassation reprend à son compte cette jurisprudence dans l'arrêt Tréhin précité. Mais la solution concerne les impôts recouvrés par les comptables de la Direction générale de la comptabilité publique, ou « comptables du Trésor ». L'arrêt en cause écarte une exception relative à une jurisprudence précédente rendue en matière de sociétés de construction-vente visées à l'article L 211 -2 du Code de la Construction, et notamment la jurisprudence Rabadan du 20 novembre 2001<sup>1352</sup>. Dans cet arrêt, la Cour relevait que l'article L 221-2 du code de la construction et de l'habitation prévoit l'obligation de paiement des associés des sociétés civiles de construction vente sur simple mise en demeure. La Cour étendait donc aux créances fiscales l'application de ce texte dérogatoire.

Un autre arrêt contemporain, Association habitat populaire du 18 décembre 2001<sup>1353</sup>, confirme l'exception. Dans le même type de situation, concernant également une société civile de construction vente, la Cour juge que les associés peuvent être appelés en paiement des dettes sociales. Pour motiver sa décision, la Cour utilise les dispositions de l'article R 257-2 du LPF aux termes duquel toute personne tenue solidairement au paiement d'une imposition peut se voir adresser une mise en demeure comportant les éléments nécessaires à l'identification du ou des avis de mise en recouvrement ainsi que les textes établissant l'obligation au paiement. Ce texte prévoit également que l'intéressé tenu solidairement peut obtenir la copie du titre exécutoire. Ces deux arrêts illustrent une exception à l'obligation de notifier au débiteur

---

1349-Cass 2e Civ, 19 mai 1998 n° 96-12944 et 96-13268, *Banque Occidentale / Tapie*, bull. civ II n°161 p. 95 JurisData 1998-002124.

1350-Étude Laurent Truchot précitée.

1351-Voir par exemple la note à la *RJF* 2/02 n°230 sous l'arrêt Cass. com. 20 novembre 2001, n°1914 FS-P, *Rabadan*, où le rédacteur indique qu'il « est jugé que le créancier muni d'un titre exécutoire contre la société peut poursuivre en paiement les associés sans avoir à obtenir préalablement un titre exécutoire contre eux personnellement ». Or, les arrêts cités à l'appui de cette démonstration avaient justement pour objet de condamner les associés au paiement des dettes sociales d'une société poursuivie vainement, cette condamnation constituant justement ... le titre exécutoire.

1352-Cass. com. 20 novembre 2001 n°1914 FS-P, *Rabadan*, *RJF* 2/2002 n°230 précitée.

1353-Cass. com. 18 décembre 2001 n°2188 F-D, *Association Habitat populaire*, *RJF* 3/02 n°335.

solidaire un titre exécutoire, propre aux sociétés de construction vente.

Au-delà du cas des sociétés civiles de construction-vente, et en matière de recouvrement par voie de rôle, la Cour considère bien, dans l'affaire Tréhin, que l'article 1682 du CGI qui dispose que le rôle est exécutoire contre le contribuable qui y est inscrit, mais aussi contre ses ayants cause ou ses représentants, ne s'applique pas aux associés même responsables solidairement, ces derniers ne pouvant être considérés comme ayants cause ni représentants.

Il faut donc en matière de rôle, suivre la procédure permettant d'établir un rôle contre l'associé. Par contre en matière de recouvrement par les comptables de l'ancienne direction générale des impôts, la question se pose en termes différents. En effet, seul est nécessaire un avis de mise en recouvrement. Comme nous l'avons vu, la Cour de Cassation a considéré dans son arrêt du 18 décembre 2001 Association habitat populaire, que l'article R 257-2 qui permet à toute personne tenue au paiement d'une imposition incombant à une autre personne d'obtenir copie de l'avis de mise en recouvrement, vaut en quelque sorte notification de ce titre. Elle valide donc les poursuites faites contre des associés sur la simple base d'une mise en demeure faisant référence à l'avis de mise en recouvrement adressé à la société. Nous avons vu que cette décision concernait une société de construction-vente permettant la mise en cause des associés sur le fondement d'une simple mise en demeure.

Depuis cette jurisprudence, et compte tenu de l'incertitude qui résulte de ces dispositions contradictoire, l'administration fiscale a modifié l'article R 256-2 du LPF. Ce texte prévoit que *"Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement."* Il est donc nécessaire à présent, même en ce qui concerne les poursuites sur un avis de mise en recouvrement, et non plus seulement d'un rôle, de notifier un avis aux débiteurs solidaires poursuivis <sup>1354</sup>.

L'auteur de la chronique rédigée à l'occasion de l'arrêt Tréhin<sup>1355</sup> constatait ainsi une différence

---

1354-Le texte de l'article R 256-2 du LPF vient encore de faire l'objet d'une modification par le décret n°2011-1302 du 14 octobre 2011 articles 6 et 16. Le texte est maintenant ainsi rédigé : *« Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du Code général des impôts. »* Ce texte permet ainsi de revenir sur la jurisprudence Tréhin. Mais il est vrai que cette modification s'inscrit dans une réforme largement plus globale du recouvrement entraînée par la fusion des comptables du Trésor et des comptables des Impôts.

1355-Étude Laurent Truchot précitée sous Cass. com. 3 mai 2006 n°699 FS-PBR, *Trésorier de Plaisir/consorts Tréhin*, R/JF 10/06 1277.

de régime de recouvrement des impositions des sociétés en nom collectif auprès des associés par les comptables publics selon qu'ils sont poursuivis par un comptable de la DGI ou un comptable du Trésor. Ainsi, le régime peut-il s'avérer différent selon que la société reste débitrice de droits de mutation (compétence du « percepteur ») ou de TVA (compétence du « receveur »). Il considère non sans raison que cette disparité est la conséquence de l'organisation séparée « *et bien souvent injustifiée* » des procédures de recouvrement des différentes administrations fiscales. Depuis, la situation évolue, puisque les directions du Trésor et des impôts sont fusionnées. L'extension de cette fusion aux services extérieurs aura pour effet à terme, de supprimer la différence de régime entre le recouvrement par voie de rôle et celui par voie d'avis de mise en recouvrement.

Quelles seront donc les solutions retenues ? Sans vouloir lire dans le marc de café, gageons que les règles en matière de recouvrement de la direction générale des impôts prendront le pas sur celles qui existaient du temps de la direction de la comptabilité publique<sup>1356</sup>. La réforme ne vise-t-elle pas justement à accélérer et simplifier le recouvrement, objectifs dont il conviendra de démontrer qu'ils respectent les droits des contribuables.

Cependant, force nous est de constater que cette évolution va dans le sens d'une conception par ensembles fiscaux de l'acte d'imposer. La détermination de la matière imposable, au moyen d'un ensemble fiscal affecté, étendra les règles de l'assiette et de la liquidation, aux opérations de recouvrement. Jusqu'à présent, l'intervention d'un autre service fiscal mettait un frein à cette unité, d'autant que, comme nous venons de le voir, les comptables du Trésor voyaient leurs procédures limitées dans des règles du droit privé, alors que leurs collègues des impôts avaient les coudées plus franches. Il est vrai qu'ils s'occupaient primitivement des impôts indirects, qui n'avaient pas la même noblesse de statut au regard du droit privé. Serait-ce donc une régression dans les droits des citoyens ?

Cela pourrait être le cas, si justement dans le cadre de ces ensembles fiscaux, que nous nommons « *cédules* », le citoyen ne retrouvait pas l'ensemble de ses droits à la contestation, qui doivent dans ce cas être intégrés dans les ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable.

### ***3 - Les autres responsabilités solidaires du recouvrement***

La question de la responsabilité solidaire au paiement des impôts est largement plus vaste que

---

1356-C'est le sens du décret n°2011-1302 du 14 octobre 2011 dont nous venons de parler.

les cas dont nous venons de parler. Il existe de nombreuses autres situations de solidarité fiscale. Nous pouvons notamment citer :

- la solidarité des dirigeants responsable de manœuvres frauduleuses ou d'inobservations des obligations rendant impossible le recouvrement, pour le paiement des impôts et pénalités dues par la société qu'ils dirigeaient, prévue par l'article L 267 du livre des procédures fiscales. Cette disposition fait parfois double emploi avec la solidarité prévue par l'article 1745 du CGI. Mais il est vrai que cette disposition ne s'applique que si une condamnation pénale pour fraude fiscale est appliquée. L'article L 267 du LPF est en quelque sorte un « garde corps » prémunissant le Trésor public contre l'échec d'une procédure pénale ... il est vrai également qu'il permet d'initier rapidement la procédure de solidarité sans attendre le procès pénal, parfois long. Il peut également être rappelé qu'il existait un article L 266 présentant des redondances avec l'article L 267 et applicable aux gérants de sociétés. Ce texte a été abrogé.

- la solidarité fiscale du cessionnaire d'un fonds de commerce ou d'une profession non commerciale, prévu par l'article 1684 1 et 2 du CGI, article qui motive le fameux « séquestre » à l'occasion de toutes ventes de fonds de commerce. Cette solidarité reste permanente pour le propriétaire du fonds donné en location-gérance, mais simplement pour les impôts directs, selon l'article 1684-3. Mais comment seront définis les « impôts directs » lorsque sera achevée la fusion des perceptions et des recettes des impôts ?

- la terrible solidarité prévue par l'article 1759 du CGI : ce texte prévoit l'application d'une amende de 100% des sommes distribuées à des bénéficiaires non dénommés, amende dont le dirigeant de la société est solidairement responsable selon l'article 1754 V 3. Ce texte organise un véritable chantage dans le cas des vérifications des petites entreprises, le gérant d'une petite société étant obligé d'avouer être bénéficiaire de distributions résultant de rectifications effectuées dans les comptes de sa société, quand bien même il contesterait ces rectifications. Cette situation insupportable mériterait d'être condamnée sur la simple référence des droits fondamentaux du citoyen et de la présomption d'innocence<sup>1357</sup>.

- la responsabilité solidaire des parties en cas d'abus de droit ou dissimulation, pour le paiement des impôts dus et des pénalités, selon l'article 1754 V 1.

Il existe d'autres cas dont nous éviterons l'énumération. En effet, la problématique de la

---

1357-Malheureusement, la jurisprudence va en sens contraire, et confirme que cette pénalité n'est pas contraire aux droits du citoyen prévus par les textes fondamentaux, dont la Convention européenne des droits de l'homme, CE 9e et 10e ss-s., 24 mars 2006, n°257300, *SA Martell & Co*, *DF* 39/2006 comm. 623, concl. Laurent Vallée.

solidarité fiscale au regard de notre recherche a été, nous semble-t-il, suffisamment révélée par les cas précédemment étudiés.

Nous ne résistons pas cependant à la mention de la position fiscale en matière d'EIRL, se déclinant comme « entreprise » ou « entrepreneur » à responsabilité limitée. La loi<sup>1358</sup> crée pour cette catégorie une sorte d'extension de l'article L 267 que nous avons vu, sous la forme d'un nouvel article L 273 B du LPF, permettant la poursuite du recouvrement des créances fiscales professionnelles sur l'ensemble du patrimoine de la personne physique en cas d'agissements frauduleux ou d'inobservations graves des obligations fiscales. L'intervention préalable du juge est cependant requise (président du TGI).

---

1358-Loi n°2010-658 du 15 juin 2010 article 5 *DF* 27/2010 comm. 397.

## **Conclusion du chapitre**

La notion de cédule-ensemble fonctionne, nous l'avons vu au chapitre précédent. Nous avons pu constater que cette notion présente un aspect méthodologique intéressant. Nous avons constaté que le droit positif prend en compte, déjà, cette notion, certes de façon encore timide et incertaine. Les concepts civilistes ont encore la vie dure. Mais comment expliquer autrement que par la prise en compte d'ensembles fiscaux, les efforts constatés pour débloquent le dogme de la non-déductibilité des charges des revenus mobiliers, la déduction des engagements de caution de dirigeants d'entreprise, ou la « tunnelisation » des déficits dans le revenu global ?

La cédule-ensemble est une notion qui influence le droit positif. Nous avons rencontré ces influences dans le traitement de certaines situations du droit de l'entreprise, dont la moindre n'est pas la problématique de la transmission d'entreprise. Nous l'avons même rencontré au niveau de la TVA, lorsqu'il s'agit d'apprécier les droits à déduction dans le cadre d'une activité globale et non plus par opération.

La notion de cédule intervient enfin, dans le contentieux et le recouvrement. Là également, elle gagerait à voir son influence se développer. Probablement, la fin proposée de la notion de foyer fiscal en serait le résultat. Mais le droit fiscal, bien que souvent modifié, peut-il substantiellement se réformer ?

## **Conclusion du Titre second : le recours fructueux à la conception fiscale d'ensembles de détermination de la matière imposable**

La cédule-ensemble peut fonder une méthodologie générale de la détermination de la matière imposable. Cette notion comblerait ainsi le vide apparaissant dans l'exposé du droit fiscal, et que nous avons souligné. Si en effet, les grands principes de ce droit sont étudiés avec précision, les règles de détermination de la matière imposable ne sont qu'esquissées, à travers l'exposé analytique des modalités de taxation applicables à chaque impôt. Nous parvenons ainsi à des contradictions : pourquoi dans telle catégorie, les charges déductibles sont détaillées largement, quand ailleurs, elles sont simplement refusées en bloc ? Pourquoi un produit reçu par un contribuable ne peut constituer une charge déductible par le contribuable qui le verse ?

Il reste beaucoup à faire dans ce domaine. D'abord dans la définition. La matière imposable se détermine dans un périmètre. Il convient alors de définir celui-ci. Chaque type d'impôt doit déterminer son périmètre. Mais une règle générale peut être avancée : ce périmètre ne concernerait que les biens et droits nécessaires à la détermination de cette matière imposable. La modification récente de la théorie du bilan pour la détermination du patrimoine professionnel de l'exploitant n'est-elle pas une application de cette règle ?

Au sein de ce périmètre, les règles de calcul de la matière imposable sont établies. Nous retrouverons-là, tout ce qui concerne les notions de flux acquis ou flux encaissés, de calcul d'amortissements, provisions, méthodes d'évaluation, etc., tout ce qui fait le charme pratique de la fiscalité. Celles-ci seront cependant exposées dans un cadre clair, partant de méthodes générales.

L'ensemble fiscal ainsi créé, prend en compte le temps de l'impôt : il n'existe que le temps nécessaire à la détermination de la matière imposable. Mais il peut également persister tout le temps que demeure cette matière, même si la personne du contribuable change. L'évolution de la problématique de la transmission d'entreprise n'est-elle pas, elle-aussi, un début d'application de ce concept ? Nous avons vu que le temps de l'impôt obéit à une nécessité d'ordre public, elle-même spécifique à l'impôt. Les situations du droit privé n'ont pas à connaître le temps dans les mêmes conditions que l'impôt, soumis aux impératifs des finances publiques.

Le périmètre défini par la cédule peut ainsi, s'affranchir de la personnalité juridique, physique ou morale. Il permet ainsi d'intégrer le groupe de personnes. Le foyer fiscal en est un, bien que son avenir soit parfois mis en cause. L'ensemble fiscal intègre également les groupes de personnes morales. Sa prise en compte dans la gestion de l'acte anormal dans les groupes de sociétés a été mis en lumière de façon importante, nous l'avons vu. L'ensemble fiscal permet de prendre en compte les situations des sociétés, tant au niveau individuel qu'au niveau du groupe, sans que l'orthodoxie juridique en souffre. En effet, les impératifs fiscaux sont différents, et un ensemble fiscal déterminé au niveau d'une société peut fort bien cohabiter avec un ensemble fiscal au niveau du groupe, chacun devant répondre à ses propres exigences. La notion de cédule-ensemble permet alors de répondre, de façon simple, à l'argumentation relative à l'autonomie du droit fiscal. Celui-ci ne crée pas, dans son coin, des concepts juridiques particuliers. Il organise simplement les biens et droits privés, ou publics, lorsque des personnes publiques sont concernées par des impositions, en fonction d'ensembles spécifiques, pour déterminer l'imposition dont il doit assumer l'établissement. Un bail reste un bail. Mais le traitement fiscal diffère du droit privé, par exemple lorsqu'il s'agit d'un bail à construction disparaissant par confusion des parties. La confusion civile n'est pas mise en cause. Mais le droit fiscal constate l'extinction avant-terme d'un régime fiscal spécifique auquel des mesures particulières étaient attachées.

L'intérêt de cette notion est double. Pour les finances publiques, elle permet d'améliorer le rendement de l'impôt. Ne soyons pas naïfs : c'est bien cet aspect qui constitue le moteur actuel de l'avancée de cette notion. Le régime des sociétés de personnes est bien là pour rappeler que des mesures fiscales sont prises principalement pour la conservation de la matière imposable. Mais la notion présente un avantage symétrique pour le citoyen-contribuable : elle lui permet en effet d'invoquer l'application de ses droits fondamentaux, au travers de règles méthodologiques de détermination de la matière imposable, qui demandent à être systématisées. Nous avons dégagé deux règles : celle de l'imposition d'une base nette, et celle de la symétrie. Le développement de ces règles permet de lier l'imposition aux facultés contributives du citoyen-contribuable. D'autres règles seront mises en lumière au fur et à mesure que la matière sera approfondie, nous n'en doutons pas.





## **CONCLUSION GÉNÉRALE**

Le bien fondé d'une intuition se mesure à la réalité. Au cours de ce travail de recherche, nous avons développé l'idée que le droit fiscal pouvait être appréhendé en suivant un fil conducteur qui lui est spécifique.

Ainsi, au terme de ce voyage dans la fiscalité française, il nous semble que nous pouvons affirmer qu'existent des « ensembles fiscaux de détermination de la matière imposable ». Nous nommons ces ensembles du terme de cédule, ou cédule-ensemble. C'est du moins ce que nous avons tenté de montrer dans ce travail de recherche.

Ce fil ne doit pas être confondu avec les notions du droit privé. Bien souvent, trop souvent, les notions du droit privé de personnalité ou de patrimoine sont utilisées dans le droit fiscal pour tenter de rendre compte des solutions du droit positif. Or, il faut constater que l'emploi de ces notions de patrimoine ou personnalité juridique, entraîne des contresens graves, pouvant conduire jusqu'à conclure que le droit fiscal vit une vie qui lui serait propre, une vie « autonome », ce qui confine à l'arbitraire. Cette constatation triste, car elle mettrait en péril les droits du citoyen-contribuable, semble la conséquence du mauvais emploi de notions juridiques qui ne sont pas établies à cet usage.

Nous n'avons pas constaté, dans l'exposé du droit fiscal, que ce soit dans les textes, dans la jurisprudence ou dans la doctrine, de fil conducteur explicite, clair, concernant le mode de détermination de la matière imposable. C'est un aspect des choses qui n'est qu'esquissé dans les ouvrages sur le droit fiscal, la tradition étant de décrire les règles techniques de détermination de la matière imposable, au cas par cas, par type d'impôt, sans rechercher des points communs, des règles générales. Dans la pratique des solutions jurisprudentielles, ou dans les prises de position de l'administration, nous avons rencontré un foisonnement de solutions tracées au fur et à mesure des besoins, prises de façon empirique, pour déterminer cette matière. Bien souvent, la justification de ces solutions est recherchée de façon désespérée par l'emploi de notions tirées du droit privé, telles celles de patrimoine ou de personnalité juridique, mais également dans celles de revenu, de capital, ou autres. S'il existe de grandes théories en matière de droit administratif, de droit public, de droit privé bien sûr, ou des grands principes juridiques fondamentaux, tels l'égalité des citoyens devant l'impôt, le droit à un procès équitable, le droit de propriété, etc, curieusement, nous n'avons pas trouvé grand-chose concernant une méthodologie générale du mode de détermination de la matière

imposable.

Cependant, en analysant d'une façon que nous avons souhaitée plus approfondie, nous avons pu découvrir qu'en réalité, le droit fiscal, contraint par un impératif temporel, l'exercice fiscal du budget de l'État, se doit de déterminer la matière imposable au sein d'ensembles spécifiques de biens juridiques<sup>1359</sup>. Ces ensembles fiscaux permettent la mise en action des règles fiscales d'assiette, liquidation, recouvrement, contrôle et contentieux de l'impôt.

Peut-on considérer, au terme de cette étude, que ce concept que nous avons mis en lumière constitue seulement un « tour de main » tiré de la pratique, ou qu'il pourrait prendre une dimension juridique ?

Mais alors, comment le qualifier ? Irions-nous jusqu'à prétendre qu'il s'agirait d'un nouveau grand principe ? Certainement pas, et la notion de cédule que nous proposons ne se situe pas au même niveau que les grands principes de la fiscalité : légalité fiscale, égalité et non-discrimination, liberté, nécessité de l'impôt, annualité, universalité, facultés contributives, selon l'énumération proposée par les grands auteurs.

De même, cette notion de cédule ne peut constituer une norme juridique. Cette notion de norme est difficile à appréhender<sup>1360</sup>, mais semble plutôt se rapprocher de celle de principe juridique. Cela ne correspond pas à la notion de cédule.

La notion de cédule constituerait-elle alors une manifestation de l'autonomie du droit fiscal ? Nous ne voulons pas de cette « tarte à la crème » qui nous semble justifier l'arbitraire. Nous ne reviendrons pas sur les âpres débats relatifs à cette autonomie, que nous avons évoqués. Nous retiendrons simplement la conclusion d'auteurs plus avertis : l'autonomie du droit fiscal est celle du législateur, et non la simple volonté des acteurs du droit fiscal, qu'il s'agisse de l'administration, des contribuables et de leurs conseils, ou des tribunaux : « *l'autonomie du droit fiscal n'est rien d'autre que l'autonomie du législateur fiscal* »<sup>1361</sup>.

Non, plus modestement, la cédule est un mode de détermination de la matière imposable, rien de plus. Nous avons vu que le législateur l'utilise : branche d'activité, universalité, patrimoine professionnel de l'article 151 nonies, etc. Il s'agit d'une méthodologie, d'une approche. Mais qui emporte des conséquences.

Ce que nous avons voulu mettre en lumière, est la systématisation de ce mode de

---

1359-Comprenant donc des biens physiques, mais également des droits et des obligations.

1360-Pelletier Marc « les normes du droit fiscal » thèse 2006 Paris 1, sous la direction de Monsieur le professeur Bernard Castagnède.

1361-Pierre-Marie Gaudemet et Joël Molinier, *Finances publiques*, t.2 Montchrestien p.88 n°1096.

## *CONCLUSION GÉNÉRALE*

---

raisonnement dans la fiscalité contemporaine. En effet, il offre d'excellentes perspectives pour améliorer le rendement de l'impôt. Cette systématisation de la notion d'ensembles fiscaux affectés est soutenue, il faut bien l'avouer, par la technique comptable. Sans elle, il serait impossible de parvenir à ce niveau d'abstraction permettant à l'infini de découper les biens juridiques appartenant à une personne pour les affecter à la détermination d'un impôt : sur la fortune, sur la dépense, sur le revenu, etc. Issue de l'imposition des entreprises, cette notion s'étend à grande vitesse à tous les niveaux de la fiscalité. A ce titre, nous avons déjà relevé la connivence de fait entre la comptabilité et le rendement de l'impôt, ce qui implique la même connivence au niveau de leurs acteurs (administration fiscale et profession comptable).

Mais cette notion pourra permettre au contribuable de faire valoir ses droits. Cela se fera par l'intervention du juge, en connivence avec les juristes.

A ce titre, l'utilisation de la méthodologie de la cédule ouvre de grandes perspectives pour la protection du contribuable.

Nous ne rêvons pas : l'actualité récente confirme l'évolution pressentie. Nous avons cru découvrir que l'évolution du droit fiscal, qu'il s'agisse de la loi ou de la jurisprudence, avançait vers une prise en compte accentuée de cette notion d'ensembles fiscaux. Les derniers textes fiscaux semblent confirmer ce point de vue.

Nous avons rédigé une grande partie de notre étude lorsqu'est parue la loi de finances rectificative pour l'année 2010<sup>1362</sup> et notamment son article 13. Ce texte modifie la rédaction de l'article 155 du code général des impôts dont il étend les dispositions.

Tout d'abord, il étend aux titulaires de bénéfices non commerciaux, la mesure applicable jusqu'alors aux titulaires de bénéfices industriels et commerciaux, et tendant à intégrer dans la catégorie professionnelle concernée, les revenus d'activités accessoires dont les revenus relèveraient normalement d'une autre catégorie professionnelle. Ainsi, le titulaire de BNC intégrera dans ses résultats BNC, les revenus d'une activité agricole ou commerciale accessoire.

Mais surtout, ce texte supprime les effets de la théorie du bilan, autorisant les entreprises exerçant une activité relevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices agricoles à inscrire à l'actif de leur bilan les biens qu'ils possèdent, que ces biens concourent ou non à l'exercice de leur activité professionnelle.

---

<sup>1362</sup>Loi de finances rectificative pour 2010 n°2010-1658, 29 décembre 2010, *JO* 30 décembre 2010 ; commentaire au *DF* 5/2011 n°150 : *Suppression des effets de la théorie du bilan*.

Il s'agit d'ôter de l'ensemble de détermination de la matière imposable - cédule ?- les opérations qui ne concernent pas cette activité, sauf les opérations accessoires relevant d'une autre activité professionnelle comme il vient d'être dit.

Ainsi, les revenus d'un immeuble inscrit à l'actif d'une entreprise individuelle de nature commerciale et donnée en location dans le cadre de la gestion de l'immeuble et non de l'exploitation commerciale, ne seront plus pris en compte dans la catégorie des BIC. Les revenus, et charges correspondantes, qui seront extournées des revenus de l'activité professionnelle, seront imposés distinctement selon leur nature propre, dans la catégorie d'imposition correspondante, comme si les biens correspondants étaient demeurés « dans le patrimoine privé de l'exploitant ».

De la même façon, les plus-values de cession de ces biens seront retraitées en fonction de l'affectation à une catégorie ou l'autre, professionnelle ou privé, rejoignant ainsi la théorie des « biens migrants », mise en place à l'occasion des réformes de l'article 155 sexies du CGI.

Le législateur souhaite mettre fin au « principe de pagaille », dénoncé par le professeur Maurice Cozian<sup>1363</sup>. Il souhaite renforcer la règle dite de la « tunnelisation » qui veut qu'un déficit s'impute sur un bénéfice de même nature.

« Tunnelisation », voici un terme que nous aurions pu utiliser à la place du mot « cédule ». « Tunnelisation » présente un sens se rapprochant de la notion que nous voulons définir. Nous ne sommes pas attachés à un terme. Cependant, « tunnelisation » paraît d'un maniement plus délicat. Qu'est-ce donc que ce « tunnel », si ce n'est en fait l'ensemble déterminatif de la matière imposable servant à asseoir l'impôt déterminé par le législateur ? Ce mot cependant, semble plus adapté pour les travaux publics ou le génie civil, qu'au droit fiscal.

Quelles conséquences seront tirées de ce nouveau texte dans des situations telles que celle visée par l'arrêt Collange<sup>1364</sup> que nous avons vu précédemment ? Dans la logique de cette évolution, qui nous semble conforter la prise en compte d'ensembles fiscaux affectés, il semble probable que l'administration fiscale revienne à sa première position, et exclut de l'apport à une société sous le bénéfice du report d'imposition prévu par l'article 151 octies, les biens affectés au bilan de l'exploitation, mais non utilisés dans le cadre de cette exploitation. Nous verrons bien quelle solution sera prise dans un prochain contentieux, qui ne manquera pas d'intervenir.

---

1363-Maurice Cozian et Florence Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, Litec 2009 N°1566 p.607.

1364-CE 8e et 3e ss-s., 22 novembre 2006, n°285582, *Collange*, *RJF* 2/07 n°122.

## CONCLUSION GÉNÉRALE

---

Ce texte est certes d'une portée limitée. Dans un premier temps, il vise à exclure des biens, et les revenus et charges qu'ils engagent, d'une catégorie fiscale à laquelle ils n'ont pas vocation à participer. L'objectif annoncé porte clairement sur le rendement de l'impôt, pour éviter que le mélange des revenus ne permette des compensations indirectes de bénéfices et déficits. Les montages à ce titre sont infinis, l'imagination des praticiens sur ces points étant sans borne.

Parlant d'exclusion, il ne définit pas dans un sens positif la détermination de l'ensemble de biens à considérer pour la détermination de la matière imposable.

Mais ce texte s'inscrit dans un mouvement plus général.

Tout d'abord, il concerne à la fois l'entreprise individuelle, mais aussi les sociétés de personnes. Les correctifs à mettre en place, pour ôter des ensembles imposables les biens ne concernant pas l'activité professionnelle, sont étendus aux sociétés de personnes. Sont donc prévus des retraitements du patrimoine des sociétés de personnes, et ici, le terme patrimoine est correctement utilisé dans son sens attribué par le droit privé. Jusqu'à présent, ce patrimoine civil de la société était identique à l'ensemble taxable fiscal des sociétés (du moins pour l'impôt sur le revenu, car des retraitements existent déjà pour l'impôt sur la fortune ou la TVA).

Ensuite, il se situe dans la réforme initiée par la création de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée EIRL, qui crée un patrimoine affecté civil pour l'exploitant personne physique.

Le texte prévoit également le dépôt d'un rapport au Parlement sur la réforme des sociétés de personnes. Ce rapport tarde à venir, sans doute occulté par la grave crise des finances publiques que traverse la plupart des pays d'Europe actuellement.

Il existe donc un très important mouvement de réforme fiscale, allant dans le sens d'une définition de plus en plus stricte des contours d'une catégorie fiscale d'imposition. Il nous semble que la théorie de la cédule telle que nous l'envisageons, rend compte clairement du sens de l'évolution du droit positif, et sur ce point, en permet la prévision.

La loi de finances rectificative pour 2011, parue le 29 juillet 2011<sup>1365</sup>, apporte également des éléments importants pour notre recherche. Ce texte introduit dans notre droit fiscal, le « trust », institution anglo-saxonne très développée. Ce texte définit fiscalement le trust. Il crée un régime de taxation spécifique sur les transmissions à titre gratuit portant sur les biens et droits placés dans un trust, en adaptant notamment les règles générales de territorialité et de

---

1365-Loi de finances rectificative pour 2011, n°2011-900 du 29 juillet 2011, *DF* 30/2011 comm. 461.

présomption de propriété applicables en matière de droits de mutation à titre gratuit.

Décidément, depuis l'EIRL et la fiducie, droit privé et droit fiscal semblent, avec l'entrée en scène du trust, se précipiter vers la création d'ensembles affectés, destinés à isoler un groupe d'opérations, pour un objet précis.

Nous ne pouvions ignorer dans le cadre de notre recherche ces développements qui semblent confirmer notre intuition de départ.

Nous constatons ainsi l'émergence de ces notions d'ensembles abstraits, qui se découvrent dans de nombreuses branches du droit, et plus particulièrement dans le droit fiscal.

Nous pensons qu'au-delà d'une méthode de détermination de la matière imposable, la notion de cédule peut offrir de réelles opportunités pour l'efficacité juridique.

Nous avons constaté que ces notions d'ensembles, en droit fiscal, sont d'abord utilisées pour l'amélioration du rendement de l'impôt. Elles y présentent un grand intérêt. Il nous semble qu'elles pourraient devenir une arme à la disposition du citoyen contribuable pour la défense de ses droits.

Nous avons pu constater qu'au cours de l'histoire, le rendement de l'impôt conduit à morceler la matière imposable, tandis que la protection des droits du citoyen conduit au contraire à globaliser le prélèvement fiscal. L'exemple le plus frappant est présenté par l'impôt sur le revenu. D'abord impôt cédulaire, frappant individuellement des cédules, il ne pouvait prendre en compte les facultés réelles du contribuable. D'où la globalisation de l'impôt sur le revenu avec sa progressivité mais aussi la prise en compte des charges globales d'une famille<sup>1366</sup>. Mais ce n'est pas le seul exemple : l'éphémère bouclier fiscal ne fut-il pas en effet, une dernière tentative pour limiter la pression fiscale par la prise en compte d'une pression fiscale globale ? Il faut constater que sur ces bases, le combat est inégal : l'impératif de rendement de l'impôt prend le pas sur les notions de globalisation les plus affirmées : l'aventure du bouclier fiscal,

---

1366-L'imposition cédulaire consiste à déterminer une matière imposable isolée, détachée des facultés contributives. Ce fut l'impôt sur le revenu à ses débuts. Composé de cédules, catégories de revenus définis de façons distinctes et indépendantes, et imposées selon des modalités spécifiques, il ne permet pas de pratiquer la progressivité. Selon Pierre-Marie Gaudemet et Joël Molinier, *Finances publiques, budget, Trésor*, T.1 7e édition 1996 ; *fiscalité* T.2 6e édition Montchrestien 1997, « ce mode d'imposition est-il rarement employé seul ; il est généralement jumelé avec l'impôt sur le revenu global » (1101 p.93) Mais, « en cas d'impôt unique sur le revenu, du type de l'impôt sur le revenu français actuel, l'unicité de l'impôt n'empêche pas d'appliquer aux diverses catégories de revenus composant le revenu global imposable des techniques d'évaluation et des mécanismes d'imposition assurant la discrimination. Ainsi, la combinaison de l'impôt global et des impôts particuliers ou l'introduction d'une certaine discrimination entre les diverses catégories de revenus soumis à un impôt unique sur le revenu global, permettent de cumuler les avantages des deux techniques d'imposition, et de parvenir à la fois à la discrimination ainsi qu'à la personnalisation et à la progressivité de l'impôt ».

présenté comme un rempart non négociable dans un programme politique, n'aura pas survécu<sup>1367</sup>. Et l'impôt sur le revenu global, dont le principe est le cumul algébrique des revenus catégoriels, succombe dans les ténèbres de la tunnelisation.

Le contribuable serait-il donc totalement démuni ? A ce titre, la notion de cédule que nous esquissons pourrait permettre d'offrir au contribuable une arme efficace.

Nous voudrions ici faire mention à nouveau, de la nécessité du contentieux fiscal. Nous l'avions déjà évoqué, pour justifier l'inclusion dans la cédule du contrôle et du contentieux fiscal.

Le droit fiscal se crée par des lois qui définissent les principes d'une imposition. Cependant, l'application pratique se heurte à l'immense multiplicité des situations individuelles. Il n'est que de rappeler l'énorme contentieux fiscal suscité par la mesure d'exonération fiscale des entreprises nouvelles : qu'est-ce qu'une entreprise nouvelle en pratique ? Les revues de

---

1367-Nous avons projeté d'analyser la notion de bouclier fiscal au regard de la notion de cédule. Ce texte tout neuf venait juste d'être mis en place. En effet, le « bouclier fiscal » résulte des termes de l'article 74 de la loi de finances pour 2006, n°2005-1719 du 30 décembre 2005. Ce texte avait une fonction solennelle puisque le législateur annonçait dès l'article premier du code général des impôts que « *les impôts directs payés par un contribuable ne peuvent être supérieurs à 50 % de ses revenus* » le taux de 50% étant fixé à l'origine à 60%. Curieux texte, qui conduit le code général des impôts à commencer par une mesure de limitation du prélèvement ! Ce texte interpelle en lui-même sur la notion de citoyen contribuable. Car après tout, c'est normalement le citoyen qui autorise le prélèvement fiscal et qui en est maître de ses modalités (article 34 de la Constitution). Pourquoi faut-il donc qu'il légifère en commençant par se prémunir ... contre ses propres excès ?

Ce texte nous interpellait sur la notion de « cédule » que nous proposons. La cédule cherche à rapprocher l'assiette fiscale au plus près de la matière imposable, considérée dans l'unité de chaque opération économique, et ignorante de la situation fiscale globale du contribuable. La cédule semble donc, et ce furent en tout cas les leçons de l'histoire, en contradiction avec l'intérêt du contribuable, qui pour se défendre, oppose la prise en compte globale du prélèvement fiscal. L'instauration de l'impôt sur le revenu global a été la tentative du contribuable pour adapter le prélèvement fiscal au plus près de sa faculté contributive, par la prise en compte notamment de l'aspect familial du revenu.

Nous avons pu nous rendre compte que l'évolution du système fiscal français actuel s'oriente vers la décomposition de la matière imposable en multiples ensembles permettant de l'appréhender au plus près. Alors, le bouclier fiscal n'était-il pas l'ultime tentative du contribuable pour limiter sa pression fiscale ?

En annonçant cela dans nos travaux préparatoires, nous concluons en disant que, s'il en est ainsi, nous pourrions gager qu'à l'avenir, lorsque la pression politique se relâchera, nous verrons le bouclier fiscal se fendre en une multitude de petits boucliers, comme l'a été l'impôt sur le revenu global. Le bouclier fiscal dans sa brève vie, avait cédé à plusieurs reprises, à l'occasion de mesures ponctuelles. L'une des dernières concernait l'exclusion de la prise en compte dans le bouclier fiscal de l'impôt supplémentaire résultant de la réduction de 10% appliquée sur certains avantages en impôts constituant des « niches fiscales » (Art 105 loi de finances pour 2011 n°2010-1657 du 29 décembre 2010 JO 30 décembre 2010).

Las, le bouclier fiscal n'aura vécu que le temps d'une rose pour un texte juridique, à savoir à peine une législature. Le bouclier fiscal fut en effet définitivement supprimé, après d'âpres discussions, par les articles 5 et 30 de la première loi de finances rectificatives pour 2011 du 29 juillet 2011, n°2011-900 JO 30 juillet 2011, *DF* 30-34/2011 comm. 434 et *DF* 35/2011 act.252. Sans doute, la position de la Commission européenne aura-t-elle joué : la Commission européenne a en effet formellement demandé à la France de modifier sa législation sur le bouclier fiscal et sur le plafonnement de l'impôt de solidarité sur la fortune afin de se mettre en conformité avec les principes du droit de l'Union européenne, et particulier en matière de libre circulation des personnes, des travailleurs et des capitaux : communiqué de presse de la Commission Européenne, 28/10/2010 réf IP/10/1045 consultable sur le site europa.eu (site officiel de l'union européenne).



jurisprudence fiscale ont présenté d'innombrables pages sur le sujet, sans l'épuiser.

L'administration fiscale, intervient en première ligne, notamment par ses instructions, pour la mise en place pratique des dispositions légales nouvelles. Elle est ainsi amenée à prendre une position, qui est la sienne, et qui est dictée par ses objectifs. Sa position n'est pas forcément partagée par le contribuable, qui peut considérer que ses droits ne sont pas respectés.

Dans ces conditions, le contentieux fiscal ne doit pas être perçu comme une opposition au prélèvement fiscal, une chose négative, mais bien comme la confrontation de points de vue divergents, mais tout autant respectables. Le rôle du juge fiscal prend alors toute sa dimension. C'est bien ce qui se passe en droit positif, et l'intervention du juge fiscal constitue un élément fondamental de l'élaboration du droit fiscal<sup>1368</sup>. C'est ce que certains auteurs nomment la juridicisation du droit fiscal<sup>1369</sup>.

Dans ces conditions, la notion de cédule que nous proposons permettrait au contribuable de réclamer l'application des grands principes du droit fiscal, pour la défense de ses droits de citoyen contribuable. La sécurité juridique s'en trouverait renforcée.

Ainsi, la notion de cédule permettrait au contribuable de revendiquer le principe dégagé par l'article 13-1 du CGI, relatif à la déduction des charges engagées pour l'acquisition et la conservation du revenu. Ce texte pourrait prendre une dimension générale, applicable à tous types d'impôt. Il obéit à la nécessité d'imposer une base nette. Il n'est en fait, que l'application du principe général fiscal de taxation en fonction des facultés contributives : la prise en compte des charges évite la taxation d'un revenu majoré et artificiel. Le contribuable devrait

---

1368-Nous regrettons cependant que l'intervention du juge soit freinée par les délais anormaux du contentieux fiscal. La France, comme d'autres pays, a été critiquée par les instances européennes, et notamment au niveau des droits de l'homme, le délai trop long du contentieux fiscal étant incompatible avec un procès équitable : CEDH 15 octobre 2002, aff.52.116/99, *Vieziez/France*, LPA 4 septembre 2003 n°177, critiques formulées en droit interne également, notamment CE assemblée, 28 juin 2002, *Magiera*, rec. 2002, p. 247, conduisant à la modification de l'article R 311-1 du Code de justice administrative, et enfin CE 4e et 5e ss-s., 25 janvier 2006, n°284013, *Sarl Potchou et a.*, DF 27/2006, comm. 494, concl. Yves Struillou. Nous relèverons dans la pratique que nous connaissons, le délai anormal des tribunaux administratifs statuant en matière fiscale : quel que soit le tribunal administratif, nous rencontrons régulièrement un délai de trois années au moins, délai tout à fait injustifiable, pour parvenir à un jugement, alors que les juridictions judiciaires parviennent habituellement à une décision dans l'année, ce qui paraît raisonnable. Un délai plus court ne peut être sérieusement envisageable, la technicité des débats imposant un temps de réflexion minimal.

1369-Selon Michel Bouvier, Marie-Christine Esclassan, Jean-Pierre Lassale, *Finances publiques*, LGDJ 2004, on assiste récemment à une juridicisation de la fiscalité (p. 666) : « *ce n'est que récemment qu'un mouvement de juridicisation de la fiscalité a pu se développer, à la faveur semble-t-il d'un contexte général d'une part moins favorable à l'interventionnisme étatique, d'autre part plus acquis à une régulation juridique des rapports sociaux, en particulier par le développement des contrôles juridictionnels* ». (p. 666). « *On veut dire par là que l'empreinte de l'impôt régalien, restée présente comme une sorte de vestige de l'Ancien régime au cœur de l'État moderne, pourrait s'estomper pour laisser place à des rapports juridiques en matière fiscale plus proches de ceux existants dans les autres branches du droit* ». (Id.).

ainsi avoir le droit, à tous les coups, pour reprendre une expression utilisée pour la taxation, de déduire l'ensemble des charges relatives à une matière imposable. Il serait ainsi mis fin au dogme injustifiable de la non-déductibilité des charges, notamment financières, engagées pour l'acquisition de valeurs mobilières, dogme résultant d'un arrêt de 1971, qui n'a plus de raison d'exister et qui conduit à la mise en place de montages ridiculement complexes, pour l'acquisition d'entreprises sociétaires<sup>1370</sup>. Il pourrait ainsi être pris en compte l'amortissement du capital, quelle que soit la catégorie d'imposition, et notamment en ce qui concerne les revenus fonciers.

La notion de cédule permettrait au contribuable d'éviter l'imposition d'un revenu non disponible. La détermination d'une matière imposable à partir d'un ensemble précis interdirait en effet la taxation d'un revenu théorique, tel celui constitué par la majoration de 25% applicable à certains revenus<sup>1371</sup>, ou la taxation d'un boni de liquidation, alors qu'aucune distribution n'intervient, comme c'est le cas lors de la cessation de l'imposition à l'impôt sur les sociétés.

La notion de cédule imposerait le respect de la symétrie. Ainsi, le contribuable pourrait revendiquer qu'une même opération soit traitée de la même façon. Prise comme matière imposable d'un côté, elle constituerait une charge déductible de l'autre. Nous avons abordé cette problématique avec les questions des indemnités d'éviction et pas de porte en matière de revenus fonciers. De même, le contribuable pourrait revendiquer la symétrie dans la personne imposable : dans le cas d'une imposition commune, possibilité lui serait donné de déduire les charges supportées au niveau du groupe imposable. Nous avons abordé cette question avec la jurisprudence Belmonte<sup>1372</sup>, révélant une situation déséquilibrée, où le citoyen contribuable n'a

---

1370-Pour acheter les parts d'un associé retrayant dans une petite SARL industrielle, il est nécessaire de créer une société holding par l'associé acquéreur, par apport des parts des associés restant dans la SARL, apport bénéficiant d'un report d'imposition des plus-values, permettant au holding d'emprunter, avec en garantie le nantissement des instruments financiers représentés par les parts apportées de la SARL, lequel emprunt est remboursé par la remontée de dividendes de la SARL dans le holding, lequel, pour pouvoir imputer les charges financières sur un revenu imposable, doit opter pour le régime de l'intégration fiscale, et pour cela, doit devenir holding animateur, de façon plus qu'artificielle, en remontant à son niveau les fonctions de direction et gestion, ce qui impose de prévoir l'utilisation d'une convention de centralisation de trésorerie de groupe, et de conventions de prestations de services. On ne saurait faire plus compliqué, alors qu'il suffirait d'autoriser la déduction des charges financières de l'emprunt au niveau des salaires et dividendes reçus par l'associé acquéreur. Cependant, une timide évolution en ce sens intervient, mais reste trop insuffisante.

1371-Nous ne dénoncerons jamais assez l'iniquité constituée par la majoration de 25% appliquée aux revenus professionnels à défaut d'adhésion à un organisme de contrôle agréé, ou aux revenus distribués, ainsi qu'à d'autres revenus, selon les dispositions de l'article 158-7 du CGI. Ce texte crée une imposition sur un revenu artificiel. Pourtant le Conseil Constitutionnel a reconnu, de façon étrange, sa régularité ... Cons. const. 23 juillet 2010 n°2010-16 QPC, *Philippe E.* ; *DF* 35/2010 act.321.

1372-CE 10e et 9e ss-s., 18 décembre 2008 n°292387, *Belmonte*, concl. Julie Burguburu, *DF* 6/2009 n°176.

pu déduire les dépenses engagées par son conjoint au titre d'un engagement de caution pour l'entreprise source des revenus familiaux, alors que ce même conjoint est solidaire du paiement de l'imposition commune. Ou encore, il serait mis fin à l'iniquité du traitement fiscal des plus-values et moins-values, critiquée justement par le Commissaire du gouvernement dans l'affaire Soulas<sup>1373</sup>. Nous pourrions citer de nombreux autres cas de dissymétrie qui deviennent difficilement acceptables dans un système fiscal attaché à la précision : dissymétrie dans le traitement de l'abandon de compte-courant, profit dans un sens, mais perte en capital non-déductible dans l'autre, ou traitement fiscal de l'accession en fin de bail des constructions et aménagements nouveaux, profit d'un côté, et charge en capital de l'autre, etc. La notion de cédule permettrait de réaliser l'indépendance de la matière imposable avec le patrimoine civil ou la personnalité civile. D'une part, il serait ainsi mis fin à l'emploi à contresens des termes issus du droit privé. D'autre part, cette indépendance permettrait de justifier et systématiser la neutralisation de nombreuses opérations, telles les apports en sociétés, les cessions partielles d'entreprises. La cédule, compris comme l'ensemble fiscal déterminant la matière imposable, reste en effet, intacte dans ces opérations, et il n'y a donc pas lieu de dégager des conséquences artificielles visant à constater la cessation d'une entreprise, ce qui oblige le législateur à créer d'innombrables et incompréhensibles mesures correctives.

La notion de cédule permettrait de supprimer la différence de traitement entre activité professionnelle et privée. Plus rien ne justifie aujourd'hui cette distinction, dès lors que les revenus professionnels ou privés sont imposés de la même façon. La différence ne se justifie pas, et les règles de détermination de la matière imposable devraient être les mêmes.

La notion de cédule entraîne une prise de position nette sur les sociétés de personnes. Ce sujet devient un problème majeur de la fiscalité française contemporaine, d'une façon totalement artificielle et injustifiable. L'empilement de mesures de circonstances a conduit à une impasse. Le choix sera donc entre la totale transparence des sociétés de personnes, ou leur opacité. Les deux régimes pourront coexister, selon le type de sociétés. Il n'est en effet pas souhaitable de supprimer, soit le régime de l'impôt sur les sociétés, soit le régime des sociétés de personnes, à condition de choisir pour celui-ci, clairement, entre la transparence ou l'opacité<sup>1374</sup>. Mais lorsque l'un ou l'autre régime sera adopté, il conviendra, au sens des cédules, d'en tirer

---

1373-Caa Bordeaux 24 mai 2006 n°02BX02182, *Soulas*, *DF* 2006 n°52 comm. 819 concl. Doré ; *RJF* 2006 n°1319.

1374-Les projets en cours paraissant privilégier la transparence.

l'ensemble des conséquences, sans allers et retours entre les deux conceptions.

La notion de cédula permet également de dépasser la problématique de la définition du revenu en fiscalité, ou la problématique de la différence entre capital et revenu, ou encore la différence entre impôt sur la consommation et impôt sur le revenu. Il suffit, en fiscalité, de définir un périmètre contenant la matière imposable. Cette définition concerne aussi bien l'impôt sur le revenu que la TVA. Pour ce dernier impôt, la notion de cédula permet de clarifier une situation confuse : tout ce qui se rapporte à une activité taxable, considérée globalement, pourrait ouvrir droit à déduction, sans que l'on doive rechercher, opération par opération, s'il s'agit intrinsèquement d'une opération taxable ou non. L'arrêt *Alitalia*<sup>1375</sup> a ouvert largement la voie en brisant le dogme de la non-déductibilité de la TVA grevant des frais de repas ou d'hébergement. Le principe de la livraison à soi-même pourrait permettre d'améliorer la visibilité de la TVA dans les situations complexes, dans le cadre de la vision cédulaire. Mais toutes les conséquences de cette importante décision ne sont pas encore tirées, plus de vingt ans après.

La notion de cédula permet encore de tenir compte de la personnalisation de l'impôt. Cette personnalisation s'écartera certainement rapidement de la notion de foyer fiscal, tellement mise à mal par l'évolution actuelle des mœurs. Il faudra passer par la prise en compte des charges de la matière imposable<sup>1376</sup> par exemple, ou appliquer cette personnalisation aux opérations de liquidation de l'impôt au sein de la cédula, ce qui entre autres permettra d'établir un impôt sur le revenu prélevé à la source, dont la mise en place s'avère aujourd'hui difficile, bien que largement souhaitée<sup>1377</sup>.

La notion de cédula permettrait ainsi au citoyen de faire appliquer certains grands principes fiscaux avec une meilleure efficacité, tel le principe de l'imposition en fonction des facultés contributive, l'égalité fiscale, la nécessité de l'impôt notamment.

A ce titre, nous aurions pu élargir notre recherche vers les notions fiscales d'abus de droit et d'acte anormal de gestion : la notion de cédula semble fructueuse pour mettre en place des solutions claires, et donc offrant une sécurité juridique. Nous avons à ce titre relevé les perspectives magistrales offertes par ces notions de « masses fiscales autonomes pour la détermination de l'assiette de l'impôt », qui ne sauraient être autres que nos cédulas, proposées

---

1375-CE assemblée, 3 février 1989 n°74052, *RJF* 3/89 n°299 avec note Jérôme Turot, concl. Noël Chaid-Nouai ; *GAJF* 4e éd p.102.

1376-À l'instar par exemple de solutions de certaines dispositions du système fiscal américain, Pierre-Marie Gaudemet et Joël Molinier, *Finances publiques : fiscalité*, T.2 6e édition Montchrestien 1997 p.86 n°1091.

1377-Camille Landais, Thomas Piketty, Emmanuel Saez, *Pour une révolution fiscale*, Seuil 2011.

par un auteur<sup>1378</sup>.

Cette notion de cédule permettrait le renforcement de la sécurité juridique. « *La sécurité du droit fiscal consiste à garantir la prévisibilité du montant des prélèvements obligatoires mis à la charge des contribuables de telle manière que chacun d'entre eux puisse déterminer le montant de ces prélèvements et compter sur le résultat ainsi obtenu* »<sup>1379</sup>. La systématisation des règles que nous évoquons, dans la mode de détermination de la matière imposable, permettrait d'améliorer sensiblement la sécurité juridique fiscale.

N'est-ce pas ainsi aller vers une meilleure acceptation de l'impôt par le citoyen ?

Valence, le 10 septembre 2012

---

1378-Florence Deboissy, *Acte anormal de gestion et groupe de sociétés : orthodoxie juridique, Ecrits de fiscalité des entreprises* à la mémoire de Maurice Cozian, Litec/Lexisnexis 2009.

1379-*Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français* Douet Frédéric LGDJ, bibliothèque de droit privé, tome 280 1997.

## BIBLIOGRAPHIE

### Ouvrages généraux

- ALBERT Jean-Luc, PIERRE Jean-Luc, RICHER Daniel, *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, ELLIPSES 2007
- ALBERT Jean-Luc et SAÏDJ Luc, *Finances publiques*, DALLOZ 2011, 7e éd.
- ALLIX Edgar, *traité élémentaire de science des finances et de la législation financière*, 6e éd. ROUSSEAU 1931
- ARDANT Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris, SEVPEN 1965
- ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt*, 2 tomes FAYARD 1971
- BACROT Cyrille, BRAVARD Jacques, NOEMIE Michel, *l'impôt de solidarité sur la fortune : le patrimoine de A à Z*, Nouvelles éditions fiduciaires 1989
- BERLIN Dominique, *Politique fiscale*, Volumes I et II, Institut d'études européennes, éditions de l'université de Bruxelles, 2012
- BERN Philippe, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, thèse, préface Georges VEDEL, LGDJ 1972
- BESSON Emmanuel, *Traité pratique des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu*, Paris librairie Dalloz, 1922
- BIENVENU Jean-Jacques, LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, PUF 4e édition 2010
- BOUVIER Michel, ESCLASSAN Marie-Christine, LASSALE Jean-Pierre, *Finances publiques*, LGDJ 7e édition 2004
- BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ Lextenso éditions, 10e édition, 2010
- CARBONNER Droit civil, *Les biens*, T II p.92 Thémis 1980
- CASIMIR Jean-Pierre, *Les signes extérieurs de revenus*, LGDJ 1978
- CHADEFAUX Martial, *Les fusions de sociétés, régime juridique et fiscal*, Groupe revue fiduciaire collection pratique d'experts, 6ème édition 2008
- CHARVERIAT Anne, MERCIER Jean-Yves, *La pratique de l'intégration fiscale*, éditions Francis LEFEBVRE 2010
- COLLET Martin, *Droit fiscal*, 3e édition PUF Thémis droit 2007
- COZIAN Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC Paris 4éd. 1999
- COZIAN Maurice, *précis de fiscalité des entreprises*, dernière édition n°32 LITEC 2008
- DAVID Cyrille, FOUQUET Olivier, PLAGNET Bernard, RACINE Pierre-François, *GAJF*, DALLOZ
- DEGLAIRE Emmanuelle, *La situation fiscale de l'associé d'une société de personnes*, LEXISNEXIS 2010
- DE LA MARDIERE Christophe, *Droit fiscal général*, Champs 2012
- DE LA MARTINIERE Dominique, *L'impôt du diable*, Calmann-Lévy 1990
- DOUET Frédéric, *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, bibliothèque de droit privé, tome 280, 1997

## BIBLIOGRAPHIE

---

- DUVAUX Paul, TRAN THIET Jean-Paul, *Gérer l'immobilier d'entreprise, aspects juridiques et fiscaux*, Les éditions d'organisation 1994
- FOUQUET Olivier, SIERACZEK-ABITAN Manon, collectif LAMY, *Le contrôle fiscal*, LAMY 2010
- GASTINEAU Pierre, *La fiscalité des groupes de sociétés : l'intégration fiscale*, LITEC 2003
- GASTINEAU Pierre, *Le régime fiscal des fusions de sociétés et opérations assimilées*, LITEC Nouvelle édition fiduciaire 1992
- GAUDEMET Pierre-Marie et MOLINIER Joël, *Finances publiques, budget, Trésor*, T.1 7e édition 1996; *fiscalité* T.2 6e édition MONTCHRESTIEN 1997
- GEST Guy, TIXIER Gilbert, KEROGUES Jean, *Droit fiscal international*, 2ème édition LITEC 1979
- GOUTHIÈRE Bruno, *Les impôts dans les affaires internationales*, Francis Lefebvre plusieurs éditions
- GREA-MARILLIER Pierre, *Gestion fiscale d'une centrale de trésorerie, cash and tax management*, Nouvelles éditions fiduciaires 1987
- GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Cours de droit fiscal général*, 6ème édition, DALLOZ 2003
- GROSCLAUDE Jacques, *jurisclasseur IMPOT SUR LA FORTUNE* 01/01/2001 fascicule 15
- GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, 2e édition, 2011
- HARRIS André, GUILLOUX Alain, *C'est la lutte fiscale, une nouvelle lutte des classes*, FAYARD 1988
- HIEZ David, *Etude critique de la notion de patrimoine en droit privé actuel*, LGDJ 2003 collection «bibliothèque de droit privé» tome 399, ouvrage reprenant la thèse de l'auteur construite sous l'autorité du professeur Philippe JESTAZ, également auteur de la préface de l'ouvrage.
- JEZE Gaston, *Cours de science des finances et de législation financière*, GIARD édition 1931
- KORNPROBST Emmanuel, *La notion de bonne foi. Application au droit fiscal français*. Paris LGDJ 1980 p.243
- LAFFERIERE Julien et WALINE Marcel, *Traité élémentaire de science et législation financières*, Paris LGDJ 1952
- LALUMIERE Pierre, *Les finances publiques*, ARMAND COLLIN COLLECTION U 9e édition 1989
- LAMARQUE Jean et MARTINEZ Jean-Claude *1789-1989 la révolution fiscale à refaire*, LITEC 1987
- LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, LEXISNEXIS, 2e édition, 2011
- LAMBERT Thierry, *Contentieux fiscal*, HACHETTE 2011
- LANDAIS Camille, PIKETTY Thomas, SAEZ Emmanuel, *Pour une révolution fiscale , un impôt sur le revenu pour le XXI<sup>e</sup> siècle*, SEUIL 2011
- LAUFENBURGER Henry, *1 - traité d'économie et de législation financière*, Paris SIREY 1956, 2- *économie du système fiscal* » 1954
- LAURE Maurice, *Traité de politique fiscale*, Paris PUF 1957
- MADIGNIER Michel-Pierre, *Fiscalité agricole et viticole approfondie*, préface Cozian Maurice, LITEC 2005 p.251 et s.
- MAGNET Jacques, *Comptabilité publique*, PUF Thémis 1978
- MAITROT Jean-Claude, *Encyclopédie Universalis*, 2006 v° IMPÔT

## BIBLIOGRAPHIE

---

- MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal*, PUF 2011
- MARTINEZ Jean-Claude, DI MALTA Pierre, *Droit fiscal contemporain*, LITEC 1989
- MARTINEZ Jean-Claude, *Lettre ouverte aux contribuables*, ALBIN MICHEL 1995
- MEHL Lucien, BELTRAME Pierre, *Sciences et techniques fiscales*, PUF THEMIS 1984
- MERCIER Jean-Yves, *Fusions, apports partiels d'actif, scissions*, éditions Francis LEFEBVRE 2009
- MERCIER Jean-Yves, *Pratique des restructurations*, éditions Francis LEFEBVRE 2001
- PHILIPPE Jean-Jacques, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*, BERGER-LEVRAULT 1973 p136
- PUYRAVEAU Paul, *La fiscalité des sociétés de personnes, pratique et solutions nouvelles*, NOUVELLES EDITIONS FIDUCIAIRES 1986 n°1551 s
- SCHMIDT Jean, KORNPORBST Emmanuel, *Fiscalité immobilière*, LEXISNEXIS 2010
- SERLOOTEN Patrick, *Droit Fiscal des Affaires*, Précis Dalloz 4e édition 2005
- SIMLER Philippe, Jurisclasseur Civil Code art. 1271 à 1281, fascicule 40
- SORMAN Guy, *La solution libérale*, FAYARD 1984
- STRASSER Daniel, *Les finances de l'Europe*, LGDJ 1990
- TROTABAS Louis et COTTERET Jean-Marie, *Droit fiscal*, Paris Dalloz 1980 4e édition
- TOURNIE Gérard, *La politique fiscale sous la 5e république*, PRIVAT 1985
- VILLEMOT Dominique, *L'harmonisation fiscale européenne*, PUF que sais-je 1991
- Ecrits de fiscalité des entreprises, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian*, LITEC 2009 p.352
- Impôt de solidarité sur la fortune ; guide de déclaration, réglementation*, Editions Francis LEFEBVRE 1989
- L'intégration fiscale, guide fiscal, juridique et comptable*, Editions Francis LEFEBVRE 1992

### Rapport

Sénat, rapport d'information 483 (98-99) Commission des finances « la concurrence fiscale en Europe, contribution au débat »,

### Encyclopédies

*Jurisclasseur fiscal impôt directs traité :*

DELIGNIERES Bernard, JCP Fiscal impôts directs traité fascicule 229-15 n°55

KORNPORBST Emmanuel JCP fiscal impôt directs Traité, fascicules 65, 66

DUHEM Jacques JCP fiscal impôt directs traité, fascicule 1020-10

SERLOOTEN Patrick « *BIC : cession, cessation, décès : cas d'application du régime d'imposition immédiate* » JCP Fiscal Traité, fascicule 256-10 à jour 1er avril 2001 ; fascicule 1145 « *Rémunérations des dirigeants de sociétés ; prise en charge du passif social (mise en jeu de cautions ; comblement de passif ; incidences fiscales* » à jour février 2003 n°11

*Autres fascicules du Jurisclasseur :*



DELIGNIERES Bernard, JCP Fiscal international, fascicules 305

PERINET-MARQUET Hugues, JCP bail à loyer, fasc 640, à jour au 10 avril 2003, n°1

LEGIER Gérard, JCP Code Civil articles 1300 et 1301, fasc Contrats et obligations – confusion, à jour 12 mars 2004, paragraphe 4

VINCKEL François, JCP sociétés traité fascicule 36-20 « *Les comptes courants d'associés* »

### Thèses

ALBERT Jean-Luc « *Apparences et réalités de la parafiscalité agricole en France* » thèse Université Paris 2 Panthéon-Assas, 1989 sous la direction de Monsieur le professeur Paul AMSELEK

PELLETIER Marc « *Les normes du droit fiscal* » thèse 2006 Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, sous la direction de Monsieur le professeur Bernard CASTAGNEDE

VIOLET Anne Françoise « *La gestion fiscale du patrimoine de l'entreprise médicale* », thèse 2003 Lyon 3 Université Jean Moulin, sous la direction de M le professeur Pierre BELTRAME

VIRICEL Séverin « *Neutralité fiscale et déplacement du patrimoine des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés* » thèse Lyon 3 Université Jean Moulin, 2011 sous la direction de M le professeur Jean-Luc ALBERT

### Articles de doctrine

BEETSCHEN Ariane, avocat, *TVA et frais de cession de titres de participation, sur la piste de la déduction*, FR 11/09 p.10

BENARD Johann, *Patrimoine professionnel et dépenses déductibles : utilité fait loi*, étude RJF 7/06 p.607

BEREYZIAT Frédéric, *Cession de parts d'une société de personnes : la machine infernale*, chronique RJF 6/05 p.382

BERGER-PICQ Gaëtan, *TVA honoraires d'entremise pour cession d'immeuble*, FR 57/08 p.33

BLANLUET Gauthier et LE GALL Jean-Pierre, *La fiducie, une œuvre inachevée. Commentaires des dispositions fiscales de la loi du 19 février 2007*, DF 26/2007 comm. 676

BOCQUET Delphine et SAYAG Jean, *Groupes de sociétés et cessions d'actifs à prix minoré : les incertitudes qui demeurent*, DF 51/2010 comm. 605

BOUCHARD Jean-Claude, COURJON Odile, *Comment un lien direct peut en cacher un autre ? à propos de l'arrêt CJCE 29 octobre 2009 AB SKF*, DF 50/2009 act. 368

CAVALIER Georges, Dictionnaire de droit fiscal et douanier, Ellipses, v° autonomie du droit fiscal

CHAULIN Vincent, *Retour sur la transparence fiscale des sociétés de personnes françaises*, DF n°4 2004 p.192

CHAULIN Vincent, *Les limites de la translucidité des sociétés de personnes française à l'international*, DF 46/2008 actualités n°323

COURJON Odile, BOUCHARD Jean-Claude, *Le droit à déduction de la TVA ou comment une refonte à droit quasi-constant a fait émerger le principe de l'affectation*, étude, DF 6-7/2008 comm. 144

COZIAN Maurice, *Une disposition fiscale « attrape-nigaud » : la soumission à l'impôt sur les sociétés des sociétés civiles à objet commercial*, DF 1979 n°40 p.1020

## BIBLIOGRAPHIE

---

- COZIAN Maurice, PEIGNELIN Anne-Sophie, *Un sac d'embrouilles : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu*, DF 1994 n°5 p.205
- COZIAN Maurice, *Le charme discret des sociétés civiles immobilières*, D 1995 chron. p.199
- COZIAN Maurice, *Un sacrifice mal récompensé : l'abandon de compte courant consenti par un dirigeant*, étude, BF 11/95
- COZIAN Maurice et Anne MINGAT, *L'imposition des bénéficiaires de l'entreprise indivise*, DF 1997 n°10
- COZIAN Maurice, *Le dirigeant contraint d'acquitter un passif social peut-il déduire de ses revenus imposables les paiements qu'il a effectués ?* étude pratique, JCP E n°8 21 février 2002, n°366
- COZIAN Maurice, *Celui qui perçoit des BIC ou des BNC non professionnels est-il passible de la taxe professionnelle ?* JCP E, n°23 juin 2005 comm. 908
- COZIAN Maurice, *Financement du rachat d'entreprises : pour en finir avec un apartheid fiscal*, DF n°38 21 septembre 2006 n°57
- COZIAN Maurice, *L'imposition des bénéficiaires et des plus-values dans le cadre de l'entreprise indivise*, étude BF 4/07 p.263
- DAUMAS Vincent, *Obligations de notification de l'administration en cas de rehaussement des résultats d'une société de personnes : certitudes et interrogations*, RJF 2/2011 p.123
- DAUMAS Vincent, *Déductibilité de la TVA grevant des prestations liées à la cession de titres par une société holding : le Conseil d'État précise les règles du jeu*, étude RJF 3/11 p.235
- DE GIVRE Yann, *Fusions en valeur nette comptable et taxe professionnelle: la hiérarchie des textes doit être respectée*, RJF 4/05 page 217
- DEGLAIRE Emmanuelle, *La reconnaissance de l'entreprise fiscale de l'associé professionnel*, DF 10/2008 p.21
- DE GROUY-CHANEL Emmanuel et LE BRIS Anne-Sophie, *La décision n°2010-44 QPC du Conseil constitutionnel : réflexions sur la notion de faculté contributive*, DF 2011 n°9 étude 230
- DE LA MARDIERE Christophe, *Pour tenter d'en finir avec l'autonomie et le réalisme du droit fiscal*, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, études à la mémoire du professeur Maurice Cozian, LITEC 2009, pp 137-144
- DE LA MARDIERE Christophe, *L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières en France (1872)*, *Mémoires de la Société pour l'histoire du droit et des institutions des anciens pays bourguignons, comtois et romands*, vol. 65, pp. 541-549
- DEROUIN Philippe et GINTER Eric, *Droit communautaire, sociétés holding et prorata de déduction de la TVA, (Suite), à propos de l'arrêt SATAM*, étude, DF 44-1993 p. 1747 et s.
- DEROUIN Philippe, *Droit à déduction de la TVA et règle de l'affectation, à propos de l'arrêt BLP GROUP CJCE 6 avril 1995*, DF 38-1995 p.1340
- DEROUIN Philippe, *La transparence fiscale des sociétés de personnes, ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises*, DF 50 et 51 de 1997
- DEROUIN Philippe, *La transparence fiscale des sociétés de personnes ou la fin programmée du sac d'embrouilles*, *Ecrits de fiscalité des entreprises*, études à la mémoire du professeur Cozian LITEC 2009 p.352
- DEMORIEUX Eric, *Société en participation et TVA*, étude DF 24/2007 page 11
- DIEU Frédéric, *L'opposition du droit conventionnel à l'imposition en France des associés étrangers des sociétés de personnes : l'exception peut-elle devenir la règle ?* » DF 41/2008 comm. 537

## BIBLIOGRAPHIE

---

- FERNOUX Pierre, *Entreprise individuelle : stratégie de location de l'immobilier*, BF 3/01 p.117
- FERNOUX Pierre, *Amortissement de l'immeuble d'une SCI Par un nouvel associé soumis à l'IS*, RJF 8-9/03 n°957
- FERNOUX Pierre, *Amortissement de l'immeuble d'une SCI par un nouvel associé soumis à l'IS, suite ...*, BF 3/06 n°243
- FOUQUET Olivier, *Les dividendes versés par les SARL à gérant majoritaire : revenus patrimoniaux ou bénéfiques professionnels*, DF 43/2008 act.304
- FOUQUET Olivier, *L'assiette de l'ISF est-elle constitutionnelle ?* DF 42/2010 act.398
- GENY, *Le particularisme du droit fiscal*, RTDC 1931 p. 797
- GOTHOT Victor, *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, Bruxelles 1962 p.94 conférence sur la fraude fiscale prononcée le 3 mars 1961 à l'Ecole supérieure des sciences fiscales de Bruxelles.
- GOULARD Guillaume, *Champ d'application de la TVA et pourcentage de déduction*, chronique RJF12/93 p.891
- GOUTHIERE Bruno, *L'imposition des associés non-résidents des sociétés de personnes*, BF LEFEBVRE 8-9/97
- GUICHARD Michel, STEMMER William, *Prestations intra-entreprise et TVA*, étude, DF 11/2007 p.9
- HERAUD Jacky, *Ces couples déclarés unis par le lien ... de l'impôt : le concubinage en droit fiscal*, DF n°41 9/10/2008
- HERMET Pierre, *Bail à construction : la laborieuse combinaison des articles 33 ter et 38-2 du CGI*, DF 24/2010 comm. 370
- LAROCHE Christian, *L'application de l'article 164 C du CGI à certains résidents de MONACO neutralisée par les clauses de non-discrimination : il ne faut jurer de rien*, DF 12/2004
- LASRY Claude, *Le Conseil d'État, juge de l'impôt*, Etudes et Documents du Conseil d'État 1955
- LE GALL Jean-Pierre *Rapport général du 49e congrès de l'IFA*, Cannes 1995 in Cahiers de droit fiscal international vol. LXXXa
- LE GALL Jean-Pierre, *Fiscalité internationale des sociétés de personnes, l'arrêt DIEBOLD, un incident ou un cataclysme ?*, DF n°15 2000 p.621
- LEFEBVRE (Editions), *Stratégie fiscale applicable à l'immeuble professionnel*, BF 7/02 p.525
- LEFEBVRE (Editions), *Etude sur la situation fiscale des entreprises membres de sociétés de personnes*, BF 12/72 p.1047
- LEGENDRE Alain, *Plaidoyer pour la reconnaissance en droit fiscal de l'existence d'une part, non détachable de l'intérêt du groupe auquel elle appartient, de l'intérêt propre d'une société*, DF 11/2006
- LIEBERT-CHAMPAGNE Monique, chronique, RJF 1988 n°864 p.450
- LIEBERT-CHAMPAGNE Monique, chronique, RJF 5/1990 553
- LIEBERT-CHAMPAGNE Monique, *IS et TVA : assujettissement des activités d'un syndicat professionnel*, chronique RJF 1/88
- MAÏA Jean, *Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : au risque d'entrer dans un sac d'embrouilles*, RJF 11/00 p.766
- MAÏA Jean, *Rémunérations et avantages occultes : pas de distribution dans imposition ?* RJF 5/01 p.395

## BIBLIOGRAPHIE

---

- MAÏA Jean, *BNC la distinction entre patrimoines privé et professionnel à l'épreuve de l'utilisation professionnelle d'un immeuble*, RJF 8-9/01 p.703
- MARTIN J.P., *Imposition cédulaire et imposition unitaire du revenu*, RSF 1956 p. 484
- MIGNON Emmanuelle, *Constructions sur sol d'autrui : une zone de turbulences*, RJF 6/99 p.431
- MIGNON Emmanuelle, *Fiscalité internationale des sociétés de personnes : la transparence n'est pas le vide*, RJF 12/99 p.931
- MILHAC Edouard et THILL Pierre Sébastien, *Les sociétés de personnes dans le cadre franco-américain, l'exception française*, BF 7/99 p.415
- MORTIER Renaud, *ISF et détention d'objets d'art via une société civile : pourquoi et comment réformer l'article 885 I du CGI*, Fiche pratique par La Revue Fiscale Notariale n° 11, novembre 2007, prat. 8
- NEGRIN Olivier, *Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze*, Revue du Droit Public, 2008, n°1, pp. 119 à 131.
- NONORGUE Serge, *Le loueur de fonds : encore un mal-aimé du droit fiscal ?* étude, BF 6/06 p591
- NONORGUE Serge, *Le règlement spontané des dettes sociales ou la pénalisation fiscale du dirigeant avisé*, RJF 1/2000 p.10
- NONORGUE Serge, *Holdings de rachat de sociétés d'avocats*, étude DF n°21-22 mai 2006 comm. 21
- NONORGUE Serge, *Vers un regain d'intérêt pour les holdings de professions libérales* », étude DF n°41 2008 actualités 288
- OBADIA Eve et SIERACZEK Manon, *La responsabilité solidaire des époux au paiement de l'impôt sur le revenu : la nécessaire refonte d'une disposition obsolète*, étude, DF 17-18/2006 comm. 17
- OLLEON Laurent, *Autonomie du droit fiscal : le moribond se porte bien*, RJF 5/2002 p. 355
- PAROT Jean-Claude, *La fiscalité du rachat par une société de ses propres actions*, DF 21 et 22-23 de 2001
- PHILIPPE Jean-Jacques, *Champ d'application de la TVA, quelques problèmes essentiels*, DF 52-1993 p.2068, pages extraites de l'ouvrage La Tva à l'heure européenne, Litec
- PHILIPPE Jean-Jacques, *Cinquante ans de TVA : de sa préhistoire à son actualité*, étude DF 7/2005 p.382
- PICARD Jean-François, *Le patrimoine professionnel de l'exploitant individuel*, étude, RJF 10/81
- PIERRE Jean-Luc, *L'entreprise à patrimoine affecté : la résurgence d'un serpent de mer*, JCP En°51 17 décembre 2009 2184
- PINARD-FABRO Marie-Hélène, *Changement d'activité : une flexibilité opportune en contexte de crise*, BF 8-9/09 p.653
- PLAGNET Bernard, *Le patrimoine fiscal des entreprises individuelles*, étude, BF 6/96 p.319
- PLAGNET Bernard, *L'intérêt du groupe en droit fiscal : les incidences du régime de l'intégration fiscales* », bull.ANSA 2000 n°3027 p.1
- PLAGNET Bernard, *Jurisprudence récente relative à la définition des revenus distribués*, étude, BF 12/05
- PLAGNET Bernard, *Techniques fiscales des transmissions à titre gratuit d'entreprises*, BF 7/06 p.719
- PORACCHIA Didier, ALSON Gaëlle, THEIMER Alain, *La dissolution d'une filiale à 100%*, ACTES PRATIQUES novembre 2008 dossier

## BIBLIOGRAPHIE

---

- QUILICI Sandrine, *Bail à construction : imbroglio juridique et fiscal de la cession des droits du bailleur*, BF n°3/04 2004 p. 169
- SERANDOUR Yolande, *TVA : chronique de l'année 2009*, DF 8/2010 comm. 200
- SERANDOUR Yolande, *La déductibilité de la TVA sur les frais de cession de titres de participation*, étude, DF 6/2011 comm. 202
- SERANDOUR Yolande, *Taxe sur la valeur ajoutée : chronique de l'année 2010*, DF 9/2011 n°233
- SERLOOTEN Patrick, *Faut-il sauver le régime fiscal de semi-transparence des sociétés de personnes ?* étude, DF 27/2007 p.15
- SERLOOTEN Patrick, *Brevés observations (et interrogations) sur le projet de création de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL)*, DF 11/2010 comm. 225
- SOLLIER Jacqueline et DE LA RÛE DU CAN Clémentine, *Compensation des moins-values commerciales et des plus-values agricoles à long terme : le silence de la loi l'interdit-elle nécessairement ?* BF 10/2006 p.889
- SUQUET-COZIC Muriel, *Cession d'immeuble locatif et dispense de TVA : de la théorie à la pratique*, BF 12/08 étude
- TERRE François, *La personne et ses patrimoines ou l'EIRL*, JCP E, n°1 13 janvier 2011, comm. 1011
- TOURNES Philippe, *Droits à déduction des sociétés percevant des produits financiers*, étude RJF 10/93 p.733
- TROTABAS Louis, *Essai sur le droit fiscal*, revue de science et de législation financière 1928
- TRUCHOT Laurent, *L'exigence d'un titre exécutoire à l'égard des associés pour le recouvrement par les comptables du Trésor des dettes fiscales de la société en nom collectif*, RJF 10/06 1277
- TUROT Jérôme, *La location-gérance, cette mal-aimée du droit fiscal*, RJF 06/91 p. 419 et les références de jurisprudence et de doctrine administrative citées. M Turot y invoque une solution qui remonte à « l'âge de pierre » de la location-gérance.
- TUROT Jérôme, *Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l'administration des actes juridiques, ou l'abus de droit rampant*, RJF 8-9/89
- TUROT Jérôme, *Pas de porte et indemnité d'éviction*, chronique RJF 11/89 p.611
- TUROT Jérôme, *Rehaussement du bénéfice social et appréhension de revenus distribués : l'article 109-1 et la notion de désinvestissement*, RJF 1/90 p. 3
- TUROT Jérôme, *Suppléments d'apport et abandons de comptes courants. Du bon usage du coup d'accordéon*, RJF 4/90 p.228
- TUROT Jérôme, *Organismes professionnels et assujettissement à la TVA, ou comment la jurisprudence a trop longtemps coupé les pommes et poires en deux*, DF 7/1995 p.329
- TUROT Jérôme, *Produits financiers et prorata de TVA : la grande évasion*, DF 45-46/1996 p.1384
- TUROT Jérôme, *L'adieu au concordisme fiscal-juridique*, DF 14/2000 comm. 283
- VERCLYTTTE Stéphane, *Indivision et patrimoine professionnel, actifs affectés par nature à l'exercice d'une profession*, RJF 10/97 n°920 chronique p.587
- VERNY Jean-François, *Pas-de-porte et indemnités d'éviction*, RJF 12/1978 n°544
- VILLEMOT Dominique, SARFATI Edgard, *La TVA sur les frais liés à une cession de titres est-elle déductible ?* DF 29-2007 p.15

**Notes de jurisprudence**

- AGULHON Vincent, SENECHAUT Nathalie, note sous CE 3e et 8e ss-s., 13 février 2009, n°298108, *Sté Stichting Unilever Pensioenfond Progress et a.*, DF 12/2009 comm. 253
- BOCQUET Delphine et SAYAG Jean, note sous CE 3e et 8e ss-s., 10 novembre 2010, n°309148, *Sté Corbfi*, DF 51/2010 comm. 605
- BONNET André, note sous CE 30 juin 2008, 3e et 8e ss-s., n°291710, *Sté civile du groupe Comte*, DF 42/2008 comm. 541
- BOULOC, note sous Cass.3e civ. 5 février 1969 D.1969 p.434
- COZIAN Maurice, note sous CE 11 octobre 1974 Section n°85117 Lebon 483, D 1975
- COZIAN Maurice, note sous CE, section 24 février 1978 req.n°99347, revue sociétés 1978 n4 p785
- DAVID, note sous Cass. Com. 7 avril 1992 n°89-20418 *Mme Pavie* JurisData 1992-000924, JCP 2 1992 n°41 p. 219
- DE BISSY, note CE 28 mars 2008 n°295735, *Lescure*, DF 19/2008 comm. 314
- DEBOISSY Florence, note Cass Com 6 mai 2008 n°07-13.762, *Autret*, JCP E, n°43 octobre 2008 n°2315
- DEGLAIRE Emmanuelle, note sous CE 3e et 8e ss-s., 25 novembre 2009 n°310746, *Moscheni*, DF 13/2010 comm. 258
- DEROUIN Philippe et GINTER Eric, note sous CE 13 décembre 1991 Plénière, *Satam*, n°61-379 DF 16-1992 comm. 851
- DEROUIN Philippe, note sous CJCE 14 novembre 2000, aff.142/99, *Floridienne SA et Berginvest SA* DF 3/01 n°21
- DEROUIN Philippe, note sous CE 11 juillet 2011 3e, 8e, 9e et 10e ss-s., n°317024, *Quality invest*, DF 36/2011 comm. 496
- DESMORIEUX Eric, note sous CE 9 juillet 2003 n°230116, *Muel*, DF 5/2004 comm. 188
- DESMORIEUX Eric, note sous CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008 n°289798, *Mme Hémerly*, DF 22/2008 comm. 350
- DIBOUT Patrick, note sous Cass.com. 10 décembre 1996 n°94-20070 *Sté Rmc france*, DF n°17 1997 comm. 471
- DIEU Frédéric, note sous TA Nice, 6e chambre 15 juin 2005 n° 01-2350, n° 01-2390, n° 01-3702, n° 04-660, 04-1417, *Laidlaw*, DF 14, 6 avril 2006
- GAGNEUR Alain-François, note sous CE 28 avril 2006, 8e et 3e ss-s., n°277572, *Sté Seeee*, DF 42/2006 comm. 670
- GAGNEUR Alain François, note sous Caa Paris 2e ch., 17 mai 2006, *Lescure*, n°03PA03906 DF 6/2007 comm. 167
- GRACIA Jean-Christophe, note sous CE 13 juillet 2007 3e et 8e ss-s., n°290266, *Pacific espace*, DF 2007 n°43 comm. 937
- GUICHARD Michel et GRAU Romain, note sous CE 10e et 9e ss-s., 16 juillet 2009 n°300839, *Berland* et n°299862 *SARL JMSFB* DF 43/2008 comm. 550
- HAGELSTEEN Marie-Dominique, note sous CE 24 février 1978 section n°2372 RJF 4/78 n°161
- JEANNIN B., note sous Caa Paris 9 décembre 2009 2è ch.n°06PA03320, *Sté Afe*, DF 17/2010 comm. 298

## BIBLIOGRAPHIE

---

- KACZYNSKI Dariusz, note au pied de l'arrêt CE 29 octobre 2008 9e et 10e ss-s., n°292894 *SA Nord distribution automobile SE* et n°292895 *Sas Garage de l'autoroute-Se* (non reproduit) DF 50/2008 n°615
- KORNPORST Emmanuel, observations sous CJCE 20 juin 1991 aff. 60/90 6e ch., *Polysar investments netherlande Bv*, DF 1991 n°41 comm. 1911
- LENCLOS, note sous CE section 24 février 1978 req.n°99347, D 1979 p.175
- MADIGNIER Michel-Pierre, note sous l'arrêt CE 10e et 9e ss-s., 19 décembre 2008 n°296312 *Bettinger*, DF 18/2009 comm. 302
- MARTEL Micheline, note sous Caa 2 avril 1998 n°86-4329 DF 45/98 comm. 1001
- MASQUART Pierre, note sous Caa Nantes 13 février 2006 1ere ch., N°03-01854, *SA Chrisola*, DF 9/2007 comm. 227
- MASSON Claude, note sous TA Lyon 4 juin 2003 4e ch., req n° 00.3609, *Martin*, DF 22-23 2004 n°528
- MAUBLANC Jean-Pierre, note sous Cass.com. 18 novembre 2008 n°07-19762, *Cts Marie*, DF 4/2009 comm. 91
- MAUBLANC Jean-Pierre, note sous CE 3 juillet 2009 3e et 8e ss-s., n°305732, *Sté Rébecca*, DF 44-45 2009 n°517
- OLLEON Laurent, note sous CE 9 juillet 2003 n°230116, *Muel*, RJF 2003 p.847
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 9 juillet 2003 n°230116, *Muel*, DS 2003 comm. 210
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 1er mars 2004 n°237013, *AS Représentation*, DS 2004 comm. 117
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE Assemblée, 7 juillet 2004 n°230169, *Sarl Ghesquière équipement*, DF n°12 2005 comm. 302
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 4 février 2005 9e et 10e ss-s., n°256846, *Delaleau*, DS mai 2005 comm. 102
- PIERRE Jean-Luc, note sous Caa Paris 7 mars 2005 5e ch., N°01-1293, *Leroy-Chevalier*, DS août 2005 comm. 166
- PIERRE Jean-Luc, « La cession des marques commerciales ne peut bénéficier du régime des plus-values à long terme, commentaire sous l'arrêt CE 10e et 9e ss 27 juillet 2005, *Manoukian*, DF 38/2005 comm. 614
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 14 novembre 2005 10e et 9e ss-s., n°233489, *Dannoot*, DS mars 2006 comm. 49
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 10 mars 2006 3e et 8e ss-s., n°263183 *Sté Sept*, DF 21/2006 comm. 414
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 23 novembre 2007 9e et 10e ss-s., n°295601, *Soulas*, DF 10/2008 comm. 196
- PIERRE Jean-Luc, CE 3 septembre 2008, 9e et 10e ss-s., *Béfort*, n°300420, 300421, 300422, DF 42/2008 comm. 542
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 22 mai 2009 10e et 9e ss, *Mehrweg*, DS août 2009 n°8 comm. 174
- PIERRE Jean-Luc, note sous CE 30 mars 2009, 3e et 8e ss-s., *Cuvilo*, DF 30-35/2009
- QUILICI Sandrine, note sous Cass.com., 31 mars 2009 n°08-14.845, *Theilleret et Beauvair*, DF 23-2009 comm. 358
- RAYNAUD, note sous Cass Com 7 novembre 1989 1312, *Dubois*, RJF 12/1989 n°1460

ROSSIGNOL Jean-Luc, note sous CE 6 mars 2006, 8e et 3e ss-s., n°281034, *Disvalor*, DF 19/2007 n°490

SCHMITT Thierry, note sous CE 10 et 9 ss-s., 11 avril 2008, n°287808, *Roche*, DF 22/2008 comm. 351

SERANDOUR Yolande, note sous CE 29 août 2008 8e et 3e ss-s., n°309330, *SA Auxerdis*, DF 46/2008 comm. 572

TOULEMONT Betty et MONTOYA Luisa, note CE 30 décembre 2009 9e et 10e ss n°293476, *GIE Mutuelles du Mans systèmes informatiques*, DF 13 2010 comm. 261

TOURNES Philippe, note sous CJCE 29 octobre 2009 3ème ch., aff.C-29/08, *AB SKF*, DF 50/2009 n°578

TUROT Jérôme, note sur l'arrêt CE 3 février 1989 *Alitalia*, assemblée n°74052 RJF 3/89 n°299

TUROT Jérôme, note sous CE 8 juillet 1992 7e et 9e ss-s., *Gardet*, n°88734 RJF 8-9/92 n°1172

VACHET note sous Cass 2e ch.civile, 15 mai 2008 n°06-21741, *Lagravière*, JCP E 2008 n°37,2112

VERNY Jean-François, note sous CE 13 juin 1979 plénière n°11560 RJF 7-8/79 n°422 chronique p. 234

VERNY Jean-François, note sous CE 13 février 1980 n°12712 RJF 4/80 n°319 p.143 s

## **Conclusions**

### ***Conclusions des avocats généraux CJCE***

MENGOZZI Paolo conclusions CJCE audience du 12 février 2009 affaire C-29/08, recueil de jurisprudence 2009 page I-10413

VAN GERVEN W, CJCE 22 juin 1993 aff. 333/91 plénière, *SA Satam*, RJF 7/93 n°986 avec conclusions p.548

### ***Conclusions des commissaires du gouvernement ou rapporteurs publics, relatives à la jurisprudence citée***

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE 8e et 9e ss-s., 20 janvier 1992, n°76785, *Baladi*, DF 1992 n°17 comm. 887

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE 8e et 9e ss-s., 10 décembre 1999, n°164982, *Freulon*, RJF 2/00 n°168

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE 8e et 9e ss-s., 8 septembre 1999, n°179832, *Le Forestier De Quillien*, DF 6/2000 comm. 73

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE, plénière, 28 juin 1991, n°63.066, *Sté Blumet et fils*, DF 42-1991 comm. 2004

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE 8e et 9e ss-s., 10 juillet 1991, n°66976, *Chaillier*, DF 46-47/1991 comm. 2235

ARRIGHI DE CASANOVA Jacques, CE 8e et 9e ss-s., 9 février 2000, n°178389, *Hubertus AG*, DF 2000 n°15

AUSTRY Stéphane, CE 3e et 8e ss-s., 26 février 2001, n°219834, *Anzalone*, RJF 5/01 n°620



conclusions p.403

AUSTRY Stéphane, CE 3e et 8e ss-s., 29 juin 2001, n°223663, *Belmès*, RJF 10/01 n°1233

AUSTRY Stéphane, CE 8 mars 2002, n°225151, *Maire*, DF 22-23/2002 comm. 469

BACHELIER Gilles, CE 6 mai 1996, DF 1996 n°31-36 comm. 1012

BACHELIER Gilles, CE 8 et 9 ss-s., 8 juillet 1998, n°164657, *Meissonier*, RJF 8-9/1998 n°903, conclusions au BDCF 4/1998 n°67

BACHELIER Gilles, CE 8e et 9e ss-s., 1er décembre 1999, n°188611, *Pruneau*, DF 13/2000 comm. 256

BACHELIER Gilles, CE 8e et 9e ss-s., 16 février 2000, n°133296, *Quémener*, DF 2000 n°14 comm. 283

BACHELIER Gilles, CE section, 28 FÉVRIER 2001, N° 199295, *Thérond*, DF 26/2001 592

BACHELIER Gilles, CE Section, avis 14 juin 2002, n°241-036, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°38 comm. 702

BACHELIER Gilles, CE 8e et 3e ss-s., 25 avril 2003, n°236067, *Debarle*, RJF 7/03n°904 conclusions BDCF 7/03 n°100

BACHELIER Gilles, CE 8 et 3 ss-s., 28 mai 2004, n°232285, *SnC Amendor*, DF 11 2005 comm. 284

BISSARA Philippe, CE 7e et 9e ss-s., 29 avril 1985, n°43759, DF 40/1985 comm. 1617

BISSARA Philippe, CE 9e et 8e ss-s., 3 juin 1985, n°45217 et 45218, DF 14/1986 comm. 712

BONNET, Caa Lyon 29 novembre 2001, n°97-1924, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°13 comm. 263

BOUCHER Julien, CE 10 et 9 ss-s., 22 mai 2009, *Mehrweg*, DF n° 26, 25 juin 2009, comm. 384

BOUCHER Julien, CE 10e et 9e ss-s., 31 juillet 2009, n°290971, *Bouthillon*, DF 41/2009 comm. 501

BURGUBURU Julie, CE 10e et 9e ss-s., 18 décembre 2008, n°292387, *Belmonte*, DF 6/2009 n°176,

CHAHID-NOURAI Noël, CE assemblée, 3 février 1989, n°74052, *Alitalia*, RJF 3/89 n°299

COLLIN Pierre, CE assemblée, 7 juillet 2004, n°230169, *SARL Ghesquière équipement*, DF n°12 2005 comm. 302

COLLIN Pierre, CE 8 et 3 ss-s., 9 mars 2005, n°248825, *Baradé*, DF 10/2006 comm. 223

COLLIN Pierre, CE 9e et 10e ss-s., 17 octobre 2007, n°276539, 277046, 283077, *Prémat*, DF 47/2207 n°983

COLLIN Pierre, CE 9e et 10 ss-s., 3 septembre 2008, n°295010, *SA Literie Duvivier*, DF 46 2008 comm. 26

COLLIN Pierre, CE 9e et 10e ss-s., 29 octobre 2008, n°292894, SA Nord distribution automobile SE et n°292895 SAS Garage de l'autoroute-SE (non reproduit) DF 50/2008 n°615

CORTO-BOUCHER Emmanuelle, CE 3e et 8e ss-s., 10 novembre 2010, n°309148, *Sté Corbfî*, DF 51/2010 comm. 605

COURTIAL Jean, CE 9e et 10e ss-s., 29 décembre 2000, n°179647, *Roesch*, RJF 3/01 n°311

COURTIAL Jean, CE 9e et 10e ss-s., 3 juillet 2002, n°197024, Consorts Geffroy, RJF 10/02 n°1109; conclusions BDCF 10/02 n°123

DELMAS-MARSALET Jacques, CE 10 juin 1970, n°75161, Dupont 1970 p.380, DF 8/71 comm. 249

DELMAS-MARSALET Jacques, CE 7 juillet 1972, n°833349, DF 26/73 c 964

## BIBLIOGRAPHIE

---

- DONNAT Francis, CE 10e et 9e ss-s., 3 novembre 2004, n°234525, Riga, DF 8/2005 comm. 225
- DORE, Caa Bordeaux 24 mai 2006, n°02BX02182, *Soulas*, DF 2006 n°52 comm. 819
- FABRE, CE section, 22 juin 1978, n°4834, RJF 9/78 336
- FABRE, CE plénière, 4 juillet 1979, n°5511, DF 16/80 p.507
- FOUQUET Olivier, CE 6 février 1984, n°20325, DF 1984 n°26 comm. 1252
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 8e ss-s., 11 mai 1984, n°38025, RJF 7/84 conclusions p.406
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 8e ss-s., 7 janvier 1985, n°42.202 42.203 et 42.263, DF 25-1985 n°1183
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 9e ss-s., 18 novembre 1985, n°43321, *Beauvallet*, DF 10/1986 comm. 447
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 9e ss-s., 29 juin 1988, n°84973, et 8 juillet 1992, n°84973, *Maillard*, DF 4/1994 comm. 78
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 8e ss-s., 9 mai 1990, n°82.811, *Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien*, RJF 6/90 n°676
- FOUQUET Olivier, CE 7e et 8e ss-s., 17 octobre 1990, n°56991, *Ahner*, DF 48/1991 comm. 2282
- FOUQUET Olivier, CE 17 octobre 1990, n°56991, RJF 12/90 n°1434
- FOUQUET Olivier, CE section, 10 juillet 1992, n°110213 et 110214, *Musel SBP ET Brunner*, RJF 8-9/1992 n°1249
- FOUQUET Olivier, CE section, 28 juillet 1993, n°70812, *Leclerc*, RJF 8/9 1993 n°1107 et p.628
- FOUQUET Olivier, CE section, 5 novembre 1993, n°65512, *Hochland reich summer* DF 9 1994 comm. 401
- GAEREMYNCK Jean, CE plénière, 6 mars 1991, n°61.863, *Baudrand*, RJF 5/91 n°544 et page 325
- GEFFRAY Edouard, CE 3e et 8e ss-s., 13 février 2009, n°298108, *sté Stichting Unilever Pensioenfonds Progress et a.*, DF 12/2009 comm. 253
- GEFFRAY Edouard, CE 3e et 8e ss-s., 3 juillet 2009, n°293154, *Nachim*, DF 44-45/2009 comm. 517
- GEFFRAY Edouard, CE 3e et 8e ss-s., 25 novembre 2009, n°310746, *Moscheni*, DF 13/2010 comm. 258
- GIMENEZ Gérard, Caa Lyon 2e ch., 24 février 2005, n°99-3023, *Tribel*, DF 25/2005 comm. 483
- GIMENEZ Gérard, Caa Lyon 2e ch., 29 septembre 2005, *Epstein*, DF 30-35/2006 n° 535
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 5 décembre 2005, n° 256916, *Fourcade*, DF 23-2006 n° 423
- GLASER Emmanuel, CE 8e et 3e ss-s., 5 décembre 2005, n°2635050, *Aubin*, DF 41/2006 comm. 652
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 7 février 2007, n°289162, *Giorgi*, DF 50/2007 comm. 1042
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 30 juin 2008, n°291710, *Sté Civile du groupe Comte*, DF 42/2008 comm. 541
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 30 juin 2008, n°274480, *Henri*, DF n°39 comm. 503
- GLASER Emmanuel, CE 7 août 2008, n°290465 et 290555, *Laffort*, RJF 11/08 n°1209 et p.991
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 26 mai 2009, n° 298551, *Leclerc*, DF 27/2009 n°393
- GLASER Emmanuel, CE 3e et 8e ss-s., 5 sept. 2008, n° 286393, *Snv Viver Promotion*, DF 44/2008 n°554

## BIBLIOGRAPHIE

---

- GOULARD Guillaume, CE 29 décembre 2000, n°204136, DF 2001 n°28 comm. 658
- GOULARD Guillaume, CE 9e et 10e ss-s., 29 juin 2001, n°176105 *SA Banque Sudameris*, RJF 10/01 n°1217, conclusions p.811
- GOULARD Guillaume, CE 1er mars 2004, n°237013, *AS Représentation*, BDCF 5/04 N°58
- HAGELSTEEN Marie-Dominique, CE plénière, 8 avril 1991, n°57963, 57964, 57965, *Aigueperse*, RJF 5/1991 p330
- HAGELSTEEN Marie-Dominique, CE section, 24 février 1978, n°99347, RJF 4/1978 p.106
- HAGELSTEEN Marie-Dominique, CE plénière, 6 janvier 1993, n°63844, *Morisot*, BDCF 3/37/93 p.54
- HERVOUET Christophe, Caa Nantes 1ère ch., 13 octobre 2008, n°07NT00911, *Carvallo*, RJF 3/2009 n°218, concl. BDCF 3/2009 n°31
- LANDAIS Claire, CE 10e et 9e ss-s., 11 avril 2008, n°289798, *Mme Hémerly*, DF 22/2008 comm. 350
- LANDAIS Claire, CE 28 mars 2008, n°295735, *Lescure*, DF 19/2008 comm. 314
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE plénière, 4 novembre 1974, n°91434, DF 1978 n°14-15 comm. 504
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE 5 décembre 1973, n°86.928, DF 1974 n°14/15 comm. 396
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE 25 juillet 1975, n°89522, DF 45/75 p.998.
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE 22 octobre 1975, n°95031, DF 1976 n°140
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE plénière, 5 décembre 1984, n°46962, RJF 2/85 n°251
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE 7e et 8e ss-s., 22 avril 1985, n°45813, DF 1985 comm. 1420
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE 3 juillet 1985, n°52011, *Dega*, DF 1985 n°49 comm. 2161
- LATOURNERIE Marie-Aimée, CE plénière, 9 avril 1986, n°49992, 54466, 66869, 68863, DF 25/1986 comm. 1213
- LIEBERT-CHAMPAGE Monique, CE plénière, 30 mars 1990, n°50883, *Plancon-Bariat*, RJF 5/1990 n°553, conclusions p.326
- LOBRY Pierre, CE 17 mars 1976, n°91621, RJF 5/76 p. 167, DF 29/76 P 722
- LOBRY Pierre, CE 20 octobre 1978, plénière, n°7157, Rec CE 1978 p.386, DF 1979 n°27 comm. 1397
- LOBRY Pierre, CE plénière, 3 mars 1979, n°6646, RJF 4/79 n°237 DF 4/81 c.125
- LOBRY Pierre, CE 11 juillet 1979, n°2087, DF 1980 n°1 comm. 4
- LOLOUM François, CE section, 8 avril 1994, n°60405 et 65876, *Touchais*, RJF 5/94 n°579 avec concl. p.299
- LOLOUM François, CE 9e et 8e ss-s., 4 avril 1997, n°144211, *Kingroup INC.*, RJF 5/97 n°424 conclusions, p.293
- LOLOUM François, CE 5 mars 1999, DF 2000 n°5 comm. 49
- MAGNARD, Caa Paris 2e ch.A, 17 novembre 2004, n°00-002618, RJF 4/05 n°296 DF 2005 comm. 338
- MANDELKERN Dieudonné, CE 21 novembre 1973, n°83.106, DF 1974 n°26 comm. 787
- MANDELKERN Dieudonné, CE section, 12 juillet 1974, n°81753, DF 1974 n°49 1525

## BIBLIOGRAPHIE

---

- MARTIN Philippe, CE 22 juin 1988, n°60228, RJF 8-9/88 n°979
- MARTIN Philippe, CE plénière, 13 décembre 1991, *Satam*, n°61-379 RJF 1992 n°157 conclusions p.13
- MARTIN Philippe, CE 21 juin 1995, n°132531, *Sofige*, RJF 8-9/95 N°963
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE plénière, 11 juillet 1977, *Cie parisienne des asphaltes*, n°88.215 RJF 10/77 p.336
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE section, 22 juillet 1977, n°384, DF 1978 n°8 comm. 287
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE 8e et 9e ss-s., 11 octobre 1978, n°9489, DF 26/1979 comm. 1357
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE plénière, 13 juillet 1979, n°5763, RJF 10/79 page 323 et n°567
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE plénière, 30 avril 1980, n°16253, RJF 1980 n°467 p.246
- MARTIN-LAPRADE Bruno, CE 7e et 8e ss-s., 21 avril 1989, n°60502, *Patrice*, DF 1989 n°39 comm. 1670
- MESMIN Olivier, Caa Douai 2e ch., 3 juin 2008, n°07DA01475, *SAS Fjord seafood appeti marine*, DF 30 octobre 2008 comm. 558
- MICHEL Jérôme, Caa Douai, 3e ch., 30 décembre 2003, n°01.11, *Commune du Havre*, DF 41-2004 n°745.
- MICHEL Jérôme, Caa Douai 3e ch., 5 octobre 2004, n°01-590, *Sté Multi expert services international Mesi*, DF 40/2005 comm. 647
- MITJAVILE Marie-Hélène, CE 10e et 9e ss-s., 27 juillet 2005, *Manoukian*, DF 38/2005 comm. 614
- MITJAVILE Marie-Hélène, CE 10e et 9e ss-s., 17 novembre 2006, n°254597, *Bec*, DF 17-18/2007 comm. 468
- OLLEON Laurent, CE 8e et 3e ss-s., 7 juill. 2006, n° 286307, *Chambre de commerce et d'industrie de Clermont-Ferrand-Issoire*, DF 50-2006 n°789
- OLLEON Laurent, CE 8e et 3e ss-s., 29 août 2008, n°309330, *SA Auxerdis*, DF 46/2008 comm. 572
- OLLEON Laurent, CE 8e et 3e ss-s., 23 décembre 2010, n°307698, *Sté Pfizer holding France* et CE 8e et 3e ss-s., 23 décembre 2010, n°324181, *SA Michel Thierry*, les deux décisions publiées au DF 6/2011 comm. 206
- OLLEON Laurent, CE section, 11 juillet 2011, n°317024, *Quality invest*, DF 36/2011 comm. 496
- POUSSIÈRE, CE 13 juillet 1955, n°17908, DF 1955 n°21, Dupont 1955 p. 621.
- POUSSIÈRE, CE 7e ss-s., 6, décembre 1965, n°47850 et 54363, DF 1966 n°8 doctrine P.26
- QUILLEVIE, TA Nantes 4e ch., 21 Janvier 2003, n°98-4969, *SA Sca ouest*, RJF 8-9/03 n°957 conclusions BDCF 8-9/03 n°103
- RACINE Pierre-François, CE 28 mai 1984, DF 1984 n°40, comm. 1658
- RACINE Pierre-François, CE 9 janvier 1985, n°39597, RJF 3/85 n°428
- RACINE Pierre-François, CE 8e et 9e ss-s., 12 février 1990, n°84904, *SARL Etablts Charles Bussière*, DF 1990 n°22 comm. 1064
- RACINE Pierre-François, CE plénière, 27 juillet 1984, n°37857, DF 1984 n°45-46 comm. 1942
- REY J.L., TA PAU, 21 novembre 1996, n°92.2042 et 92.2047, *Puchouau*, DF 4/1997 comm. 46
- RIVIERE Pierre, CE section, 24 février 1978, n°99347, DF 1978 n°41
- RIVIERE Pierre, CE plénière, 29 avril 1977, n°808, DF 1977 n°39 comm. 1313

## BIBLIOGRAPHIE

---

- RIVIERE Pierre, CE section, 24 février 1978, n°2372, DF 1978 n°30 com.1212 RJF 4/78 n°161
- RIVIERE Pierre, CE plénière, 25 juillet 1980, n°13.941, RJF 11/80 n°858
- RIVIERE Pierre, CE plénière, 25 juillet 1980, n°12091, DF 1981 n°8 comm. 331
- RIVIERE Pierre, CE plénière, 26 juillet 1982, n°19645, DF 1983 n°10 comm. 378
- RIVIERE Pierre, CE 7e et 8e ss-s., 22 juin 1983, n°32531, RJF 8-9/1983 n°965
- SCHMELTZ Guy, CE plénière, 24 mai 1967, n°65436, Dupont 9/67 p. 366 note MP, in DF 27/67,
- SCHMELTZ Guy, CE 4 novembre 1970, n°77667, DF 51/71 c. 1702
- SCHMELTZ Guy, CE plénière, 4 juin 1976, n°97732, DF 1977 n°6 comm. 176
- SCHRICKE Christian, CE assemblée, 13 mars 1981, n°12508, RJF 1981 n°367 p. 161
- SCHRICKE Christian, CE 7e et 9e ss-s., 24 avril 1981, n°24638, RJF 6/1981 n°6, DF 1981 n°42 comm. 1866
- SCHRICKE Christian, CE 2 juin 1982, n°23342, DF 1983 comm. 191
- SCHRICKE Christian, CE 7e et 9e ss-s., 26 juillet 1982, n°20662, DF 1983 n°11 comm. 496
- SCHRICKE Christian, CE 16 février 1983, n°37868, DF 1983 comm. 1450
- SENNERS François, CE 9 juillet 2003, n°230116, *Muel*, DF 5/2004 comm. 188
- SENNERS François, CE 8 mars 2004, n°253258, *Chazals*, concl. BDCF 6/04 n°79
- SENNERS François, CE 3e et 8e ss-s., 10 mars 2006, n°263183, *Sté Sept*, DF 21/2006 comm. 414
- SENNERS François, CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006, n°278857, *Cousin*, DF 40/2006 comm. 632
- SENNERS François, CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006, n°277572, *Sté Seeee*, DF 42/2006 comm. 670
- SENNERS François, CE 8e et 3e ss-s., 28 avril 2006, n°278378, *Sté Atys france*, DF 44/2006 comm. 706
- SENNERS François, CE 3e et 8e ss-s., 13 juillet 2007, n°290266, *Pacific espace*, BDCF 2007 n°132
- STRUILLOU Yves, CE 4e et 5e ss-s., 25 janvier 2006, n°284013, Sarl Potchou et a., DF 27/2006, comm. 494
- VALLEE Laurent, CE 9 et 10e ss-s., 11 juin 2003, n° 221075, *M et Mme Biso*, DF 12/2004, comm. 355
- VALLEE Laurent, CE avis 9 et 10 ss-s., 28 octobre 2005, *SA Camif catalogues*, RJF 1/06 page 13 et décision n°48
- VALLEE Laurent, CE 9e et 10e ss-s., 24 mars 2006, n°257300, *SA Martell & Co*, DF 39/2006 comm. 623
- VALLEE Laurent, CE 9e et 10e ss-s., 16 mai 2007, n°276598, *M et Mme Fougères*, DF 38/2007 comm. 845
- VALLEE Laurent, CE 9e et 10e ss-s., 23 novembre 2007, n°295601, *Soulas*, DF 10/2008 comm. 196
- VALLEE Laurent, CE 9e et 10e ss-s., 3 septembre 2008, n°300420, 300421, 300422, *Béfort*, DF 42/2008 comm. 542
- VERCLYTTE Stéphane, CE 9e et 10e ss-s., 4 août 2006, n°278274, *SA Warsemann automobiles*, DF 7/2007 comm. 188
- VERCLYTTE Stéphane, CE 9e et 10e ss-s., 13 déc. 2006, n° 275239, *SnC Rocamat pierre naturelle*, DF 9/2007 n°234

- VEROT Celia, CE 10 et 9 ss-s., 11 avril 2008, n°287808, *Roche*, DF 22/2008 comm. 351
- VEROT Celia, CE 10e et 9e ss-s., 16 juillet 2009, n°300839, *Berland*, et n°299862, *Sarl JMSFB*, DF 43/2008 comm. 550
- VERNY Jean-François, CE plénière, 9 janvier 1981, n°10145, *Timex corporation*, RJF 3/81 n°201 conclusions page 98
- VIE J.M., Caa Bordeaux 3e ch., 15 janvier 2008, n°06BX00041, *Mme Montplaisir*, DF 37/2008 comm. 485

### **Doctrine de l'administration fiscale : instructions**

- 3 A-1-06 du 10 janvier 2006 « opérations financières accessoires » DF 5-2006 n°13452
- 3 CA-94 numéro spécial 22 septembre 1994, DF 41-1994 n°11209
- 3 D-1-07 Instruction du 9 mai 2007 DF 24/2007 instr.13728
- 3 D-1-07 instruction 9 mai 2007 ; DF 2007 n°24 instr. 13728
- 3 D-4-01 Instruction du 15 octobre 2001 DGI, « déduction de la TVA grevant les dépenses exposées pour la réalisation d'opérations en capital », DF 47-2001 II n°12715
- 4 B-1-92
- 4 H-5-98 15 septembre 1998
- 4 H-1-99 19 février 1999
- 4 I-2-00 instruction « fusions de sociétés, scissions et apports partiels d'actif » DF 37/2000 instr. 12508
- 4 I-1-03 du 7 juillet 2003
- 4 I-1-03 instruction du 7 juillet 2003
- 4 I-2-00 du 19 août 2000
- 4 J-1-00 12 juillet 2000
- 4 J-1-06 13 octobre 2006
- 4 K-1-11 instruction du 7 avril 2011 DF 15/2011 instr. 14442
- 5 B-7-05
- 5 B-7-91 instruction du 11 mars 1991
- 5 C-3-06 du 16 octobre 2006 DF 43/2006 instr. 13607
- 5 C 2 06 du 29 juin 2006 CF 29 2006 instr. 13567
- 5 F 24-84 24 octobre 1984 DF 1984 n°48 instr. 8207
- 5 F-6-10 du 28 janvier 2010 DF 7/2010 instr. 14241
- 5 G-13-93 Instruction 27 août 1993
- 6 C-3-04 DF 2004 n°47 instr. 13230)
- 7 S-2-04 23 février 2004 DF 2004 n°12 instruction 13118
- 7 S-2-04 23 février 2004 DF 2004 n°12, 12118
- 7 S-3-01

7 S-1-05 12 janvier 2005 Dr. fisc. 2005, n° 4, instr. 13262  
8 A-1-09 du 7 avril 2009 Feuilleet rapide LEFEBVRE 22/O9 page 7  
8 D-1-81 CE 25 juillet 1980 plénière n°12091 DF 1981 n°16 instr. ID 6888  
8 M 3 1978 instruction du 9 mars 1978  
14 B-3-99 Instruction du 6 mai 1999 DF 21-22/1999 instr. 12213  
13 G-1-97 instruction du 30 janvier 1997  
13 L-1-97 du 27 janvier 1997

**Documentation administrative fiscale**

3 D-1722  
4 A-2312 du 9 mars 2001  
4 A-611  
4 A-6123 9 mars 2001  
4 A-633  
4 B-3721  
4 C-421 30 octobre 1997  
4 H-1414  
4 H-2211 n°9 30 octobre 1996  
4 J-1213 n°3, 1er nov.1995  
4 J-1226 novembre 1995  
5 B-142 du 1er septembre 1999 n°10  
5 B-223  
5 E-223 15 mai 2000  
5 E-3213 15 mai 2000 n°9  
5 G-244 n°20,  
5 G-4511 et 5 G-4553  
5 I-3226 1er décembre 1997  
6 C-1212, déc. 1988  
6 C-1213, 15 déc. 1988  
6 M-23, 21 juin 1971  
7 R-3212  
7 S-3212  
7 S-3311 au 1er octobre 1999,  
7 S-3314 au 1er octobre 1999  
7 S-3323 n° 26, à jour 1/10/1999  
13 L-1513 n°56 juillet 2002

### Réponses ministérielles

Réponse Christiaens, JO 28 février 1953 débats AN p. 1503

Réponse Bardet, JOAN 29 février 1964 ; DF 1964 n°11 comm. 376

Réponse Bernard, n°42715, JOAN Q 18 mai 1981 p.2095 ; DF 1981 n°29 comm. 1478

Réponse n°54042 Massot, JOAN 4 Mai 1992 p.2041

Réponse Min. budget n°1837 à Mme Bachelot, JOAN Q 11 octobre 1993 p.3444 ; DF 1993 n°52 comm. 2510

Réponse Türk, JOAN 20 janvier 1994 p.120 ; DF 1994 n°15 comm. 712

Réponse ministre du budget à M Herment, n°7057 JO Sénat Q 24 novembre 1994 p. 2778 ; DF 1995 n°6 comm. 213

Réponse ministérielle n°9752 à M Alex Türk, JO Sénat Q 31 août 1995 p.1671

Réponse Bussereau, n°1813 JOAN Q, 13 octobre 1997 p.3131 ; DF 1997 n°48 comm. 1224

Réponse Barraux, Sénat 6 août 1998 p.2556 n°8105

Réponse Min. Eco. Fin. et Ind. n°53712 à M.Gard, JOAN Q, 14 juin 2005 p.6134 ; DF 26/2005 actualités 137

Réponse min. éco fin et ind. n°46957 à M Bobe, JOAN Q 29 mars 2005 p. 3265 ; DF 18-19 de 2005 p. 807

### Index de la jurisprudence citée

#### Jurisprudence de l'Union Européenne

CEDH 15 octobre 2002, n°52.116/99, *Vieziez/France*, LPA 4 septembre 2003, n°177

CJCE 8 mars 1988, n°102/86, *Apple and pear developpement council*, RJF 8-9/88 n°970

CJCE 20 juin 1991, aff. 60/90, 6e ch., *Polysar investments netherlande bv*, RJF 10/91 n°1324, DF 1991 n°41 comm. 1911

CJCE 11 juillet 1991, aff C-97/90, *Lennartz*, DF 1/1992 comm. 45

CJCE 22 juin 1993, aff. 333/91, plénière, *SA Satam*, RJF 7/93 n°986

CJCE 6 avril 1995, 6e ch., aff C-4/94, *Blp group plc*, DF 38-1995 comm. 1779

CJCE 29 février 1996, aff. 110/94, 6 ch., *Intercommunale voor zeewaterontzilting inzo*, RJF 5/96 n°690

CJCE 20 juin 1996, aff. C-155/94, *Wellcome trust ltd*, DF 45-46/1996 p.1389

CJCE 1 juillet 1996, aff. C-306/94, *Régie dauphinoise cabinet A. Forest sarl*, DF 45-46/1996 p.1384

CJCE 6 février 1997, aff.80/95, 6e ch., *Harnas & helm cv*, RJF 4/97 n°407

CJCE 27 janvier 2000, aff.23/98, 6e ch., *Heerma*, RJF 3/00 n°437

CJCE 8 juin 2000, aff 98/98, 2e ch., *Mildand bank plc*, RJF 9-10/2000 n°1187

CJCE 14 novembre 2000, aff.142/99, *Floridienne Sa et Berginvest Sa*, RJF 1/01 n°127

CJCE 5e ch., 22 février 2001, aff. C-408/98, *Abbey national plc*, DF 13-2002 n°278



CJCE 1e ch., 27 septembre 2001, aff. C-16/00, *Cibo participations SA*, DF 47/2001 n°1658 RFJ 12/01 N°S 1611

CJCE 27 novembre 2003, 5e ch., aff. C-497/01, *Zita modes*, DF 18-19/2004 comm. 466

CJCE 1e ch., 26 mai 2005, aff C-465/03, *Kretztechnik*, DF 44-45/2005 n°720

CJCE 23 mars 2006, aff 210/04, 2e ch., *Fce Bank*, RJF 6/06 n°806

CJCE 4e ch., 8 février 2007, Aff. C-435/05, *Investrand*, DF 29-2007 n°759 ;

CJCE 29 octobre 2009, 3e ch., aff.C-29/08, *AB SKF*, DF 50/2009 n°578

## **Jurisprudence française**

### ***Jurisprudence constitutionnelle***

Conseil Constitutionnel, 31 décembre 1981, n°81-133 D, DF 1982 n°2-3 comm. 90

Conseil Constitutionnel, 28 décembre 1990, n°90-285 DC, RJF 2/91 n°213

Conseil Constitutionnel, 29 décembre 1998, n°98-405, JO 1er décembre 1998

Conseil Constitutionnel, 23 juillet 2010, n°2010-16 QPC, *Philippe*, DF 35/2012 act.321

Conseil Constitutionnel, 29 septembre 2010, n°2010-44 QPC, *Mathieu*, DF 2010 n°40 act.379

### ***Jurisprudence administrative***

CE 28 mai 1945, n°76726, Lebon p.271

CE 21 février 1952, n°14878, Lebon p.125

CE 13 juillet 1955, n°17908, DF 1955 n°21, Dupont 1955 p. 621.

CE 6 juillet 1956, n°18670, Lebon, p.138

CE 31 janvier 1962, n°51043, Lebon. p24

CE 14 juin 1963, n°59688 Lebon p.372

CE 1er juillet 1964, n°50.236, DF 1968 17 bis comm. 136; cité dans *Droit Fiscal des Affaires*, Patrick Serlooten Précis Dalloz 4e édition 2005, n°51

CE, 20 nov. 1964, n° 57979 et 57980, *Sté de l'autoroute Estérel-Côte d'Azur*, Lebon p. 191

CE 6 décembre 1965, 7e ss-s., n°47850 et 54363, DF 1966 n°8

CE 24 janvier 1966, n°51846, Dupont 1966 p.123,

CE 24 février 1966, n°58298, Dupont 1966 p.229

CE 4 mai 1966, n°57056, DF 1966 n°24 comm. 599

CE 25 janvier 1967, n°66560, DF 1967 n°8 comm. 229 ; Dupont 4/1967 p.203

CE 24 mai 1967, n°65436 plénière, Dupont 9/67 p. 366, DF 27/67,

CE 22 novembre 1967, 8e section 71.667, Dupont 1968 p. 34 10.277

CE 13 juillet 1968, n°68670, Lebon CE p.452, DF 1973 n°11 comm. 425

CE 12 juillet 1969, Dupont 1974 n°249

CE 5 juin 1970, plénière, n°71745, Dupont 1970 p.346

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 10 juin 1970, n°75161, Dupont 1970 p.380, DF 8/71 comm. 249
- CE 4 novembre 1970, n°77667 Dupont 1971 p.38 DF 51/71 c. 1702
- CE 20 juillet 1971, Section n°81146 Lebon 1971.533, GAJF 4e édition p. 265
- CE 20 octobre 1971, n°79.553, DF 1972 n°50 comm. 1804
- CE 7 juillet 1972, n°833349, DF 26/73 c 964
- CE 31 octobre 1973, n°88207 plénière, Dupont 1974 p. 20
- CE 21 novembre 1973, 83.106, DF 1974 n°26 comm. 787
- CE 5 décembre 1973, n°86.928, DF 1974 n°14/15 comm. 396
- CE 8 février 1974, *Fnsea*, n°85789 Dupont 11/74 p. 388; DF 49/74 p.20
- CE 27 février 1974, 7e et 9e ss-s., n°88191, DF 1974 n°27 comm. 832
- CE 26 juin 1974, n°84866 et 85103, Dupont 1974 p.352
- CE 12 juillet 1974, section, n°81753, Dupont 1/1974 38 ; DF 1974 n°49 1525
- CE 11 octobre 1974, section n°85117, Lebon 483
- CE 4 novembre 1974, plénière n°91434, DF 1978 n°14-15 comm. 504
- CE 20 novembre 1974, plénière, n°85191, RJF 1975 p.21
- CE 28 mai 1975, n°94367, RJF 7-8/75 n°336
- CE 25 juillet 1975, n°89522, RJF 10/75 p.317 ; DF 45/75 p.998.
- CE 25 juillet 1975, n°91203, RJF 10/75 p.320
- CE 15 octobre 1975, n°95474, Dupont 12/1975 p.388
- CE 22 octobre 1975, n°95031, DF 1976 n°140 ; JurisData 1975-600065
- CE 21 novembre 1975, n°91268 Section, Dupont 1976 p.13
- CE 3 décembre 1975, n°98888 Dupont 2/1976 p.61
- CE 17 mars 1976, n°91621, RJF 5/76 p. 167 ; DF 29/76 P 722
- CE 9 avril 1976, n°80, RJF 6/76 n°286
- CE 5 mai 1976, 7e et 9e ss-s., n°97719, RJF 1976 n°7 p.242
- CE 4 juin 1976, plénière n°97732, DF 1977 n°6 comm. 176
- CE 29 avril 1977, plénière, n°808, DF 1977 n°39 comm. 1313
- CE 10 juin 1977, n°92619 plénière, RJF 7-8/77 n°411
- CE 11 juillet 1977, *Cie parisienne des asphaltes*, plénière, n°88.215, RJF 10/77 p.336
- CE 22 juillet 1977, section, n°384, DF 1978 n°8 comm. 287
- CE 26 octobre 1977, n°96561, RJF 12/77 n°643
- CE 24 février 1978, section n°99347, DF 1978 n°41 com.1558 ; RJF 4/1978 n°160; revue sociétés 1978 n°4 p. 785 ; D 1979 p.175
- CE 24 février 1978, section n°2372, DF 1978 n°30 com.1212 ; RJF 4/78 n°161
- CE 14 juin 1978, 7e et 8e ss-s., n°9403, DF 1978 46/47 comm. 1813 ; JurisData 1978-600314
- CE 22 juin 1978, section n°4834, RJF 9/78 336

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 23 juin 1978, section n°4834, DF 1978 n°43 comm. 1645
- CE 5 juillet 1978, n°6457, RJF 10/78 n°393
- CE 12 juillet 1978, n°2138 et 2768, DF 1978 n°42 comm. 1592 ; RJF 10/78 n°401
- CE 11 octobre 1978, 8e et 9e ss-s., n°9489, DF 26/1979 comm. 1357 ; RJF 1978 n°478
- CE 20 octobre 1978, plénière, n°7157, DF 1979 n°27 comm. 1397 ; RJF 12/1978 n°544
- CE 3 novembre 1978, n°2409 Section, *Casino de Divonne*, RJF 12/78 n°530
- CE 29 décembre 1978, N°8758, DF 1980 N°11 582, également RJF 2/79 n°906.
- CE 21 février 1979, n°8070 plénière, *Socofrein*, RJF 4/79 n°212 et 213
- CE 3 mars 1979, n°6646 plénière, RJF 4/79 n°237 ; DF 4/81 c.125
- CE 13 juin 1979, plénière n°11560, RJF 7-8/79 n°422
- CE 4 juillet 1979, n°5511, plénière, RJF 10/9 p.340 ; DF 16/80 p.507
- CE 11 juillet 1979, n°2087, DF 1980 n°1 comm. 4
- CE 13 juillet 1979, n°5763, plénière, RJF 10/79 page 323 et n°567
- CE 13 février 1980, n°12712, RJF 4/80 n°319 ; DF 42/1980 comm. 2056
- CE 30 avril 1980, plénière, n°16253, RJF 1980 n°467 p.246
- CE 25 juillet 1980, plénière, n°13.941, RJF 11/80 n°858
- CE 25 juillet 1980, n°13927, RJF 10/80 n°798
- CE 25 juillet 1980, plénière, n°12091, DF 1981 n°8 comm. 331
- CE 25 juillet. 1980, plénière n°15122 à 15124 : DF 1980, n° 45, comm. 2232
- CE 9 janvier 1981, n°10145 plénière, *Timex corporation*, RJF 3/81 n°201
- CE 13 mars 1981, assemblée, n°12508, RJF 1981 n°367
- CE 24 avril 1981, 7e et 9e ss-s., n°24638, RJF 6/1981 n°6 ; DF 1981 n°42 comm. 1866
- CE 4 novembre 1981, n°22403 7e et 8e ss-s., *Cofratex*, RJF 12/81 n°1096
- CE 4 décembre 1981, n°22013, RJF 1/82 n°22
- CE 9 décembre 1981, 8e et 9e ss-s., n°22850 et 22850 bis, DF 1982 n°20 comm. 1104 ; RJF 2/1982 p.82
- CE 22 janvier 1982, n°21980, DF 1982 n°19 comm. 1054
- CE 24 mars 1982, n°13963, RJF 5/82 n°496 et CE 30 juin 1982, n° 16391, RJF 10/82 n°980  
*Collignon*
- CE 2 juin 1982, n°23342, DF 1983 comm. 191
- CE 14 juin 1982, n°22515, RJF 9/1982 n°388
- CE 26 juillet 1982, plénière, n°19645, DF 1983 n°10 comm. 378
- CE 26 juillet 1982, 7e et 9e ss-s., n°20662, DF 1983 n°11 comm. 496 ; RJF 1982 n°942,
- CE 16 février 1983, n°37868, DF 1983 comm. 1450
- CE 18 mars 1983, 7 et 9 ss-s, n°33032, DF 1983 n°39 comm. 1726 ; RJF 5/83 p281
- CE 22 juin 1983, n°32531, 7e et 8e ss-s., RJF 8-9/1983 n°965
- CE 28 septembre 1983, n°34.004, 8e et 9e ss, *Sté Michelloise de chauffage*, RJF 11/83 1353

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 1er février 1984, n°36169, RJF 4/84 n°413
- CE 6 février 1984, n°20325, DF 1984 n°26 comm. 1252
- CE 11 mai 1984, n°38025, 7e et 8e ss-s., RJF 7/84
- CE 28 mai 1984, DF 1984 n°40, comm. 1658
- CE 18 juin 1984, n°42502, 42503, 42506, 42510, 42511 plénière, *Cofiroute*, RJF 8-9/84 n°993
- CE 27 juillet 1984, plénière, n°37857, DF 1984 n°45-46 comm. 1942
- CE 14 novembre 1984, *Sotradies*, n°40368 JurisData 1984-600353
- CE 14 novembre 1984, 9e et 8e ss-s., n°38727, DF 49/1985 n°2127
- CE 26 novembre 1984, n°29846, *Arnoult*, DF 1988 n°32-38 instr. 9534 ; RJF 1985 n°69
- CE 5 décembre 1984, plénière, n°46962, *Etienvre*, RJF 2/85 n°251
- CE 17 décembre 1984, 7e et 8e ss-s., n°43024, RJF 2/85 n°230
- CE 7 janvier 1985, 7e et 8e ss-s., n°42.202 42.203 et 42.263, DF 25-1985 n°1183
- CE 7 janvier 1985, 7e et 8e ss-s., n°34936 et 34397, RJF 3/1985 n°384
- CE 9 janvier 1985, n°39597, RJF 3/85 n°428 ; DF 13/85 comm. 664
- CE 22 avril 1985, 7e et 8e ss-s., n°45813, DF 1985 comm. 1420 ; RJF 1985 n°844
- CE 29 avril 1985, 7e et 9e ss-s., n°43.759, DF 1985 40 comm. 1617
- CE 29 avril 1985, n°41759, RJF 6/85 n°859
- CE 3 juin 1985, 9e et 8e ss-s., n°45217 et 45218, DF 14/1986 comm. 712
- CE 1er juillet 1985, n°49711, RJF 10/85 n°1257
- CE 3 juillet 1985, n°52011, *Dega*, DF 1985 n°49 comm. 2161 ; RJF 1985 n°1493
- CE 18 novembre 1985, *Beauvallet*, n°43321 7e et 9e ss-s., RJF 1/86 n°32 ; DF 1986 N°10447
- CE 25 novembre 1985, 7 et 9 ss-s., n°49.979, et 4 novembre 1985, n°48.412, DF 1986 n°49 comm. 2149
- CE 19 février 1986, 9e et 7e ss-s., n°45216, *Patisfrance*, DF 191986 n°963 ; RJF 1986 n°389
- CE 9 avril 1986, plénière, n°49992, 54466, 66869, 68863, DF 25/1986 comm. 1213
- CE 27 mai 1987, n°50819, RJF 7/87 n°797
- CE 1er juillet 1987, n° 65423, 7e et 8e ss-s., DF 22-23 1989 comm. 1060
- CE 27 novembre 1987, n°47.041, plénière, *Syndicat des industriels fabricants de pâtes alimentaires*, RJF 1/88
- CE 6 janvier 1988, 9e et 8e ss-s., n°46.658, *Sadosky*, RJF 3/88 n°284
- CE 26 février 1988, 8e et 9e ss-s., n°59833, *Polyclinique Sévigné*, DF 18 1989 n°913
- CE 20 avril 1988, n°49791, RJF 6/88 n°705
- CE 27 mai 1988, n°51366, 7e et 9e ss-s., *Boidin*, DF 1988 n°42 comm. 1927
- CE 30 mai 1988, plénière, n°79359, *Giroldi*, DF 1989 n°1 comm. 11 ; RJF 1988 n°863
- CE 30 mai 1988, plénière, n°69765, *Bidault*, DF 1989 n°1 comm. 10 et 12
- CE 22 juin 1988, n°60228, RJF 8-9/88 n°979
- CE 29 juin 1988, 7e et 9e ss-s., n°84973, et 8 juillet 1992, n°84973, *Maillard*, DF 4/1994 comm. 78

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 7 octobre 1988, n°42.925 et 42.924, 7e et 8e ss-s., RJF 12/88 n°1361, *Dieutegard*, également DF 1989, n°8, comm. 325
- CE 4 novembre 1988, 7e et 9e ss-s., n°56620, DF 1989 n°13 comm. 647
- CE 1er février 1989, 9e et 7e ss-s., n°68348 et 68625, *Bracelet*, RJF 4/89 n°439
- CE 3 février 1989, *Alitalia*, assemblée n°74052 RJF 3/89 n°299 ; GAJF 4e éd p.102
- CE 8e et 7e ss-s., 15 février 1989, n°78992, *Galibert*, DF 1989 n°27 comm. 1372 ; RJF 4/1989 n°394
- CE 20 mars 1989, n°63562-63563, 9e et 8e ss-s., *Alaux*, RJF 5/89 n°569 ; DF 51/1989 comm. 2418
- CE 21 avril 1989, 7e et 8e ss-s., n°60502, *Patrice*, DF 1989 n°39 comm. 1670
- CE 10 juillet 1989, n°41069, RJF 10/89 n°1075
- CE 21 juillet 1989, n°59970, plénière, *Bendjador*, RJF 8-9/89 n°998
- CE 21 juillet 1989, n°58871, plénière, *Lalande*, RJF 8-9/89 n°999
- CE 29 septembre 1989, *Venutolo*, n°73304, RJF 11/89 n°1227
- CE 29 septembre 1989, n°68212, 7e et 9e ss-s., *Terriou*, RJF 11/89 n°1230
- CE 22 décembre 1989, n°56905, RJF 2/90 n°105
- CE 12 février 1990, 8e et 9e ss-s., n°84904, *Sarl établtis Charles Bussière*, DF 1990 n°22 comm. 1064 ; RJF 4/90 n° 370.
- CE 2 avril 1990, n°39157, *Sté immobilière Raymond Cohu*, 8e et 7e ss-s., RJF 5/90 n°532
- CE 30 mars 1990 plénière, Plancon-Bariat, n°50883, DF 28 1990 comm. 1396 ; RJF 5/1990 553
- CE 9 mai 1990, n°82.811, 7e et 8e ss-s., *Comité économique agricole des producteurs de plants de pommes de terre de la région Nord de la France et du Bassin Parisien*, RJF 6/90 n°676
- CE 1er juin 1990, 9e et 7e ss-s., n°65822, *Bouxom*, DF 1990 n°51 comm. 2411 ; RJF 8-9/1990 n°1058
- CE 6 juillet 1990, 7e et 9e ss-s., n°63.812 et 66.143, DF 1992 n°43 comm. 1962
- CE 17 octobre 1990, *Ahner*, 7e et 8e ss-s., . N°56991, RJF 12/90 ; DF 1991 n°48 comm. 2282
- CE 17 octobre 1990, n°56991, RJF 12/90 n°1434
- CE 12 décembre 1990, n°113038-82071, RJF 2/91 n°172
- CE 4 mars 1991, 8e et 7e ss-s., n°65185, *Mme Leibowitch*, DF 18/1991 comm. 971
- CE 6 mars 1991, n°61.863, plénière, *Baudrand*, RJF 5/91 n°544 et page 325
- CE 6 mars 1991, n°67790, *Jouvion*, RJF 5/91 n°545
- CE 8 avril 1991 plénière, n°57963, 57964, 57965, RJF 5/1991 p. 332
- CE 17 avril 1991, n°62001, *Sarl lotissement de Lanadan*, DF 1992 n°14 comm. 717
- CE, 17 mai 1991, 8e et 9e ss-s., n° 69973, *Revel*, JurisData n° 1991-600415 ; DF. 1991, n° 31 comm. 1587 ; RJF 1991, n° 938
- CE 28 juin 1991, 7e, 8e et 9e ss-s., n°63.066, *Sté Blumet et fils*, DF 42-1991 comm. 2004
- CE 10 juillet 1991, 8e et 9e ss-s., n°66976, *Chaillier* DF 46-47/1991 comm. 2235 ; RJF 10/91 n°904
- CE 26 Juillet 1991, n°86834, DF 1992 n°23 comm. 1116
- CE 9 décembre 1991, n°65544, 8e et 7e ss-s., *Promotic*, RJF 2/92 n°174
- CE 13 décembre 1991, plénière, *Satam*, n°61-379, DF 16-1992 comm. 851 ; RJF 1992 n°157

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 20 janvier 1992, 8e et 9e ss-s., n°76785, *Baladi*, DF 1992 n°17 comm. 887 ; RJF 3/1993 n°281
- CE 22 mai 1992, n°74858, 8e et 9e ss-s., *Lioret*, RJF 7/92 n°1004
- CE 3 juin 1992, 9e et 7e ss-s., n°89567, *Hazera*, DF 5/1993 comm. 172
- CE 1er juillet 1992, n°76209, DF 17-18/1993 comm. 883.
- CE 8 juillet 1992, 7e et 9e ss-s., *Gardet*, n°88734 RJF 8-9/92 n°1172
- CE 8 juillet 1992, n°81365, *Guaveia*, RJF 11/92 n°1455
- CE 10 juillet 1992, section, n°110213 et 110214, *Musel sbp et Brunner*, DF 1993 n°27 comm. 1392 ; RJF 8-9/1992 n°1249
- CE 6 janvier 1993, n°63844, plénière, *Morisot*, RJF 3/93 n°363
- CE 29 janvier 1993, n°86850, 8e et 9e ss-s., *Salles*, RJF 3/93 n°393
- CE 17 mars 1993, n°73-272, *Groupement pour le développement de la coiffure*, DF 21-1993 comm. 1083
- CE 28 juillet 1993, section, *Bernadet*, n°46.886, DF 52-1993 comm. 2519
- CE 28 juillet 1993, section, n°70812, *Leclerc*, DF 1993 n°44 comm. 2087 ; RJF 1993 n°1107
- CE 5 novembre 1993, section n°65512, *Hochland Reich Summer*, DF 9 1994 comm. 401
- CE 8 avril 1994, n°60405 et 65876, section, *Touchais*, RJF 5/94 n°579
- CE 14 octobre 1994, n°122532, DF 1995 n°17 comm. 975
- CE 25 novembre 1994, avis, 9e et 8e ss-s., n°160.335, *SA Airborne*, DF 7-1995 comm. 279
- CE 21 juin 1995, n°132531, *Sofige*, RJF 8-9/95 N°963 ; DF 1995 n°41 comm. 1902
- CE 21 juillet 1995, RJF 11/95 n°1244
- CE 29 décembre 1995, n°140219, 9e et 8e ss-s., *Sté Hygiène et dératisation d'Auvergne*, RJF 2/96 n°196
- CE 2 février 1996, n°123532, 9e et 8e ss-s., *S et G Olivier*, RJF 3/96 n°356
- CE 6 mai 1996, DF 1996 n°31-36 comm. 1012
- CE 4 avril 1997, n°144211, 9e et 8e ss-s., *Kingroup inc.*, RJF 5/97 n°424
- CE 21 avril 1997, n°147602, 8e et 9e ss-s., *Sagifa*, RJF 6/97 n°576
- CE 3 septembre 1997, n°133408, 9e et 8e ss-s., *Pagnon*, RJF 10/97 n°920
- CE 11 février 1998, n°16165, 8e et 9e ss-s., *Robert*, RJF 4/98 n°372
- CE 8 juillet 1998, 8 et 9 ss, n°164657, *Meissonnier*, RJF 8-9/1998 n°903
- CE 5 octobre 1998, 8 et 9 ss-s., n°179136, *SA Cc bail*, DF 18 1999 comm. 360
- CE 23 novembre 1998, 9e et 8e ss-s., n°162176, *Bonnin*, RJF 1/99 n°28
- CE 5 mars 1999, DF 2000 n°5 comm. 49 ; RJF 4/99 n°387
- CE 22 mars 1999, 9e et 8e ss-s., n°163282, *Alphamed*, DF 50/1999 comm. 909
- CE 8 septembre 1999, n°179832, 8e et 9e ss-s., *Le Forestier de Quillien*, RJF 11/99 n°1323 ; DF 6/2000 comm. 73
- CE 13 octobre 1999, n°191191, 8e et 9e ss-s., *SA Diebold courtage*, RJF 12/99
- CE 27 octobre 1999, *Trépier*, 9e et 8e ss-s., n°182500, RJF 12/99 n°1505

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 1er décembre 1999, 8e et 9e ss-s., n°188611, *Pruneau*, DF 13/2000 comm. 256
- CE 10 décembre 1999, n°164982, 8e et 9e ss-s., *Freulon*, RJF 2/00 n°168
- CE 9 février 2000, 8e et 9e ss-s., *Hubertus Ag*, DF 2000 n°15 comm. 303 ; RJF 2000 n°342
- CE 16 février 2000, 8e et 9e ss-s., n°133296, *Quémener*, DF 2000 n°14 comm. 283 ; RJF 3/2000 n°334
- CE 17 mai 2000, 8e et 3e ss-s., n°191387, *Mme Morlay*, DF 38/2000 comm. 695
- CE 29 septembre 2000, n°198325, 8e et 3e ss-s., RJF 12/000 n°1457, *Le Diberder*
- CE 29 décembre 2000, n°204136, DF 2001 n°28 comm. 658
- CE 29 décembre 2000, n°179647, 9e et 10e ss-s., *Roesch*, RJF 3/01 n°311
- CE 26 février 2001, 3e et 8e ss-s., n°219834, *Anzalone*, RJF 5/01 n°620
- CE 28 février 2001, section, N° 199295, *Thérond*, DF 26/2001 592
- CE 6 avril 2001, n°208672, 9e et 10e ss-s., *Prince*, RJF 7/01 n°939
- CE 29 juin 2001, n°223663, 3e et 8e ss-s., *Belmès*, RJF 10/01 n°1233
- CE 29 juin 2001, n°176105, 9e et 10e ss-s., *SA Banque Sudameris*, RJF 10/01 n°1217
- CE 8 mars 2002, n°199468, 9e et 10e ss-s., *Banque française de crédit coopératif*, RJF 5/02 n°471
- CE 8 mars 2002, n°225151, *Maire*, DF 22-23/2002 comm. 469 ; RJF 2002 n°668
- CE 14 juin 2002, section, avis n°241-036, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°38 comm. 702
- CE assemblée, 28 juin 2002, *Magiera*, rec. 2002, p. 247
- CE 3 juillet 2002, n°197024, 9e et 10e ss-s., *Consorts Geffroy*, RJF 10/02 n°1109
- CE 25 octobre 2002, *Audit conseil international*, n°223292, 10e et 9e ss-s., , RJF 1/2003 n°11
- CE 29 novembre 2002, n°228367, 8e et 3e ss-s., *Mikutajcis*, RJF 2/03 n°178
- CE 25 avril 2003, n°236067, 8e et 3e ss-s., *Debarle*, RJF 7/03n°904
- CE 11 juin 2003, 9e et 10e ss-s., n° 221075, *M et Mme Biso*, DF 12/2004,
- CE 9 juillet 2003, n°230116, *Muel*, DF 5/2004 comm. 188 ; RJF 2003
- CE 1er mars 2004, n°237013, *AS Représentation*, DF 2004 n°37 comm. 669 ; DS 2004 comm. 117 ; RJF 5/04 n°459
- CE 8 mars 2004, n°253258, *Cazals*, RJF 6/04 n°629
- CE 28 mai 2004, 8 et 3 ss-s., n°232285, *SnC Amendor*, DF 11 2005 comm. 284
- CE 7 juillet 2004, assemblée, n°230169, *Sarl Ghesquière Équipement*, DF n°12 2005 comm. 302
- CE 25 octobre 2004, 2e et 8e ss-s., n°255092, *Boutourlinsky*, et 255093, *François*, RJF 1/05 n°27
- CE 3 novembre 2004, n°234 525, 10e et 9e ss-s., *Riga*, RJF 1/05 n°28 ; DF 8/2005 comm. 225
- CE 4 février 2005, 9e et 10e ss-s., n°256846, *Delaleau*, DS mai 2005 comm. 102
- CE 9 mars 2005, 8 et 3 ss-s., n°248825, *Baradé*, JCP E 16/2006 n°1642 ; RJF 6/05 n°564 ; DF 10/2006 comm. 223
- CE 27 juillet 2005, 10e et 9e ss-s., *Manoukian*, DF 38/2005 comm. 614
- CE avis 28 octobre 2005, 9 et 10 ss-s., *SA Camif catalogues*, RJF 1/06 page 13 et décision n°48
- CE 14 novembre 2005, 10e et 9e ss-s., n°233489, *Dannoot*, DS mars 2006 comm. 49

## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 5 décembre 2005, 8e et 3e ss-s., n°2635050, *Aubin*, DF 41/2006 comm. 652
- CE 5 décembre 2005, 3e et 8e ss-s., n° 256916, *Fourcade*, DF 23-2006 n° 423
- CE 25 janvier 2006, 4e et 5e ss-s., n°284013, *Sarl Potchou et a.*, DF 27/2006, comm. 494
- CE 10 février 2006, 8e et 3e ss-s., n°265122, *Sirisier*, DS n°5/2006 comm. 82
- CE 6 mars 2006, 8e et 3e ss-s., n°281034, *Disvalor*, DF 19/2007 n°490
- CE 10 mars 2006, 3e et 8e ss-s., n°263183, *Sté Sept*, DF 21/2006 comm. 414
- CE 24 mars 2006, 9e et 10e ss-s., n°257300, *SA Martell & Co*, DF 39/2006 comm. 623
- CE 28 avril 2006, 8e et 3e ss-s., n°278857, *Cousin*, DF 2006 n°40 comm. 632
- CE 28 avril 2006, 8e et 3e ss-s., n°277572, *Sté Seeee*, DF 42/2006 comm. 670
- CE 28 avril 2006, 8e et 3e ss-s., n°278378, *Sté Atys France*, DF 44/2006 comm. 706
- CE 7 juillet 2006, 8e et 3e ss-s., n° 286307, *Chambre de commerce et d'industrie de Clermont-Ferrand-Issoire*, DF 50-2006 n°789
- CE 4 août 2006, 9e et 10e ss-s., n°278274, *SA Warsemann automobiles*, DF 7/2007 comm. 188
- CE 17 novembre 2006, 10e et 9e ss-s., n°254597, *Bec*, DF 17-18/2007 comm. 468
- CE 22 novembre 2006, 8e et 3e ss-s., n°285582, *Collange*, RJF 2/07 n°122
- CE, 13 déc. 2006, 9e et 10e ss-s., n° 275239, *Snr Rocamat pierre naturelle*, DF 9-2007 n°234
- CE 7 février 2007, 3e et 8e ss-s., n°289162, *Giorgi*, DF 50/2007 comm. 1042
- CE 7 février 2007, 3e et 8e ss-s., n°288067, *Sogefib*, RJF 4/2007 n°441
- CE 16 mai 2007, 9e et 10e ss-s., n°276598, *M et Mme Fougères*, DF 38/2007 comm. 845
- CE 16 mai 2007, 9e et 10e ss-s., n°287599, *Epstein*, RJF 8-9/07 n°892
- CE 10 juillet 2007, 8e et 3e ss-s., n°287661, *SA Sca ouest*, DF 51/2007 comm. 1056
- CE 10 juillet 2007, n°288484, *Sarl Final*, RJF 11/07 n°1219
- CE 13 juillet 2007, 3e et 8e ss-s., n°290266, *Pacific espace*, DF 2007 n°43 comm. 937 ; RJF 2007 n°1302
- CE 17 octobre 2007, 9e et 10e ss-s., n°276539, 277046, 283077, *Prémat*, DF 47/2207 n°983
- CE 14 novembre 2007, n°293642, *Ansel*, 1e et 6e ss-s., JurisData 2007-072671 ;
- CE 20 novembre 2007, n°284621, RJF 2/09 n°123, *Sté Marché actif*
- CE 23 novembre 2007, 9e et 10e ss-s., n°295601, *Soulas*, DF 10/2008 comm. 196
- CE 18 décembre 2007, n°303817, *Fondoirs Romains*, RJF 2008 n°286
- CE 28 mars 2008, n°295735, *Lescure*, DF 19/2008 comm. 314
- CE 11 avril 2008, 10e et 9e ss-s., n°287808, *Roche*, DF 22/2008 comm. 351
- CE 11 avril 2008, n°289798, 10e et 9e ss-s., *Mme Hémerly*, DF 22/2008 comm. 350
- CE 30 juin 2008, 3e et 8e ss-s., n°291710, *Sté civile du groupe comte*, DF 42/2008 comm. 541
- CE 30 juin 2008, 3e et 8e ss-s., n°274480, *Henri*, DF n°39 comm. 503
- CE 7 août 2008, n°290465 et 290555, *Laffort*, RJF 11/08 n°1209 ; DF 46/2008 comm. 567
- CE 7 août 2008, n°283238, 3e et 8e ss-s., *Joly*, RJF 11/08 n°1212
- CE 29 août 2008, 8e et 3e ss-s., n°30930, *SA Auxerdis*, DF 46/2008 comm. 572



## BIBLIOGRAPHIE

---

- CE 3 septembre 2008, 9e et 10 ss-s., *Béfort*, n°300420, 300421, 300422, DF 42/2008 comm. 542
- CE 3 septembre 2008, 9e et 10 ss-s., n°295010, *SA Literie Duvivier*, DF 46 2008 comm. 26
- CE, 5 sept. 2008, 3e et 8e ss-s., n° 286393, *SnC Viver promotion*, JurisData n° 2008-081378 ; DF 44/2008 n°554
- CE 29 octobre 2008, 9e et 10 ss-s., n°300351, *Mac Donald's France restaurants*, cité par Yann De Givré, Fiscalité des entreprises, chronique année 2008, DF 9/2009 n°213, paragraphe 13
- CE 29 octobre 2008, 9e et 10e ss-s., n°292894, *SA Nord distribution automobile se*, et n°292895, *Sas Garage de l'autoroute-se* (non reproduit), DF 50/2008 n°615
- CE 19 novembre 2008, n°298754, 8e et 3e ss-s., *Brunelle*, RJF 2/09 n°150
- CE 10 décembre 2008, 10e et 9e ss-s., n°296836, *Roustan*, RJF 3/09 n°254
- CE 18 décembre 2008, 10e et 9e ss-s., n°292387, *Belmonte*, DF 6/2009 n°176,
- CE 19 décembre 2008, 10e et 9e ss-s., n°296312, *Mme Bettinger*, DF 18 2009 comm. 302
- CE 27 mars 2009, 9e et 10e ss-s., n°309792, *Joliot*, DF 23/2009 comm. 353
- CE 30 mars 2009, 3e et 8e ss-s., *Cuvilo*, JurisData 2009-081467 ; DF 30-35/2009
- CE 22 mai 2009, 10e et 9e ss-s., *Mehrweg*, DS août 2009 n°8 comm. 174 ; DF n° 26, 25 juin 2009, comm. 384
- CE 26 mai 2009, 3e et 8e ss-s., n° 298551, *M. Leclerc*, JurisData n° 2009-081486 ; DF 27/2009 n°393
- CE 3 juillet 2009, 3e et 8e ss-s., n°293154, *Nachim*, DF 44-45 2009 n°517
- CE 3 juillet 2009, 3e et 8e ss-s., n°305732, *Sté Rébecca*, DF 44-45 2009 n°517
- CE 16 juillet 2009, 10e et 9e ss-s., n°300839, *Berland*, et n°299862, *SARL JMSFB*, DF 43/2008 comm. 550
- CE 31 juillet 2009, 10e et 9e ss-s., n°290971, *Bouthillon*, DF 41/2009 comm. 501
- CE 25 novembre 2009, 3e et 8e ss-s., n°310746, *Moscheni*, DF 13/2010 comm. 258, et le même jour avec la même formation, n°310747, *Péllisson*, n°310748, *Dubrulle*, n°310940, *Foulon*, n°310954 *Vallée*
- CE 30 décembre 2009, 9e et 10e ss-s., n°293476, *Gie Mutuelles du Mans systèmes informatiques*, DF 13 2010 comm. 261
- CE 31 mars 2010, n°297305, *Petit*, RJF 6/10 n°618 ;
- CE 2 juin 2010, n°306292, 8e et 3e ss-s., *Pageard*, RJF 8-9/10 n°773
- CE 10 juin 2010, 8e et 3e ss-s., n°292389, *SA Siva*, RJF 10/10 n°893
- CE 18 juin 2010, n°338638, *Lantz*, RJF 11/10 n°1083
- CE 10 novembre 2010, 3e et 8e ss-s., n°309148, *Sté Corbfi*, DF 51/2010 comm. 605
- CE 10 novembre 2010, n°315711, *Andry*, RJF 2/2011 n°186.
- CE 23 décembre 2010, 8e et 3e ss-s., n°307698, *Sté Pfizer holding France*, DF 6/2011 comm. 206
- CE 23 décembre 2010, 8e et 3e ss-s., n°324181, *SA Michel Thierry*, DF 6/2011 comm. 206
- CE 11 juillet 2011, section, n°317024, *Quality invest*, DF 36/2011 comm. 496
- CE du 26 septembre 2011, 8e et 3e ss-s., n°340246, *Blestel*, DF 40/2011 act.292

## BIBLIOGRAPHIE

---

- Caa Paris 12 novembre 1992, n°90556, *Kingroup inc*, RJF 3/93 n°328 extraits
- Caa Paris 19 novembre 1992, 3e ch., n°89PA02733, *Rinsoz et Ormond*, DF 1994 n°48 comm. 2017
- Caa Paris 8 avril 1993, n°92-1005, 4e ch., *Bocqueho*, RJF 8-9/93 n°1090
- Caa Paris 16 juin 1994, *Piffault*, DF 1994 n°48 2021 ; RJF 8-9/94 n°906.
- Caa Bordeaux 2 avril 1996, n°95BX00396, *Mathieu*, DF 13 1997 n°355 ; JurisData 1996 048-543
- Caa Bordeaux 4 février 1997, DF 1997 n°41 comm. 1057
- Caa Paris, 18 avril 1997, n°96-221, 2e ch., *Le Goff*, RJF 12/97 n°1130
- Caa 2 avril 1998, n°86-4329, RJF 5/99 n°569
- Caa Bordeaux 7 juillet 1998, n°96-2485, 3e ch., *Transfesa France*, RJF 11/98 n°1312
- Caa Bordeaux 3 novembre 1998, 3e ch., n°96 1559, *Turquin*, JurisData 1998-048372 ; DF 9 1999 comm. 179
- Caa Paris 16 mai 2000, n°97-1899, 2e ch., *Andrieu*, RJF 12/00 n°1455
- Caa Paris 16 mai 2000, n°97-1899, 2e ch., *Belmès*, RJF 12/00 n°1454
- Caa Lyon 15 mars 2001, n°97-228, *Riga*, non publié
- Caa Nantes 15 mai 2001, n°971721, 1e ch., *Haudebourg*, RJF 10/01 n°1190
- Caa Lyon 29 novembre 2001, n°97-1924, *Mme Mouthe*, DF 2002 n°13 comm. 263 ; RJF 4/02 360
- Caa Lyon 27 décembre 2002, n°97-2088, 97-2089, *Le polygone*, RJF 7/03 n°804
- Caa Nantes 5 février 2003, n°99-1086, *SA Risidis*, RJF 6/03 n°695
- Caa Douai 30 décembre 2003, 3e ch. ; n° 01.11, *Commune du Havre*, DF 41-2004 n°745
- Caa Lyon 19 décembre 2003, 2e ch., n°00-1566, 01-2016, *Barremaecker*, DF 26/2005 comm. 500
- Caa Douai 5 octobre 2004, n°01-590, 3e ch., *Sté multi expert services international Mesi*, DF 40/2005 comm. 647
- Caa Paris 17 novembre 2004, n°00-002618, 2 ch.A, RJF 4/05 n°296 ; DF 2005 comm. 338
- Caa Paris 10 décembre 2004, n° 00-36, 2e ch., *Sté Seeee*, RJF 4/05 n°312
- Caa VERSAILLES 18 janvier 2005, 3e ch., n°02VE01199, *Marchandise*, RJF 2005 n°528
- Caa Paris 21 janvier 2005, n° 01-873, 2e ch., *Sias (qui deviendra Atys)* RJF 5/05 n°433
- Caa Paris 27 janvier 2005, 5e ch., n°01-1872, *D'Orléans*, RJF 7/05 n°718
- Caa Lyon 24 février 2005, 2e ch., n°99-3023, *Tribel*, DF 25/2005 comm. 483
- Caa Paris 7 mars 2005, 5e ch., n°01-1293, *Leroy-Chevalier*, DS août 2005 comm. 166
- Caa Nantes 28 septembre 2005, 1e ch., n°03-640, et 03-812, *Sté Sca ouest*, BF 3/06 n°243
- Caa Lyon 29 septembre 2005, 2e ch., *Epstein*, DF 30-35/2006 n° 535
- Caa Nantes 30 décembre 2005, 1e ch., n°03-76, *SA Siva*, DF 40/2006 n°1715
- Caa Nantes 13 février 2006, 1e ch., n°03-01854, *SA Chrisola*, DF 9/2007 comm. 227
- Caa Paris, 2e ch., 17 mai 2006, *Lescure*, n°03PA03906, DF 6/2007 comm. 167
- Caa Bordeaux 24 mai 2006, n°02BX02182, *Soulas*, DF 2006 n°52 comm. 819 ; RJF 2006 n°1319
- Caa Paris 4 décembre 2006, 5e ch., B, n°05PA03504, *Sté Chevannes Merceronallery*, RJF 2008 n°120

## BIBLIOGRAPHIE

---

- Caa Paris 21 mai 2007, n°05-3817, 5e ch., B, *Sca Pfizer holding France*, RJF 10/07 n°1035
- Caa Douai 27 mars 2007, 2e ch., n°06DA00286, *Fossaert*, RJF 2007 n°1082
- Caa Lyon 21 juin 2007, *Cie financière Montrachet*, RJF 1/08 n°17
- Caa Lyon 12 juillet 2007, 5e ch., n°03LY01424, *SA Auxerdis*, RJF 2008 n°30
- Caa Nancy 31 octobre 2007, n°06NC01386, *SA Mudis*, RJF 2008 n°430
- Caa Paris 21 décembre 2007, 5e ch., n°06PA02672, *Sas Orly distribution*, RJF 2008 n°802
- Caa Bordeaux 15 janvier 2008, 3e ch., n°06BX00041, *Mme Montplaisir*, DF 37/2008 comm. 485
- Caa Paris 10 avril 2008, 5e ch., n°06PA03686, *Quality invest*, DF 41/2008 comm. 537
- Caa Nancy 29 mai 2008, 2e ch., n°07NC00199, inédit, *Marchand*, décision publiée par Lexisnexis
- Caa Douai 3 juin 2008, 2e ch., n°07DA01475, *Sas fjord seafood appeti marine*, DF 30 octobre 2008 comm. 558
- Caa Douai 11 juin 2008, n°07-115, 3e ch., *Sté Linex cloisons*, RJF 12/08 n°1305
- Caa Lyon 19 juin 2008, *SA Sud-est entreprise*, RJF 1/09 n°12.
- Caa Lyon 3 juillet 2008, 2e ch., n°05LY00889, *Voiron*, DF 46/2008 comm. 565
- Caa Nantes 13 octobre 2008, 1e ch., n°07NT00911, *Carvallo*, RJF 3/2009 n°218
- Caa Paris 9 décembre 2009, 2e ch., n°06PA03320, *Sté Afe*, DF 17/2010 comm. 298
- Caa Lyon 15 avril 2010, 5e ch., n°08LY02891, *SA Casino Guichard-Perrachon*, DF 2010 n°24 comm. 370
- Caa Paris 10 février 2011, Chambre 9, inédit, n°09PA02601, décision publiée par Lexisnexis
- 
- TA PAU 21 novembre 1996, *Puchouau*, n° 92.2042 et 92.2047, DF 1997.4.46
- TA Dijon 6 octobre 1998, 1e ch., n°97-698 *Daumas*, DF 1999 n°45 comm. 819
- TA Lyon 16 mai 2000, *Cordier*, n°96-4616, RJF 11/00 n°1266
- TA DIJON 11 juin 2002, 2e ch., 01-2415, *Coussement*, RJF 1/03 n°46
- TA Nantes 21 janvier 2003, 4e ch., n°98-4969, *SA Sca ouest*, RJF 8-9/03 n°957
- TA Lyon 4 juin 2003, 4e ch., n° 00.3609, *Martin*, DF 22-23 2004 n°528 ; RJF 8-9/04 n°891
- TA Besançon, 2 juin 2005, 2e ch., n°02-493, *Guichard*, DF 30/2005 n°564
- TA NICE, 15 juin 2005, 6e ch., n° 01-2350, n° 01-2390, n° 01-3702, n° 04-660, 04-1417, *Laidlaw*, DF 14, 6 avril 2006
- TA Paris 23 juin 2008, n°02-7209, 2e sect, 2e ch., *Sté Sos Wittenheim*, RJF 2/09 n° 118

### ***Jurisprudence judiciaire***

- Cass. civ., 12 juillet 1933, DH 1933, p. 441 ; S. 1935, 1, p. 289, note G. Lagarde
- Cass. civ. 3e ch., 5 février 1969, D.1969 p.434
- Cass. com 8 novembre 1972, *époux Lempereur/Sté Générale* D 1973 p.753 note Malaurie
- Cass. com. 23 mai 1973, *Maillet Baslez*, publiée par l'administration fiscale Doc. adm. 7 A-431 du 10 septembre 1996

## BIBLIOGRAPHIE

---

- Cass. civ. 3e ch., 21 novembre 1973, Bull civ 1973 III n°594
- Cass. com. 7 mars 1984, *Beauvallet*, n°245, DF 1984 n°26 comm. 1293.
- Cass. com. 7 mars 1984, n°246, *Le Joncour*, DF 1994 n°23-24 comm. 1182
- Cass. com. 16 octobre 1984, JCP E 1985 14472 note C.David
- Cass. com. 6 mars 1985, n°83-15387, *Dufay*, JCP N 1986 n°2 p.230
- Cass. com. 23 juin 1987, n°85-17774, *Cts Cassagne*, DF 1987 n°44 comm. 1992
- Cass. com. 15 mars 1988, Bull. Civ IV n°109 p.76
- Cass. com., 18 avril 1989, n°87-16082, *veuve Bergondi*, DF 22-23/1989 comm. n°1140 et n°29 comm. 1450 ; RJF 6/1989 n°776
- Cass. com. 10 juillet 1989, n°1035, *P. Bordais*, RJF 11/89 n°1291
- Cass. com. 7 novembre 1989, n°1312, *Dubois*, RJF 12/1989 n°1460
- Cass. com. 12 décembre 1989, n°88-14579, *Fayard*, DF 12/1990 comm. 627 ; DF 1990 46-47 comm. 2181 et 2182
- Cass. com. 7 avril 1992, n°89-20418, *Mme Pavie*, JurisData 1992-000924 ; JCP 2 1992 n°41 p. 219
- Cass. com. 15 juin 1993, *Contant*, RJF 8-9/1993 n°1244
- Cass. com. 1er février 1994, n°92-13944, *Sté Sefipar*, RJF 1994 n°653
- Cass. com. 15 mars 1994, n°92-15415, *Posso*, RJF 1994 n°850
- Cass. com. 16 mai 1995, n°93-12717, *Sté Finacière sucre union*, DF 1995 n°43 comm. 2030
- Cass. com. 10 décembre 1996, n°94-20070, *Sté Rmc France*, DF n°17 1997 comm. 471
- Cass. com. 3 juin 1998, *Roudaut*, n°1197, RJF 8-9/98 n°1039
- Cass. com. 21 janvier 1997, n°95-10180, *De Maupeou d'Ableiges*, DF 1997 n°15-16 comm. 445
- Cass. civ. 2e ch., 19 mai 1998, n° 96-12944 et 96-13268, *Banque Occidentale / Tapie*, bull. civ II n°161 p. 95 ; JurisData 1998-002124
- Cass. com. 20 novembre 2001, *Rabadan*, n°1914 FS-P, RJF 2/02 n°230
- Cass. com. 18 décembre 2001, n°2188 F-D, *association Habitat Populaire*, RJF 3/02 n°335
- Cass. civ. 3e 2 octobre 2002, n°00-16.867, *Malonga de Lauture*, JurisData 2002-015675 également publié au bulletin
- Cass. com. 31 mars 2004, n°02-10-578, *Fessard*, RJF 2004 n°601
- Cass. com. 8 février 2005, *Gandois*, n°03-12-421, DF 17/2005 n°394
- Cass. com. 8 février 2005, JCP E 2005, 521 ; DF 2005 n°17 comm. 393
- Cass. com. 5 avril 2005, n°03-18.006, *Frantz*, DF 25 juin 2005 n°490
- Cass. com. 3 mai 2006, n°699 FS-PBR, *Trésorier de Plaisir/consorts Tréhin*, RJF 10/06 1277
- Cass. com. 7 juin 2006, *Sautier*, RJF 2006 n°1633
- Cass. com. 6 mai 2008, n°07-13.762, *Autret*, revue fiscale notariale 7 juillet 2008 n°98, et surtout JCP E, n°43 octobre 2008 n°2315
- Cass. civ. 2e ch., 15 mai 2008, n°06-21741, *Lagravière*, JCP E 2008 n°37,2112
- Cass. com. 18 novembre 2008, n°07-19762, *Cts Marie*, DF 4/2009 comm. 91
- Cass. com. 31 mars 2009, n°08-14.845, *Theilleret et Beauvair*, DF 23-2009 comm. 358

*BIBLIOGRAPHIE*

---

CA Paris 15 octobre 1981, JurisData 1981-027960



---

## Index

Abbey.....	191, 498
Acquaviva.....	381
acte anormal.....	212, 404
AFE.....	411
Ahner.....	56, 283
Airborne.....	182
Alaux.....	208
Alitalia.....	175
Alphamed.....	371
Amendor.....	123
Andrieu.....	225
Andry.....	530
annualité.....	264, 265
Ansel.....	398
Anzalone.....	202
Apple and pear.....	176, 402, 506
arbitraire.....	13, 21
Arnoult.....	216
article 13.....	39, 230, 239, 290, 378, 386, 388, 394, 550
article 161.....	481, 487
Association habitat populaire.....	535, 536
Atys.....	490, 492
Aubin.....	250, 336
Audit conseil international.....	209
autonomie.....	9, 10, 11, 266
Autret.....	105
Auxerdis.....	405
avantage occulte.....	228
Baladi.....	42
Baradé.....	485, 486
Barremaecker.....	56
Baudrand.....	161
Beauvallet.....	312
Bec.....	45, 295, 440
Béfort.....	70, 358
Belmès.....	227, 365
Belmonte.....	380
Bendjador.....	522
Berginvest.....	193
Bergondi.....	91
Berland.....	294, 295
Bernadet.....	182
Bernard.....	212
Bettinger.....	350, 356
Biau.....	237
Bidault.....	331

biens migrants.....	152, 469
Biso.....	33
Blestel.....	348
Blp Group.....	182, 407
Blumet.....	184, 495
Bocqueho.....	35
Bonnin.....	68
Bordais,.....	99
Bouthillon.....	528
Boutourlinsky.....	394
Bouxom.....	533
Bracelet.....	528
Brunelle.....	529
Camif catalogues.....	125
Carvalho,.....	241
Casino de Divonne, .....	495
Casino Guichard-Perrachon.....	253, 341
caution.....	230
Cazals.....	528
cédule.....	269, 288, 303, 308, 324, 331, 352, 356, 376, 395, 487, 502, 504
Chaillier.....	206
Chambre de commerce et d'industrie de Clermont-Ferrand-Issoire.....	115
Charles Bussière.....	239
Chevannes Merceron Ballery.....	454
Chrisola.....	254, 341
Cibo.....	193
Cie Financière Montrachet.....	318
Cie parisienne des asphaltes.....	156
Cofiroute.....	109
Cofratex.....	504
Collange.....	357, 546
Collignon.....	203
Comité de producteurs de plants de pommes de terre.....	181
Commune de Saint-Cyprien.....	146
Commune du Havre.....	145
Compagnie parisienne des asphaltes.....	508
comptabilité.....	20
Comptoir agricole du Languedoc.....	114
Comte.....	369, 371
Contant.....	99
Corbfi.....	492
Cordier.....	160
Cousin.....	162
Coussement.....	256, 337
Cricket.....	318
Crochet.....	76
Cuvilo.....	205



D'orléans.....	525
Dannoot.....	357
Darquier.....	496
Daumas.....	388
Debarle.....	207
défiscalisation.....	297
Delaleau.....	81, 309
Diebold.....	450, 453
Dieutegard.....	224, 364
dissymétrie.....	243, 246, 453
Disvalor.....	403, 405
dividende.....	14, 200, 202, 387
dogme.....	42, 63, 80, 214, 231, 233, 311, 346, 352, 363, 397, 402, 442, 550, 552
droits de succession.....	300
EIRL.....	302, 303
ensemble.....	269, 275, 303, 343, 355, 484, 487, 493, 502
Epstein.....	476
établissement payeur.....	437, 446
Etienvre.....	205
Fce Bank.....	514
fiducie.....	299
Final.....	319
Fjord seafood appeti marine.....	128
Floridienne.....	193
Fondoirs Romains.....	318
fortune.....	328
Fougères.....	152, 325
Fourcade.....	260, 337
Freulon.....	55, 56
Galibert.....	42
Gandois.....	102
Gard.....	151
Gardet.....	201, 463
Geffroy.....	249, 336
Ghesquière.....	52
GIE MMA SI.....	128
Giorgi.....	331
Giroldi.....	331
Groupeement pour le développement de la coiffure.....	181
Guaveia.....	480
Guichard.....	83
Harnas.....	187
Haudebourg.....	84, 390
Hazera.....	239
HE.....	307
Heerma.....	509
Héli-Union.....	370

Hémery.....	291, 293
Henri.....	394
Hochland Reich Summer.....	122
Hubertus.....	454
Iandolino.....	267
immixtion.....	412, 413
impôt sur la fortune.....	300
Ingebat.....	519
Investrand.....	196
Inzo.....	188
Joliot.....	382
Joly.....	295
Jouvion.....	480
juridicisation.....	550
Kingroup.....	433, 448, 455, 458
Kretztechnik.....	195
Laffort.....	44, 45, 428
Lagravière.....	398
Laidlaw.....	33
Lalande.....	522
Lanadan.....	482
Lantz.....	530
Le Diberder.....	219, 360, 362
Le Forestier De Quillien.....	54
Le magnésium industriel.....	123
Leclerc.....	156
Leibowitch.....	78, 310
Lennartz.....	306, 307
Leroy-Chevalier.....	41, 427
Lescure.....	215, 216, 396
lien direct.....	378, 394, 403
Linex cloisons.....	319
Lioret.....	111
Literie Duvivier.....	123
Mac Donald's France.....	121
Magiera.....	550
Maillard.....	82, 315
Maire.....	292
Manoukian.....	69
Marché actif.....	318
Marie.....	522
Martell.....	538
Martin.....	257, 259, 337, 340
Mathieu.....	94, 119
matière imposable.....	20, 21
Mehrweg.....	138
Meissonnier.....	75, 343, 346

Mesi.....	221, 324
Michel Thierry.....	413
Michelloise de chauffage.....	112
Midland.....	189
Mikutajcis.....	207
Montplaisir.....	524, 528
Morisot.....	250
Morlay.....	532
Moscheni.....	486
Mouthe.....	36
Muel.....	292, 441
Musel.....	370
Nachim.....	241, 246, 420
niches fiscales.....	377
Nord Distribution.....	502
Olivier.....	504
Pacific espace.....	454
Pagnon.....	163
Patisfrance.....	120
patrimoine.....	286
Pavie.....	91
Péchiney.....	467
Petit.....	530
Pfizer.....	413, 415
Philippe E.....	551
Piffault.....	478
Plancon-Bariat.....	129
plus-value.....	300
Polyclinique Sévigné.....	118
Polysar.....	177
Potchou.....	550
Prémat.....	472, 473
Prince.....	64, 285, 346
Puchouau.....	151
Quality invest.....	453, 454
Quémener.....	482, 484-487
Rabadan.....	535
Raymond Cohu.....	504
réalisme.....	9
Rébecca.....	241, 247, 420
Régie dauphinoise.....	185
rendement.....	20
Revel.....	157
revenus distribués.....	199
Riga.....	225, 365
Rinsoz et Ormond.....	460
Risidis.....	319

Rmc.....	314
Robert.....	67
Rocamat.....	126
Roche.....	65, 76, 346, 347
Roesch.....	202, 463
Roudaut.....	99
Roustan.....	527
Sadosky.....	223, 363
Sagifa.....	112
Salins du midi et salines de l'est.....	505
Salles.....	384
Satam.....	178
Sca Ouest.....	443
secteur distinct d'activités.....	506
Seeee.....	490, 492
semi-transparence.....	450, 452
Sept.....	491
Serimmo.....	213
Sirisier.....	66
Siva.....	412
SKF.....	407
Société hygiène et dératization d'Auvergne.....	201
Socofrein.....	173
Sogefib.....	261, 337
Sos Wittenheim.....	405
Sotradies.....	138
Soulas.....	46, 430
Sté de l'autoroute Estérel-Côte d'Azur,.....	109
Stichting.....	139
successions.....	328
Sud Est Entreprise.....	319
Sudameris.....	512
Supra.....	127
symétrie.....	244, 337, 419, 420, 551
Syndicat des industriels fabricants de pâtes alimentaires.....	174
Télécoise.....	137
temps.....	268, 269, 301, 378, 421
terres agricoles.....	328
Terriou.....	245, 420
Theiller.....	94
théorie du bilan.....	199
Thérond.....	204, 210, 220, 360, 362
Timex.....	511
Touchais.....	525, 526, 530
Transfesa.....	112
transmission universelle.....	476
transparence.....	450-452, 454

---

Tréhin.....	534-536
Trépier.....	67, 164
Trépier.....	67
Tribel.....	42, 45, 427
trust.....	547
tunnelisation.....	41, 546
Türk.....	212
Turquin.....	120
Venutolo.....	205
Vieziez.....	550
Viver promotion.....	158
Voiron.....	383
Warsemann.....	499
Wellcome Trust.....	186
Zita Modes.....	280, 355, 497



---

## Table des matières

INTRODUCTION.....	9
TITRE I - La cédule : une notion fiscale paradoxale liée à des concepts civilistes.....	27
CHAPITRE 1 - L'utilisation implicite de la notion de cédule-catégorie.....	28
SECTION 1 - L'utilisation des cédules-catégories dans l'imposition des personnes physiques.....	29
§ 1 - La cédule-catégorie et la détermination de l'impôt sur le revenu.....	29
A - Le paradoxe du foyer fiscal.....	30
1 - Le foyer entendu comme couple.....	30
2 - Le foyer entendu comme famille.....	34
B - L'impossibilité de justifier en droit la notion de revenu imposable.....	37
C - Le paradoxe de la « tunnelisation » des déficits.....	39
1 - Les règles prévues par les articles 13 et 156 du CGI.....	39
2 - Une diversité de situations de refus d'imputation d'un déficit fiscal.....	41
a ) Un cas simple : l'artiste sans activité.....	41
b ) Un cas plus compliqué, la Snc sous-louant un immeuble.....	42
c ) Un niveau de plus dans la complexité : le cas d'une SARL de famille détenant des participations dans des sociétés agricoles.....	44
3 - L'étonnant rejet de la compensation entre plus et moins values.....	46
D - La cédule utilisée pour définir le patrimoine professionnel entraîne une extrême confusion.....	48
1 - L'imposition des revenus professionnels s'appuie sur la détermination d'un « patrimoine professionnel ».....	50
2 - La théorie du bilan pour les entreprises soumises à la production d'un tel document.....	51
a ) Les entreprises produisant un bilan.....	52
b ) Les entreprises commerciales, non soumises à la production d'un bilan.....	57
c ) L'entreprise agricole.....	59
d ) Les entreprises non commerciales.....	61
e ) Biens dont l'exploitant ne détient pas la propriété.....	66
3 - Patrimoine professionnel sans exploitation.....	69
4 - Le cas de la location-gérance d'un fonds de commerce.....	73
5 - La location à soi-même de l'immeuble.....	75
6 - Vraies et fausses sorties du patrimoine professionnel.....	77
a ) Les fausses réalisations d'actifs en cas de décès.....	77
b ) Les fausses cessions d'entreprises.....	80
c ) Les fausses cessations d'exploitation.....	82
d ) Les faux transferts de patrimoines.....	83

E - L'impossibilité de relier la cédule au sens classique à l'imposition du revenu	86
§ 2 - La cédule-catégorie dans l'impôt sur la fortune	87
A - L'impossibilité de préciser la notion de fortune au travers du patrimoine civil	88
B - L'impossibilité de justifier l'imposition de l'usufruitier	90
C - L'impossibilité de justifier de l'exonération des biens professionnels	96
1 - L'exonération des biens professionnels, rupture de l'unicité du patrimoine des personnes physiques	97
2 - L'exonération des biens professionnels, rupture de l'unicité du patrimoine des personnes morales	100
D - Confusions paradoxales dans les patrimoines civils	103
1 - Le paradoxe des biens exonérés détenus par des sociétés	103
2 - Le paradoxe des comptes courants d'associés	104
§ 3 - L'affranchissement des cédules des impôts locaux	107
A - L'imposition aux taxes foncières s'affranchit de la propriété	108
1 - Dans le patrimoine des personnes publiques, un tri doit être effectué dans les immeubles	108
2 - Tous les bâtiments agricoles ne sont pas imposables	110
3 - Le cas du propriétaire non redevable de l'impôt	111
4 - L'extension irrésistible de la notion d'établissements industriels	113
B - La matière imposable de la contribution économique territoriale s'affranchit de l'exploitant	116
1 - Le droit fiscal tente de maintenir la matière imposable lors des changements d'exploitants	117
a ) La succession de personnes juridiques ignore souvent la personnalité juridique	118
b ) L'identité d'activité permet de s'affranchir du changement de personnes juridiques	120
2 - La notion d'établissement entraîne l'apparition de règles fiscales spécifiques, s'éloignant du droit civil, pour la conservation de la matière imposable	121
a ) La valeur locative plancher bloque les réductions de matière imposable dans les cessions d'établissement	122
b ) Les mêmes mécanismes de valeurs planchers limitent la fuite de matière imposable lors des fusions	124
c ) Il en va, a fortiori, de même, lors des opérations de transmission universelle de patrimoine (TUP)	126
d ) Le maintien de l'établissement lors de l'externalisation d'activités	128
3 - La définition de la matière imposable se heurtera aux règles de territorialité	131
SECTION 2 - La multiplication des cédules-catégories dans l'imposition des personnes morales	132
§ 1 - L'éclatement de la cédule de l'impôt sur les sociétés, constaté au niveau de la nature de la société	133
§ 2 - L'éclatement de la cédule de l'impôt sur les sociétés, constaté au niveau de l'imposition des sociétés elles-mêmes	136



A - La territorialité de l'impôt sur les sociétés : celui-ci ne concerne que l'exploitation en France.....	136
B - Les organismes non lucratifs peuvent être assujettis à plusieurs types d'impôt sur les sociétés, pour des parties de leur activité.....	139
C - La notion d'autonomie financière pour les organismes publics crée une cédule fiscale.....	142
D - La fausse absence apparente de cédule pour l'imposition des collectivités non soumises à l'impôt sur les sociétés.....	147
1 - L'inextricable confusion fiscale entre la société et ses associés dans la détermination de la base imposable et son imposition.....	148
2 - L'absence de personnalité morale de l'entité entretient la confusion.....	153
a ) Les sociétés en participation mêlent les régimes des sociétés de capitaux et des sociétés de personnes.....	154
b ) Des entités sans structure juridique doivent appliquer le régime des sociétés de personnes.....	159
Conclusion du chapitre.....	166
CHAPITRE 2 - L'utilisation infructueuse de la notion classique de cédule.....	169
SECTION 1 - Un recours implicite dans le mécanisme de déduction de la TVA....	170
§ 1 - Une vision française de la TVA : la déduction par opération économique.	170
A - Une remise en cause progressive de la conception française du droit à déduction.....	172
1 - Le droit à déduction dans la TVA française se définissait au niveau des opérations.....	172
2 - Le droit à déduction concerne des assujettis, ce qui intègre les syndicats professionnels et met en lumière la notion d'affaire.....	174
3 - Le « choc » de l'arrêt Alitalia.....	174
B - La prédominance de l'approche européenne.....	176
1 - Le lien direct, un concept utilisé pour définir une activité économique qui s'éloigne de la notion de cédule.....	176
2 - L'émergence de la notion d'activité hors champ de la TVA.....	178
§ 2 - Une résistance française aux conceptions européennes.....	180
A - Une position restrictive de l'administration fiscale française.....	180
B - La situation confuse des organismes professionnels.....	181
§ 3 - Le retour inattendu à une vision par opération du droit à déduction de la TVA.....	182
A - L'arrêt BIp Group et la réduction des droits à déduction.....	182
B - D'une notion restrictive du lien direct à une restriction du champ d'application de la TVA.....	186
§ 4 - Le retour à une notion économique du lien direct ouvrant les droits à déduction de la TVA.....	188
A - Un droit à déduction sans réalisation d'opération.....	188
B - Le rétablissement du lien direct au niveau global.....	189
C - Une appréciation du lien direct au niveau global.....	191
D - Une extension de la notion de lien direct à l'ensemble de l'activité économique par les concepts de frais généraux et immixtion.....	193
SECTION 2 - Un recours incohérent dans l'étude des relations entre personnes et patrimoines.....	198

§ 1 - La paradoxale notion de revenus distribués.....	199
A - La notion de distribution régulière et la rémunération du capital des sociétés.....	200
B - L'extension illimitée des autres distributions.....	203
1 - Une extension apparemment sans limite de la notion de distribution à toutes sortes de mouvements financiers.....	204
a ) Le droit fiscal prévoit un calcul des revenus distribués fondé sur des données comptables et non juridiques.....	204
b ) Les variations des comptes courants d'associés peuvent justifier l'existence de revenus distribués.....	205
c ) L'incompréhensible taxation au titre des revenus distribués des délégations de créances.....	208
d ) L'incompréhensible prise en compte de la délégation de créances dans la situation d'un dirigeant empruntant pour le compte de sa société.....	211
e ) La conception extensive des avantages occultes, soutenue par l'interprétation extensive de l'article 111 du CGI.....	217
f ) Une bien curieuse solution.....	221
2 - La volonté du fisc d'imposer tous avantages directs ou indirects .....	222
a ) L'avantage accordé à une société de personnes par une société de capitaux.....	223
b ) L'affaire du prêt sans intérêt : arrêt Sadosky Frères.....	223
c ) L'affaire du loyer majoré : Dieutegard.....	224
d ) L'affaire du loyer majoré mais non taxé par la Cour : Andrieu.....	225
e ) L'affaire du loyer majoré taxé par le Conseil d'État : Riga.....	225
f ) L'affaire de la vente d'un terrain à prix minoré : Belmès.....	227
§ 2 - L'incompréhensible différence entre le capital et le revenu.....	230
A - La différence artificielle entre pertes en capital et pertes en revenu.....	230
1 - L'étonnante déductibilité des sommes payées au titre d'un engagement de caution par l'associé d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.....	230
a ) La déduction possible à titre professionnel.....	231
b ) La déduction refusée à titre patrimonial.....	232
c ) La distinction critiquée entre perte en capital et perte en revenu.....	234
d ) Un compromis timide.....	236
2 - L'incompréhensible dissymétrie du traitement fiscal des abandons de compte courant avec clause de retour à meilleure fortune.....	238
B - L'incompréhensible traitement fiscal de la situation des parties dans le bail d'immeubles.....	240
1 - La dissymétrie constatée entre l'indemnité d'éviction et le droit d'entrée en matière de baux.....	241
a ) L'indemnité d'éviction, charge en capital.....	241
b ) Le droit d'entrée, loyer imposable.....	243
c ) La recherche d'un compromis.....	244
2 - La dissymétrie constatée dans le traitement de la fin du bail.....	248
a ) La difficile justification de la taxation de l'avantage résultant de l'accession en fin de bail.....	248
b ) Les conséquences incertaines de la fin du bail à construction.....	251
α - La valeur fiscale lors du retour de la construction en fin de bail est	

inapplicable.....	253
β - La contradiction des règles fiscales et civiles lors de la confusion du bailleur et du preneur.....	255
Conclusion du chapitre.....	262
Conclusion du Titre Premier : le recours critiquable à la conception privatiste pour la détermination de la matière fiscale.....	263
TITRE II - La cédule : un ensemble fiscal, fondement d'une logique juridique de détermination de la matière imposable.....	271
CHAPITRE 1 - L'interprétation des solutions du droit positif par le recours à la notion de cédule-ensemble.....	276
SECTION 1 - La cédule-ensemble, concept juridique.....	276
§ 1 - L'existence de la notion « d'ensemble » fiscal.....	277
A - La branche complète d'activité.....	277
B - La notion d'universalité de biens.....	279
C - Les patrimoines professionnels.....	281
1 - Le critère formel critiquable de l'inscription au bilan.....	282
2 - Une nécessaire clarification des règles fiscales gouvernant les relations de l'immeuble avec l'activité professionnelle.....	285
3 - Une impérieuse nécessité de clarification des règles fiscales concernant les parts de sociétés professionnelles de personnes.....	289
a ) La création de la cédule-ensemble.....	289
b ) L'utilisation abusive de l'ensemble créé par l'article 151 nonies.....	290
c ) La nécessité de la précision.....	292
d ) La redoutable efficacité d'une cédule précisément définie.....	294
e ) La justification par la notion de cédule-ensemble.....	296
§ 2 - L'autonomie de la cédule fiscale.....	298
A - Une identité particulière.....	299
a ) La cédule se distingue de la fiducie.....	299
b ) La cédule se distingue de l'EIRL.....	301
B - L'ensemble fiscal affecté, fondement de la cédule.....	303
SECTION 2 - L'émergence en droit positif de la cédule-ensemble.....	304
§ 1 - La réalité de la cédule-ensemble.....	305
A - La création de la cédule, au-delà du patrimoine ou de la personne juridique. 305	
B - Le maintien de la cédule, au-delà des modifications du patrimoine ou de la personne juridique.....	309
1 - L'explication des fausses situations de cessions ou cessations.....	309
2 - La confirmation de la notion de cédule-ensemble dans le traitement fiscal des cessions massives de droits sociaux dans les sociétés de capitaux.....	312
C - La fin de la cédule, au-delà du patrimoine ou de la personne juridique... 315	
1 - L'explication des conséquences fiscales du changement d'activité.....	315
2 - L'inexplicable taxation du boni de liquidation en cas de changement de régime fiscal d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés.....	320
3 - L'explication de situations faisant intervenir des sociétés de personnes..... 325	
§ 2 - L'adaptabilité de la cédule-ensemble.....	327
A - Le nombre de cédules n'est pas limité.....	327

B - Une lisibilité améliorée pour des situations spécifiques.....	330
1 - Le cas des locations d'immeubles.....	330
a ) Le cas particulier des revenus fonciers.....	330
α - Les amortissements dans les revenus fonciers.prendront toute leur place dans une cédule.....	333
β - Conséquences fiscales de l'accession des constructions en fin de bail.....	335
γ - Les apports de la notion de cédule-ensemble dans l'explication des conséquences fiscales tirées de la fin du bail à construction par confusion du bailleur et du preneur.....	337
b ) Une justification de principe du loyer à soi-même.....	342
c ) Une cédule-ensemble implicite en matière de crédit-bail d'immeubles..	348
2 - L'apport en société d'entreprises individuelles.....	349
a ) Il est admis que l'apport entraîne la cessation d'activité.....	350
b ) Le législateur remet lui-même en cause cette affirmation.....	353
c ) La nécessité d'invoquer la notion de cédule-ensemble.....	355
3 - Explication par la notion de cédule du paradoxe constaté dans la fiscalité des marques par l'arrêt Béfort.....	358
C - Un apport à l'analyse de la problématique des revenus distribués.....	359
1 - La justification de l'imposition d'un revenu distribué, régulièrement ou irrégulièrement.....	360
2 - Les cédules actives dans les distributions par l'intermédiaire d'une société de personnes.....	363
3 - La prise en compte de la notion de cédule-ensemble dans l'appréciation de la normalité d'un acte de gestion dans les groupes de sociétés.....	369
Conclusion du chapitre.....	374
CHAPITRE 2 - La nécessaire systématisation des règles générales de fonctionnement des cédules-ensembles.....	375
SECTION 1 - La dimension méthodologique du concept.....	375
§ 1 - La détermination de la matière imposable et l'imposition d'une base nette.....	376
A - Fondements juridiques du principe de l'imposition d'une base nette.....	376
B - Le revenu imposable est un revenu net, et la problématique des engagements en qualité de caution des dirigeants de société permet d'en préciser certains aspects.....	379
1 - La confirmation par le Conseil d'État de son raisonnement en termes d'ensembles fiscaux strictement définis.....	380
2 - La curieuse situation de l'associé caution d'une société de personnes.....	383
C - L'incompréhensible traitement limitatif des charges prises en compte pour l'imposition des revenus mobiliers.....	386
1 - Les origines du dogme de la non-déductibilité de principe des charges exposées dans la catégorie des revenus de valeurs mobilières .....	386
2 - La confirmation du dogme.....	389
3 - Un contournement esquissé par l'administration fiscale.....	391
4 - Des fissures apparaissent dans le dogme.....	393
5 - La notion de cédule-ensemble au secours des dirigeants empruntant pour le compte de la société.....	396

6 - L'avenir incertain du dogme.....	398
D - L'évolution des règles de TVA en matière de droit à déduction vers la prise en compte d'une matière imposable nette.....	402
1 - Les hésitations autour de la notion de frais généraux et d'activité économique.....	403
2 - Des solutions critiquables en matière de droit à déduction de la TVA. ....	415
§ 2 - Une exigence de symétrie.....	419
A - La difficile application de règles de symétries entre les cédules .....	419
B - Les dissymétries constatées dans le traitement des œuvres d'art dans l'impôt sur la fortune.....	424
C - Dissymétrie dans le traitement fiscal des plus-values en matière de transmission à titre gratuit.....	425
D - L'explication de la « tunnelisation » des déficits en matière d'impôt sur le revenu.....	427
E - La problématique des sociétés de personnes.....	431
1 - L'histoire mouvementée du régime des sociétés de personnes.....	432
2 - Transparence ou semi-transparence, hésitations sur la définition de l'ensemble fiscal, ou cédule-ensemble.....	436
3 - Difficultés liées au régime fiscal des sociétés de personnes en France, conséquences de l'imprécision de la définition de l'ensemble fiscal.....	438
a ) Le « traquenard » de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés....	438
b ) L'amortissement de l'immeuble d'une SCI par un nouvel associé soumis à l'IS.....	442
4 - Les difficultés liées au régime fiscal des sociétés de personnes dans les relations internationales.....	445
a ) Le cas des dividendes « reversés » par une société de personnes....	447
b ) Le périmètre de l'ensemble fiscal des sociétés de personnes dans les relations internationale.....	448
c ) La situation des sociétés de personnes françaises avec des associés américains.....	457
SECTION 2 - Un concept influent en droit positif.....	462
§ 1 - Une influence sur les évolutions récentes du droit positif.....	463
A - En matière de fiscalité des entreprises.....	463
1 - La correction par le législateur de la différence de traitement des résultats de la liquidation d'une société de capitaux.....	463
2 - Les « biens migrants ».....	469
3 - La location gérance du fonds de commerce.....	471
4 - Une prise en compte non équivoque dans les mesures fiscales en faveur de la transmission d'entreprise.....	474
5 - L'appel à la notion d'ensembles fiscaux pour résoudre l'inextricable complexité du régime des cessions de parts de sociétés de personnes.....	479
6 - La jurisprudence relative aux acte anormaux de gestion dans les groupes de sociétés fait application de la notion de cédule-ensemble.....	488
B - La prise en compte de la notion d'ensembles fiscaux en matière de TVA.....	494
1 - Les transferts d'universalités.....	495
2 - L'application des règles d'imposition à la TVA sur la marge.....	499

---

3 - L'application de la TVA aux opérations internes d'entités : sociétés en participation, prestations intra-entreprises.....	503
a ) Applications en France.....	503
b ) Le concept de secteurs distincts d'activités.....	506
c ) Applications en droit communautaire.....	508
d ) Les opérations internes transfrontalières, vues du côté français.....	511
e ) Opérations internes transfrontalières, vues de l'Europe.....	514
§ 2 - La rencontre de la cédule et du citoyen-contribuable.....	518
A - La cédule et le contrôle et contentieux de l'impôt.....	518
1 - La personnalité fiscale pour le contentieux de l'impôt sur le revenu.....	519
2 - Les mesures de contrôle concernant les revenus professionnels.....	520
3 - Les redressements contre des personnes fiscalement solidaires.....	521
4 - Le contrôle fiscal des sociétés de personnes.....	523
B - Le recouvrement et la solidarité.....	531
1 - La responsabilité solidaire des époux.....	531
2 - La responsabilité solidaire dans le cas de sociétés en nom collectif, sociétés en participation.....	534
3 - Les autres responsabilités solidaires du recouvrement.....	537
Conclusion du chapitre.....	539
Conclusion du Titre second : le recours fructueux à la conception fiscale d'ensembles de détermination de la matière imposable.....	540
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	543
BIBLIOGRAPHIE.....	555