

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 1905266 ; 1905267

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. et Mme Xa
M. Xb

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Karine Beltrami
Rapporteuse

Le tribunal administratif de Toulouse

(1^{er} Chambre)

M. Thierry Teulière
Rapporteur public

Audience du 2 mars 2021
Décision du 16 mars 2021

19-04-02-08-02

19-04-02-03-02

C+

Vu les procédures suivantes :

I.- Par une première requête enregistrée sous le n° 1905266 et des mémoires, enregistrés le 13 septembre 2019, le 31 juillet 2020 et le 30 octobre 2020, au greffe du tribunal administratif de Toulouse, M. et Mme Xa, représentés par la SCP Lalanne - Derrien Lalanne, doivent être regardés comme demandant au tribunal, dans le dernier état de leurs écritures :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 à raison de la plus-value réalisée lors de la cession de droits sociaux de la SARL Boucherie X du 29 octobre 2015 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

- M. X exerçait une activité professionnelle au sein de la SARL Boucherie X qui avait opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du code général des impôts ; en conséquence, la plus-value réalisée lors de la cession du 29 octobre 2015 de 119 parts sur 240 parts de la SARL Boucherie X détenues par M. X à l'EURL Y doit être soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux en application de l'article 151 nonies du code général des impôts ;

- à ce titre, ils pouvaient bénéficier de l'exonération partielle en fonction des recettes de la société prévue à l'article 151 septies du code général des impôts ;
- la position de l'administration estimant que la plus-value était imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières n'est pas justifiée dès lors que La SARL Boucherie X n'a pas opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} juillet 2015 ;
- l'administration ne produit pas une lettre écrite de renonciation expresse de l'option au régime fiscal des sociétés de personnes telle que prévue par l'article 46 terdecies C de l'annexe III du code général des impôts ;
- le courrier de renonciation de l'option du 13 octobre 2015 dont se prévaut l'administration n'a été signé que par M. Xb, en sa qualité de gérant, et non par tous les associés et a été transmis à l'administration tardivement, soit plus de trois mois après l'ouverture de l'exercice de la société débutant le 1^{er} juillet 2015 ; intervenue après la date d'ouverture de l'exercice courant du 1^{er} juillet 2015 au 30 juin 2016 et signée par un seul des associés, cette renonciation n'est pas valable conformément aux dispositions de l'article 46 terdecies C de l'annexe III au code général des impôts ;
- les résultats de la SARL Boucherie X sont devenus taxables à l'impôt sur les sociétés lorsque, du fait de la cession des parts sociales à la société Y, la condition du caractère familial posée par l'article 239 bis AA du code général des impôts n'était plus respectée ; la doctrine administrative publiée sous la référence BOI-IS-CHAMP-20-20-40 n° 10 prévoit que « l'entrée dans la société d'un associé non parent au sens de l'article 239 bis du code général des impôts entraîne l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés à compter de la date de cession des parts au nouvel associé ou bien de la souscription des parts par celui-ci » ; la SARL Boucherie X n'a dès lors été soumise à l'impôt sur les sociétés qu'à compter de la date de cession des parts au nouvel associé et non comme le prétend l'administration à compter du 1^{er} juillet 2015 ;

En ce qui concerne les pénalités :

- la pénalité de 10 % appliquée pour non-dépôt d'une déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure n'est pas fondée dès lors que la déclaration de plus-value mobilière ne devait pas être souscrite.

Par un mémoire en défense, enregistré le 2 juillet 2020, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

- dès sa constitution au 30 juin 2015, la SARL Boucherie X, qui avait exercé l'option en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes prévue par l'article 239 bis AA du code général des impôts, a été soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et a déposé des déclarations en matière de bénéfices industriels et commerciaux ; sur les exercices ultérieurs, ses déclarations établies par un comptable et visées par le centre de gestion agréé du Tarn ont été effectuées en matière d'impôt sur les sociétés ;
- dans un courrier du 13 octobre 2015 adressé à l'administration, M. Xb, gérant de la société, a déclaré renoncer à l'option pour l'impôt sur le revenu ;
- dans un courrier du 28 septembre 2016, M. Xa a demandé le remboursement d'une somme de 466 euros d'impôt sur le revenu acquitté au titre de l'année 2015 en indiquant que la SARL Boucherie X avait opté pour le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} juillet 2015 ;

- l'ensemble de ces éléments démontre que la SARL Boucherie X a établi des comptes annuels sur la période du 1^{er} juillet 2015 au 30 juin 2016 dans les règles correspondant à une imposition au régime de l'impôt sur les sociétés ;

- dès lors les gains nets réalisés lors de la cession des droits sociaux sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières au sens de l'article 150-0 A du code général des impôts ;

En ce qui concerne les pénalités :

- comme en attestent la proposition de rectification du 12 décembre 2018 et l'avis d'imposition, la majoration de 40 % contestée n'a pas été appliquée.

Par une ordonnance du 2 novembre 2020, la clôture de l'instruction a été fixée au 19 novembre 2020.

II.- Par une seconde requête enregistrée sous le n° 1905267 et des mémoires, enregistrés le 13 septembre 2019, le 31 juillet 2020 et le 30 octobre 2020, au greffe du tribunal administratif de Toulouse, M. Xb, représenté par la SCP Lalanne - Derrien Lalanne, doit être regardé comme demandant au tribunal :

1°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2015 à raison de la plus-value réalisée lors de la cession de droits sociaux de la SARL Boucherie X du 29 octobre 2015 ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

- il exerçait une activité professionnelle au sein de la SARL Boucherie X qui avait opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes en application de l'article 239 bis AA du code général des impôts ; en conséquence, la plus-value réalisée lors de la cession du 29 octobre 2015 de 240 parts de la SARL Boucherie X détenues par M. X à l'EURL Y doit être soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en application de l'article 151 nonies du code général des impôts ;

- à ce titre, il pouvait bénéficier de plein droit de l'exonération d'impôt sur le revenu, prévue à l'article 238 quindecies du code général des impôts ;

- la position de l'administration estimant que la plus-value était imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières n'est pas justifiée dès lors que La SARL Boucherie X n'a pas opté pour son imposition à l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} juillet 2015 ;

- l'administration ne produit pas une lettre écrite de renonciation expresse de l'option au régime fiscal des sociétés de personnes telle que prévue par l'article 46 terdecies C de l'annexe III du code général des impôts ;

- le courrier de renonciation de l'option du 13 octobre 2015 dont se prévaut l'administration n'a été signé que par M. Xb, en sa qualité de gérant et non par tous les associés et a été transmis à l'administration tardivement, soit plus de trois mois après l'ouverture de l'exercice de la société débutant le 1^{er} juillet 2015 ; intervenue après la date d'ouverture de l'exercice courant du 1^{er} juillet 2015 au 30 juin 2016 et signée par un seul des associés, cette renonciation n'est pas valable conformément aux dispositions de l'article 46 terdecis C de l'annexe III au code général des impôts ;

- les résultats de la SARL Boucherie X sont devenus taxables à l'impôt sur les sociétés lorsque du fait de la cession des parts sociales à la société Y, la condition du caractère familial posée par l'article 239 bis AA du code général des impôts n'était plus respectée ; la doctrine administrative publiée sous la référence BOI-IS-CHAMP-20-20-40 n° 10 prévoit que « l'entrée dans la société d'un associé non parent au sens de l'article 239 bis du code général des impôts entraîne l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés à compter de la date de cession des parts au nouvel associé ou bien de la souscription des parts par celui-ci » ; la SARL Boucherie X n'a dès lors été soumise à l'impôt sur les sociétés qu'à compter de la date de cession des parts au nouvel associé et non comme le prétend l'administration à compter du 1er juillet 2015 ;

En ce qui concerne les pénalités :

- la pénalité de 10 % n'est pas applicable en l'absence d'erreur commise dans sa déclaration d'impôt sur le revenu ;
- la pénalité de 40 % appliquée pour non-dépôt d'une déclaration dans les trente jours suivant la réception d'une mise en demeure n'est pas fondée dès lors que la déclaration de plus-value mobilière ne devait pas être souscrite.

Par un mémoire en défense, enregistré le 6 juillet 2020, le directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

En ce qui concerne le bien-fondé de l'imposition :

- dès sa constitution au 30 juin 2015, la SARL Boucherie X qui avait exercé l'option en faveur du régime fiscal des sociétés de personnes prévue par l'article 239 bis AA du code général des impôts, a été soumise à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux et a déposé des déclarations en matière de bénéfices industriels et commerciaux ; sur les exercices ultérieurs, ses déclarations établies par un comptable et visées par le centre de gestion agréé du Tarn ont été effectuées en matière d'impôt sur les sociétés ;
- dans un courrier du 13 octobre 2015 adressé à l'administration, M. Xb, gérant de la société, a déclaré renoncer à l'option pour l'impôt sur le revenu ;
- dans un courrier du 28 septembre 2016, M. Xa a demandé le remboursement d'une somme de 466 euros d'impôt sur le revenu acquitté au titre de l'année 2015 en indiquant que la SARL Boucherie X avait opté pour le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés à compter du 1er juillet 2015 ;
- l'ensemble de ces éléments démontre que la SARL Boucherie X a établi des comptes annuels sur la période du 1er juillet 2015 au 30 juin 2016 dans les règles correspondant à une imposition au régime de l'impôt sur les sociétés ;
- dès lors les gains nets réalisés lors de la cession des droits sociaux sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières au sens de l'article 150-0 A du code général des impôts ;

En ce qui concerne les pénalités :

- faute d'avoir déposé sa déclaration de plus-value mobilière malgré une mise en demeure, les majorations de 10 % et de 40 % ont été appliquées à juste titre.

Par une ordonnance du 2 novembre 2020, la clôture de l'instruction a été fixée au 19 novembre 2020.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Karine Beltrami, première conseillère ;
- et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. Les requêtes susvisées n° 1905266 et n° 1905267 de M. et Mme Xa et de M. Xb présentent à juger des questions semblables et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu de les joindre pour y statuer par un même jugement.

2. M. Xa et son frère, M. Xb, ont cédé respectivement, le 29 octobre 2015, 119 et 240 parts sur 240 parts sociales qu'ils détenaient dans la SARL Boucherie X, gérée par M. Xb. Cette société, ayant opté dès sa constitution en 1998 pour le régime fiscal des sociétés de personnes, M. Xa a estimé que la plus-value réalisée à l'occasion de cette cession de parts sociales était imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux et qu'il pouvait dès lors bénéficier de l'exonération partielle d'impôt sur le revenu, prévue à l'article 151 septies du code général des impôts. Quant à M. Xb, il a estimé que la plus-value réalisée à l'occasion de cette même cession devait être de plein droit exonérée d'impôt sur le revenu en application de l'article 238 quindecies du code général des impôts. Par une proposition de rectification du 12 décembre 2018 adressée à M. et Mme Xa et une proposition de rectification du 11 juillet 2017 adressée à M. Xb, l'administration a notamment remis en cause le caractère professionnel de la plus-value respectivement réalisée par M. Xa et par M. Xb au motif que la SARL Boucherie X avait opté pour le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés à compter du 1^{er} juillet 2015. Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux résultant de l'imposition des plus-values mobilières au titre de l'année 2015 ont été mises en recouvrement le 30 avril 2019. Ces impositions qui ont été contestées par une réclamation de M. Xa du 27 mai 2019 et par une réclamation de M. Xb du 24 mai 2019, ont été partiellement abandonnées par des décisions d'admission partielle des réclamations du 18 juillet 2019. Par une première requête enregistrée sous le n° 1905266, M. et Mme Xa doivent être regardés comme demandant au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2015 à raison de la plus-value réalisée lors de la cession de droits sociaux de la SARL Boucherie X du 29 octobre 2015. Par une seconde requête enregistrée sous le n° 1905267, M. Xb doit être regardé comme demandant au tribunal de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles il a été assujetti au titre de l'année 2015 à raison de la plus-value réalisée lors de la cession de droits sociaux de la SARL Boucherie X du 29 octobre 2015.

Sur les conclusions en décharge :

En ce qui concerne le bien-fondé :

3. En premier lieu, d'une part, en vertu du 1 de l'article 206 du code général des impôts, les sociétés à responsabilité limitée sont passibles de l'impôt sur les sociétés sauf si elles ont opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Aux termes de l'article 239 bis AA de ce code :

« *Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints et les partenaires liés par un pacte civil de solidarité défini à l'article 515-1 du code civil, peuvent opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8. L'option ne peut être exercée qu'avec l'accord de tous les associés. Elle cesse de produire ses effets dès que des personnes autres que celles prévues dans le présent article deviennent associées.* ». Il résulte de ces dispositions que l'option pour le régime des sociétés de personnes est soumise à deux conditions, tenant à la nature de l'activité exercée et à l'existence de liens familiaux entre les associés. Ces deux conditions doivent être satisfaites non seulement au moment de la notification de l'option mais aussi pendant toutes les années au titre desquelles la société prétend au bénéfice de ce régime. Si l'une de ces conditions n'est plus remplie, le bénéfice de l'option ne peut plus être revendiqué.

4. D'autre part, aux termes de l'article 46 terdecies A de l'annexe III à ce code, dans sa rédaction applicable : « *Les sociétés à responsabilité limitée exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale et formées uniquement entre personnes parentes en ligne directe ou entre frères et sœurs, ainsi que les conjoints qui, en application de l'article 239 bis AA du code général des impôts, désirent opter à compter d'un exercice déterminé pour le régime fiscal des sociétés de personnes doivent notifier leur option avant la date d'ouverture de cet exercice au service des impôts auprès duquel doit être souscrite la déclaration de résultats* ». Aux termes de l'article 46 terdecies C de la même annexe : « *Les sociétés qui ont exercé l'option mentionnée à l'article 46 terdecies A et désirent y renoncer doivent notifier cette renonciation au service des impôts auprès duquel est souscrite la déclaration de résultats avant la date d'ouverture du premier exercice auquel elle s'applique. / Dans ce cas, elles n'ont plus la possibilité d'opter à nouveau pour le régime des sociétés de personnes* ». Aux termes de l'article 46 terdecies D de la même annexe : « *Les notifications effectuées par les sociétés au service des impôts en application des articles 46 terdecies A et 46 terdecies C doivent être signées par l'ensemble des associés. Elles comportent l'indication de la raison sociale, du lieu du siège et, s'il est différent, du principal établissement. Elles mentionnent également la répartition du capital, les nom, prénoms, adresse et lien de parenté des associés* ». Il résulte de ces dispositions qu'aussi bien la décision d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes que celle d'y renoncer doivent recueillir l'accord de tous les associés.

5. Il est constant que la SARL Boucherie X, dont les associés étaient les requérants et leur père, M. Xc, avait régulièrement opté, depuis sa constitution en 1998, pour le régime fiscal des sociétés de personnes prévue à l'article 239 bis AA du code général des impôts. Il résulte de l'instruction que, par un courrier du 13 octobre 2015, M. Xb, gérant de ladite société, a déclaré que cette dernière avait renoncé à l'option pour son assujettissement à l'impôt sur le revenu à compter du 1^{er} juillet 2015. Toutefois, dès lors que ce courrier signé seulement par M. Xb, ne renfermait pas la signature de chacun des associés de la SARL Boucherie X, cette renonciation au régime fiscal des sociétés de personnes n'était pas régulière.

6. Dès lors, les effets de l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes ont subsisté nonobstant le courrier du 13 octobre 2015 jusqu'au 29 octobre 2015, date de la cession des parts sociales détenue par les associés à l'EURL Y. La condition liée à l'existence de liens familiaux entre les associés n'étant plus satisfaite à compter de la date de cette cession, l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes a cessé de s'appliquer, à compter de cette date, à la SARL Boucherie X. Il en résulte qu'à la date de la cession, date du fait générateur de la plus-value, la SARL Boucherie X était soumise à l'impôt sur les sociétés et non à l'impôt sur le revenu. Par suite, c'est à bon droit que ladite plus-value a été imposée à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières.

7. Si les requérants invoquent la doctrine administrative publiée sous la référence BOI-IS-CHAMP-20-20-40 n° 10, celle-ci n'apporte pas d'interprétation de la loi fiscale différente de celle dont il a été fait application au point 6 ci-dessus.

8. Il résulte de ce qui précède que les requérants ne sont pas fondés à demander la décharge des cotisations d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles ils ont été assujettis à raison de la plus-value réalisée le 29 octobre 2015 lors de la cession des droits sociaux de la SARL Boucherie X.

En ce qui concerne les pénalités :

9. En premier lieu, il résulte de ce qui précède que M. et Mme Xa ne sont pas fondés à solliciter la décharge la pénalité de 10 % ayant sanctionné l'absence de déclaration de la plus-value mobilière réalisée du fait du bien-fondé des rectifications opérées par l'administration.

10. En second lieu, il résulte de ce qui précède que M. Xb n'est pas fondé à solliciter la décharge des pénalités de 10 % et de 40 % ayant sanctionné l'absence de déclaration à l'impôt sur le revenu du fait du bien-fondé des rectifications opérées par l'administration.

Sur l'application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

11. L'Etat n'étant pas la partie perdante dans la présente instance, les dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative font obstacle à ce que soit mise à sa charge une somme au titre des frais exposés par les requérants et non compris dans les dépens qui, au demeurant, ne sont pas chiffrés. Par suite, les conclusions présentées par les requérants sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, doivent être rejetées.



DECIDE :

Article 1^{er} : Les requêtes n° 1905266 et 1905267 sont rejetées.

Article 2 : Le présent jugement sera notifié à M. et Mme Xa, à M. Xb et au directeur régional des finances publiques d'Occitanie et du département de la Haute-Garonne.

Délibéré après l'audience du 2 mars 2021, à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,
Mme Beltrami, première conseillère,
Mme Touboul, conseillère.

Rendu public par mise à disposition au greffe le 16 mars 2021.

La rapporteure,

La présidente,

Karine BELTRAMI

Armelle GESLAN-DEMARET

Le greffier,

Guy DUESO

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la relance, en ce qui le concerne, ou à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution du présent jugement.

Pour expédition conforme :
La greffière en chef,