



## CONCLUSIONS

### IR/ PS : plus-values des particuliers

**Affaires : n°1905266-1905267 M. et Mme X- M. X**

**Rapporteur : Karine Beltrami**

**Audience du 2 mars 2021**

M. X et son frère, M. X, ont cédé respectivement, le 29 octobre 2015, 119 et 240 parts sur les 240 parts sociales que chacun détenait dans la SARL Boucherie X, dirigée par M. X.

Cette société, ayant opté dès sa constitution en 1998 pour le régime fiscal des sociétés de personnes, M. X 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. X, 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 X et une proposition de rectification du 11 juillet 2018 adressée à M. X, l'administration a notamment remis en cause le caractère professionnel de la plus-value respectivement réalisée par MM. Sébastien et X au motif que la Sarl Boucherie X avait opté pour le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2015.

L'administration a confirmé sa position par des réponses aux observations du contribuable des 22 février 2019 et 12 octobre 2018.

Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre de l'année 2015 ont été mises en recouvrement le 30 avril 2019 pour les montants globaux respectifs de 14 032 euros et 25 676 euros. Ces impositions, qui ont été contestées par une réclamation de M. X du 27 mai 2019 et par une réclamation de M. X du 24 mai 2019, ont été réduites par des décisions d'admission partielle des réclamations du 18 juillet 2019. L'administration a prononcé respectivement à ce titre des dégrèvements d'un montant global respectif de 4 621 euros et 4 582 euros.

Par leur requête, recevable, M. et Mme X vous demandent de prononcer la décharge, à concurrence d'un montant global restant en litige de 3 610 euros, des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquels 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 sa requête, également recevable, M. X vous demande de prononcer la décharge, en droits et pénalités restant en litige, soit la somme de 21 094 euros, 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.

Vous pourrez joindre ces affaires et les examiner au fond.

Les requérants ne contestent que le bien-fondé des impositions. Le litige conduit à s'interroger sur la qualification des plus-values réalisées. Les requérants soutiennent qu'il s'agit de plus-values professionnelles alors que l'administration fait valoir qu'elles relèvent du régime de plus-values privées au sens de l'article 150-0 A du code général des impôts. Cette qualification est ici dépendante du régime d'imposition de la société dont les parts ont été cédées et de la date à laquelle il convient de se placer pour apprécier le régime d'imposition applicable à cette société. La réponse est selon nous loin d'être évidente.

Aux termes du I de l'article 151 nonies du code général des impôts dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *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.* ». Il résulte de ces dispositions que les profits réalisés à l'occasion de la cession ou de la donation de leurs droits sociaux par les contribuables qu'elles visent sont imposés à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values professionnelles. (CE, 4 février 2013, ministre c. Pienne, n° 347394, RJF 2013, n° 383).

En revanche, en vertu de l'article 150-0 A du même code, relatif aux plus-values des particuliers, « *I.-1. Sous réserve des dispositions propres aux bénéficiaires industriels et commerciaux, ... ainsi que des articles 150 UB et 150 UC, les gains nets retirés des cessions à titre onéreux, effectuées directement, par personne interposée ou par l'intermédiaire d'une fiducie, de valeurs mobilières, de droits sociaux, de titres mentionnés au 1° de l'article 118 et aux 6° et 7° de l'article 120, de droits portant sur ces valeurs, droits ou titres ou de titres représentatifs des mêmes valeurs, droits ou titres, sont soumis à l'impôt sur le revenu...* ».

Si, en application de cet article, le transfert de propriété des droits sociaux constitue le fait générateur d'une plus-value, le fait générateur de l'imposition de la plus-value se situe au 31 décembre de l'année de réalisation du revenu.

Voir les décisions du CE, 12 septembre 2019, n° 431862, M. et Mme Lebeauvin : RJF 12/19 n° 1181, concl. E. Cortot-Boucher ; CE, 2 décembre 2019, n°434359, Mme Lusseyran : RJF 2/20 no 164, concl. M.-G. Merloz : « *Votre décision Lebeauvin, ..., a confirmé la subtile distinction qu'opère votre jurisprudence entre le fait générateur de la plus-value, c'est-à-dire la date à laquelle est intervenue la cession, et le fait générateur de l'imposition de la plus-value, qui se situe au 31 décembre de l'année de réalisation du revenu...* ».

Par ailleurs, comme vous le savez, 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, relatif aux Sarl dites de famille : « 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.

*Voyez CE, 5 février 2014, n° N° 345436, Mme BOCOBZA, Mme BOCOBZA PARIANI en B*

D'autre part, il résulte des dispositions des articles 46 terdecies A, 46 terdecies C et 46 terdecies D de l'annexe III au code général des impôts 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.

*Voir les décisions CE 23 mars 2018, n° 403383, M. et Mme Alliot et CE, 12 février 2014, n° 358356, Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Réforme de l'Etat c/M. William Gaillard*

En l'espèce, il est constant que la SARL Boucherie X, dont les associés étaient les requérants, et leur père, M. X, a 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. X, 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<sup>er</sup> juillet 2015. Toutefois, dès lors que ce courrier signé seulement par M. X, 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.

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 requérants à l'Eurl Y.

Par suite, la société Boucherie X demeurant soumise au régime fiscal des sociétés de personnes jusqu'à la date de cession de parts, qui constitue le fait générateur de la plus-value, les requérants nous semblent fondés à invoquer le caractère professionnel de leur plus-value et à soutenir que l'administration ne pouvait dès lors les imposer à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des plus-values mobilières en application de l'article 150-0 A du code général des impôts.

En effet, le régime d'imposition de la société dont les parts sont cédées à prendre en considération au sens de l'article 151 nonies du code, nous semble être celui applicable jusqu'à l'opération de cession et nous vous proposons de vous placer exclusivement à la date de cession des parts pour déterminer la nature des plus-values en litige (*V. en ce sens les conclusions de M-A. Nicolazo de Barmon sur la décision du 10 février 2017, Guevenoux-Glorian, n° 386221, aux Tables p. 536 ; RJF 5/17 n° 460*).

La solution sera différente si vous estimez qu'à la date de la cession, la société Boucherie X s'est trouvée assujettie à l'impôt sur les sociétés en conséquence de la qualité du cessionnaire ou si vous estimez qu'il convient de se placer au 31 décembre de l'année d'imposition, date du fait générateur de l'imposition de plus-value, pour déterminer le régime fiscal applicable à la société Boucherie X. Mais telle n'est pas notre proposition dans la mesure où il ne nous semble pas logique de faire dépendre la question de la nature, professionnelle ou privée, des plus-values réalisées des effets de la cession ou de la qualité du cessionnaire.

En conséquence, l'administration ne contestant pas par ailleurs que MM. X et X remplissent respectivement les conditions prévues aux articles 151 septies et 238 quindecies du code général des impôts, vous pourrez faire droit, si vous partagez cette manière de voir, à leurs conclusions à fin de décharge ainsi qu'aux conclusions qu'ils ont présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

PCMNC :

M. et Mme X :

- décharge, à concurrence du montant global restant en litige de 3 610 euros, des suppléments d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquels M. et Mme X ont été assujettis au titre de l'année 2015 ;
- il sera mis à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative

M. X :

- décharge, en droits et pénalités restant en litige, soit la somme de 21 094 euros, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux auxquelles M. X a été assujetti au titre de l'année 2015 ;
- il sera mis à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative