

Conclusions de Thierry Teulière
Rapporteur public de la 1^{ère} chambre du tribunal administratif de Toulouse

Fiscalité

Plus-values professionnelles- article 151 septies du Code général des impôts

Affaires : n°1705932 M. S-n°1706034 M. et Mme S

Audience du 26 février 2019

Lecture du 19 mars 2019

Les affaires qui viennent d'être appelées posent la délicate question de savoir si pour l'application du régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu à l'article 151 septies du Code général des impôts, l'appréciation du caractère professionnel de l'activité doit s'effectuer au niveau de la société cédante (relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes) ou au niveau de ses associés.

La jurisprudence n'a, à notre connaissance, pas explicitement répondu à cette question.

MM. S sont associés d'une Sarl de famille, la société hydroélectrique A, relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du code général des impôts, qui exploitait une centrale de production hydroélectrique. Ils en détiennent chacun 50% des parts en nue propriété.

Cette société a cédé le 17 décembre 2013 la totalité de son actif pour un peu plus de 2 M€.

La plus-value correspondante a été déclarée par la société, sous le régime d'exonération de l'article 151 septies du code général des impôts.

Par des propositions de rectification du 12 décembre 2016 notifiées à chacun des associés, l'administration a entendu remettre en cause cette exonération en raison de leur absence de participation directe et continue à l'activité de la société.

Les rectifications ayant été confirmées par le service le 28 février 2017, les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales ont été mis en recouvrement le 30 avril 2017.

Leurs réclamations n'ont été admises que partiellement.

Par les requêtes appelées, M. S et M. et Mme S vous demandent de prononcer la décharge, en droits et pénalités restant en litige (soit respectivement les sommes de 374 677 euros et 374 281 euros), des suppléments d'impôt mis à leur charge.

Ces requêtes sont recevables et seront examinées au fond.

La contestation des impositions nous paraît fondée.

L'article 151 *septies* du Code général des impôts institue un régime d'exonération des plus-values dites professionnelles applicable en cas de cession d'un élément de l'actif professionnel.

Il subordonne le bénéfice de l'exonération totale ou partielle d'imposition sur les plus-values qu'il mentionne à la triple condition qu'elles aient été réalisées au titre d'une activité

professionnelle quelconque, que celle-ci ait été exercée pendant au moins cinq ans avant la cession ayant généré la plus-value¹ et que les recettes d'exploitation correspondant à cette activité n'excèdent pas certains seuils.

Ainsi, l'exonération est totale lorsque les recettes ne dépassent pas 250 000 € HT (entreprises industrielles ou commerciales de vente ou de fournitures de logement) ou 90 000 € HT (prestataires de services ou titulaires de BNC). Elle est partielle lorsque les recettes franchissent les seuils précités sans excéder respectivement 350 000 € HT ou 126 000 € HT.

La question qui vous est ici posée est de savoir si le caractère professionnel de l'activité, lorsque le cédant est une société de personnes relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, doit s'apprécier au niveau de la société cédante ou au niveau de ses associés.

L'article 151 septies, dans sa rédaction applicable au litige issue de l'article 21 de la loi n°2011-1978 du 28 décembre 2011, vise les « activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel ». Il vise ainsi clairement les plus-values réalisées dans le cadre d'activités commerciales, industrielles, artisanales ou libérales.

Or, comme le souligne Mme Cortot-Bouchet, dans ses conclusions sous l'arrêt *CE 17-2-2015 n° 371410, M. Barres : RJF 5/15 n° 383*, « dans le cas d'une société de personnes, c'est bien au sein de la société qu'est exercée l'activité. Tel est ce qu'affirme votre décision de Plénière du 11 juillet 2011, ministre contre société *Quality Invest (n°317024, RJF 2011, n°1063)* lorsqu'elle énonce 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 ».

Il nous semble en découler que, lorsque le cédant est une société de personnes relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, la condition liée à l'exercice d'activité à titre professionnel prévue par les dispositions de l'article 151 septies du code s'apprécie au niveau de cette société cédante au sein de laquelle est exercée l'activité et non au niveau de ses associés.

Par l'arrêt *Barres*, le CE a d'ailleurs jugé que pour l'application du régime d'exonération des plus-values prévu à l'article 151 septies du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'article 41 de la loi 2003-721 du 1er août 2003, lorsque l'activité s'exerce dans le cadre d'une société de personnes, dont les résultats sont imposables entre les mains des associés à raison des droits qu'ils détiennent dans la société, l'appréciation du respect du montant des recettes s'effectue au niveau de la société, en l'absence de dispositions législatives contraires.

Vous noterez également que le IV de l'article 151 septies du code, dans sa rédaction applicable au litige, prévoit désormais expressément que le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de la société lorsque les plus-values sont réalisées précisément par une société relevant de l'article 8.

Au demeurant, s'il est vrai que l'article 151 septies du code général des impôts, dans sa version issue de l'article 37 de la loi du 30 décembre 2005, précisait que l'exercice d'une activité à titre

¹ Selon l'arrêt n°223084 M. Délot du 23/10/2002, pour bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts issues de l'article 11 de la loi du 19 juillet 1976, le contribuable doit justifier que le bien dont la cession a dégagé une plus-value a été affecté à l'une des activités professionnelles visées à cet article et que celle-ci a été exercée pendant cinq ans avant la cession. (la condition tenant à l'exercice à titre individuel de l'activité apparaît dans l'arrêt n°300 420 du 3 sept 2008 Befort).

A propos de la condition tenant à la durée d'exercice de l'activité, le CE a jugé qu'il importait peu que l'activité ait été exercée successivement à titre d'exploitant individuel puis en tant qu'associé d'une société fiscalement transparente (v. 13 janv. 2010, Bouclon, n°301985, RJF 2010 n° 350).

professionnel implique la participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité, vous constaterez que la version du texte applicable au litige ne comporte plus cette précision, qui d'après nous, concernait seulement l'hypothèse dans laquelle le cédant est une personne physique et non un groupement ou une société relevant de l'article 8.

Ainsi, il nous semble qu'il résulte de ce qui précède que les plus-values nettes professionnelles réalisées par une société de personnes peuvent bénéficier du régime d'exonération prévu par l'article 151 septies du CGI dès lors que ses recettes n'excèdent pas les limites par ailleurs fixées par ces dispositions et qu'elle exerce son activité depuis au moins cinq ans.

Les seuils d'exonération sont, comme nous l'avons dit, appréciés en tenant compte des seules recettes sociales.

Lorsque les conditions d'exonération sont réunies, les associés sont en conséquence exonérés à hauteur de la quote-part de plus-value nette qui leur revient en proportion de leurs droits dans la société.

Dans nos affaires, il est constant que la société hydroélectrique A exerce une activité industrielle et commerciale à titre professionnel et que, par ailleurs, elle remplit les autres conditions d'exonération prévues par les dispositions de l'article 151 septies.

Par suite, ses associés peuvent, selon nous, bénéficier du régime d'exonération sous lequel la société hydroélectrique A s'est placée à hauteur de la quote-part de plus-value nette qui leur revient en proportion de leurs droits dans la société.

Vous pourriez toutefois ne pas partager cette analyse et estimer que ce sont les associés de la personne morale cédante qui exercent l'activité au travers de la société de personnes et par suite que le caractère professionnel de l'activité doit s'apprécier à leur niveau (*voyez notamment en ce sens la rédaction du considérant de principe de la décision du CE 3 septembre 2008, M. et Mme Befort, n° 300420 et autres, aux tables du Recueil, RJF 12/2008 n° 1292 rappelant que l'exonération d'imposition des plus-values de cession est notamment subordonnée à la condition que le bien vendu ait été affecté à l'une des activités visées par l'article 151 septies et que celle-ci ait été exercée à titre individuel par le cédant pendant une période de cinq ans précédant la vente [à comparer au considérant de principe de la décision n°223084 M. Délot du 23/10/2002 qui a notre préférence] ou encore la décision du CE n°301985 Bouclon du 13 jv 2010 où pour apprécier la condition de durée de l'activité, le CE se situe nécessairement au niveau de l'associé en prenant en compte à la fois l'activité exercée à titre individuel puis en tant qu'associé d'une société fiscalement transparente*).

Mais, les requérants nous semblent, en tout état de cause, fondés à opposer au service, sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, les termes de la doctrine administrative BOI BIC PVMV 40-10-10-10 du 9 janvier 2013, qui, en ses § 230 à 250, définit l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une société de personnes relevant de l'article 8 sans faire mention d'une condition liée à une participation personnelle directe et continue de ses associés personnes physiques.

Autrement dit, ils peuvent selon nous se prévaloir de l'interprétation de la loi fiscale que comporte la doctrine administrative précitée, qui, lorsque le cédant est une société de personnes, ne conditionne pas l'application du régime de faveur qu'elle commente à une participation personnelle des associés, personnes physiques, à l'activité sociale.

Si vous nous suivez, vous ne pourrez donc qu'accorder à M. S et à M. et Mme S la décharge, en droits et pénalités restant en litige, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions

sociales respectivement mis à leur charge, sans qu'il soit alors besoin d'examiner les moyens de procédure, à notre avis non fondés de la requête présentée par M. S.

PCMNC :

n°1705032 M. S

- Décharge, en droits et pénalités restant en litige, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mis à sa charge au titre de l'année 2013 ;
- L'Etat versera à M. S une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

n°1706034 M. et Mme S

- Décharge, en droits et pénalités restant en litige, des suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mis à la charge des requérants au titre de l'année 2013 ;
- Rejet de leurs conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.