

N° 462497

Ministre de l'économie, des finances et de la relance c/ M. et Mme L...

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> chambres réunies

Séance du 5 octobre 2022

Lecture du 18 octobre 2022

## CONCLUSIONS

### M. Romain VICTOR, Rapporteur public

1.- Nous avons souhaité porter cette affaire devant votre formation de jugement car la question qu'elle soulève, bien qu'elle soit à peu près aussi ancienne que le droit des sociétés, demeure peu éclairée par la jurisprudence fiscale. Elle vous conduira à préciser les cas dans lesquels l'administration fiscale est fondée à opposer à un contribuable les dispositions impératives de l'article 1844-1 du code civil qui prohibent les clauses dites « léonines ».

2.- M. et Mme L..., qui demeurent dans le 7<sup>ème</sup> arrondissement de Paris, sont associés de la société civile immobilière Duc Eric. A la constitution de la SCI, en 2004, le capital était réparti à parts égales entre les époux, à raison de 500 parts chacun. Mais par acte de donation-partage du 28 septembre 2005, ces derniers ont donné à leurs cinq enfants, divisément pour un cinquième chacun, la pleine propriété de 990 parts, de sorte qu'au 31 décembre de chacune des trois années d'imposition en litige (2014, 2015 et 2016), les parents détenaient chacun 5 parts, soit deux fois 0,50% des droits sociaux, tandis que leurs enfants, tous majeurs, détenaient ensemble 99% des droits sociaux, soit 198 parts et 19,80% chacun.

La SCI Duc Eric, qui n'a pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, relève du régime fiscal des sociétés de personnes défini à l'article 8 du code général des impôts : ses associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En vertu du II de l'article 238 bis K du même code, la part de bénéfice de chaque associé est déterminée et imposée en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société.

En l'occurrence et conformément à sa forme et à son objet, la SCI Duc Eric exerce une activité immobilière. Elle détient à son actif une maison d'habitation située à La Trinité-sur-Mer, dans le Morbihan, construite sur un terrain que M. et Mme L... lui avaient apporté à sa constitution, pour une valeur de 217 000 €. La société a réalisé sur ce terrain une opération de construction neuve, financée par un emprunt de 300 000 €, l'immeuble ayant été donné en location à des particuliers dans le cadre du régime en faveur de l'investissement locatif dit « Robien recentré ». Le résultat de la société conduit donc à une imposition des associés dans la catégorie des revenus fonciers.

Au titre de chacune des années 2014 à 2016, M. et Mme L... ont souscrit la déclaration « n° 2044 spéciale », applicable aux propriétaires qui louent dans le cadre du régime Robien. Sur ces déclarations, ils ont porté un montant de déficits fonciers correspondant à la totalité du résultat fiscal déficitaire accusé par la société au titre de chacun de ces exercices. Ainsi, ils se sont attribués 100% du déficit constaté au titre des années 2014 (-34 443 €), 2015 (-28 410 €) et 2016 (-18 374 €). Et dans la mesure où ils disposaient, par ailleurs, de revenus fonciers nets positifs que leur procurait la location d'autres immeubles, ils ont pu déduire la totalité des déficits fonciers provenant de l'activité de la SCI Duc Eric en les imputant sur ces autres revenus – sans être contraint par le plafond d'imputation des déficits fonciers sur le revenu global.

Par des propositions de rectification des 9 mars et 11 septembre 2017 établies à l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration a estimé que la fraction des déficits fonciers de la SCI Duc Eric attribuée aux intéressés pour les années d'imposition en litige devait être fixée en proportion de leurs parts dans le capital social de la société, soit 1 % pour le foyer fiscal, et non à concurrence de 100%. Elle a, par conséquent, réintégré 99% des déficits fonciers dans leurs revenus fonciers, soit 34 109 € au titre de 2014, 28 126 € au titre de 2015 et 18 190 € au titre de 2016.

Les époux ont contesté la position du service en lui transmettant les procès-verbaux des réunions des 30 décembre 2014, 28 décembre 2015 et 30 décembre 2016, au cours desquelles l'assemblée générale extraordinaire (AGE) de la SCI avait décidé, à l'unanimité de ses sept membres, quelques jours avant la clôture de chaque exercice, que les « *bénéfices ou les pertes* » de la SCI (en réalité les pertes) seraient pris en compte par les parents, et par aucun des enfants.

Le service a répondu à leurs observations en se prévalant, pour la première fois, des dispositions de l'article 1844-1 du code civil pour considérer que ces décisions de l'assemblée générale extraordinaire de la SCI devaient être réputées non écrites.

Les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales, assorties des intérêts de retard et d'une majoration de 10% pour retard, ont été mises en recouvrement en avril 2018 pour un montant global de 51 053 €.

Après rejet de leur réclamation, les requérants en ont demandé la décharge au tribunal administratif de Paris qui a rejeté leurs prétentions par un jugement du 29 juin 2020. Mais par un arrêt du 26 janvier 2022, la cour administrative d'appel de Paris a annulé ce jugement et fait droit à la demande de première instance. C'est donc le ministre qui se pourvoit en cassation.

2.- La cour a jugé qu'un acte passé avant la clôture de l'exercice peut conférer aux associés des droits différents de ceux qui résulteraient de la seule application du pacte social.

Elle a relevé que les décisions des assemblées générales extraordinaires de la SCI, qui ne dérogeaient que « *de manière ponctuelle* » au pacte social et concernaient tant les bénéficiaires que les pertes, en les attribuant d'ailleurs à deux associés et non à un seul, et qui, au

demeurant, n'avaient pas été annulées par le juge compétent, ne pouvaient être regardées comme constituant une clause léonine des statuts mettant à la charge d'un associé la totalité des pertes d'une société, et de ce fait réputée non écrite en application de l'article 1844-1 du code civil.

La cour en a tiré que c'est à tort que l'administration avait refusé, pour ce motif, d'en tenir compte pour l'imposition des revenus fonciers générés par la SCI.

Le ministre soulève trois moyens à l'encontre de ces motifs.

3.- Le troisième moyen, tiré de ce que la cour a commis une erreur de droit en se retranchant derrière l'absence d'annulation par le juge compétent des décisions des AGE de la SCI, ne peut qu'être écarté car il est dirigé contre un motif ouvertement surabondant de l'arrêt.

Si ce n'était pas le cas, le moyen serait à notre avis fondé.

C'est la loi qui répute la clause léonine non écrite et implique de la laisser inappliquée, le contrat pouvant continuer à produire ses effets s'il peut subsister sans elle. Le juge civil peut bien sûr être saisi pour déclarer une clause léonine et en constater la nullité, mais sa saisine n'est pas une condition préalable ni même nécessaire. Le principe général du respect des situations de droit privé n'interdit pas, par ailleurs, à l'administration, de refuser de tirer des conséquences fiscales d'une telle convention et s'il est saisi, le juge de l'impôt n'a pas, comme le soutient à juste titre le ministre, à s'en remettre à la décision du juge civil.

4.- Vous pourrez en revanche vous saisir des deux premiers moyens qui soulèvent deux questions substantielles relatives à l'application de l'article 1844-1 du code civil.

4.1.- Le premier alinéa de l'article pose le principe suivant lequel « *La part de chaque associé dans les bénéfices et sa contribution aux pertes se déterminent à proportion de sa part dans le capital social (...), le tout sauf clause contraire* ». En mentionnant expressément les clauses contraires, le texte envisage donc que la part dans les bénéfices et la contribution aux pertes ne suivent pas la répartition des parts sociales. Comme l'a écrit le professeur Cozian dans l'une de ses nombreuses formules qui ont fait date : « *l'égalité n'est pas l'âme du contrat de société* »<sup>1</sup>. Les dispositions de la loi civile prévoyant que la vocation aux bénéfices et aux économies et la contribution aux pertes suivent la répartition des parts sociales sont donc supplétives. Elles s'appliquent dans le silence des statuts.

Le second alinéa de l'article 1844-1 assigne une limite à la liberté contractuelle des associés. Il énonce ainsi : « *Toutefois, la stipulation attribuant à un associé la totalité du profit procuré par la société ou l'exonérant de la totalité des pertes, celle excluant un associé totalement du profit ou mettant à sa charge la totalité des pertes sont réputées non écrites* ». Les termes ne sont jamais prononcés, mais c'est bien de cette phrase que l'on tire la

---

<sup>1</sup> M. Cozian, A. Viandier, F. Deboissy, *Droit des sociétés*, LexisNexis, 24<sup>ème</sup> éd. 2011, n° 131, p. 75.

prohibition des clauses « léonines », qui sont donc privées d'efficacité au nom de l'ordre public sociétaire.

Cette prohibition, nous le disions, est ancienne. Elle est issue du droit romain. L'expression de « *société léonine* » figure, déjà, en toutes lettres dans le Digeste de l'empereur Justinien (Digeste, Tome second, Livre XVII, titre II, 29.2, Ulpian, commentaire sur Sabin)<sup>2</sup>.

Une disposition analogue est introduite dans le code civil de 1804, à l'article 1855, selon lequel : « *La convention qui donnerait à l'un des associés la totalité des bénéfices, est nulle. / Il en est de même de la stipulation qui affranchirait de toute contribution aux pertes, les sommes ou effets mis dans le fonds de la société par un ou plusieurs des associés* ».

Le texte sera ensuite amendé par la loi n° 78-9 du 4 janvier 1978 modifiant le titre IX du livre III du code civil, qui crée l'article 1844-1.

4.2.- Le premier moyen du ministre critique le motif de l'arrêt attaqué dans lequel la cour a relevé, pour juger que les décisions des AGE de la SCI Duc Eric ne constituaient pas des clauses léonines, que les pertes avaient été attribuées « *à deux associés et non à un seul* ».

Le ministre rappelle que le second alinéa de l'article 1844-1 vise l'hypothèse où un seul associé prend à sa charge la totalité des pertes – ce qui est exact. Il reproche à la cour de s'être fondée sur le fait que 100% des pertes avaient été réparties entre les deux associés que sont M. et Mme L..., car il fait valoir que les intéressés constituent une communauté conjugale et un unique foyer fiscal. Les époux, soumis à une imposition unique en application du 1 de l'article 6 du CGI, ne formeraient ainsi qu'un unique associé au sens et pour l'application du second alinéa de l'article 1844-1 du code civil.

Cette solution qui consiste à appliquer une disposition de la loi civile en tenant compte de la règle d'imposition par foyer est constructive. S'il est exact que l'article 8 du CGI fait un pont avec l'article 6, puisqu'il prévoit que ses dispositions (l'imposition de chaque associé pour sa part de bénéfices) s'appliquent « *sous réserve des dispositions de l'article 6* », considérer que les époux ne feraient qu'un convainc difficilement : la circonstance que des époux soient soumis à imposition commune ne fait pas disparaître le fait qu'ils sont titulaires de revenus distinctement identifiés dans leur déclaration et dans leur avis d'imposition. Nous ne partageons donc pas cette conception fusionnelle du couple. D'ailleurs, si un enfant du couple avait été rattaché au foyer fiscal, elle ne marcherait tout simplement plus.

Tel qu'il est soulevé, le moyen n'est pas fondé.

---

<sup>2</sup> Traduction Hulot : « *Ariston rapporte le sentiment de Cassius, qui pensait qu'on ne pouvait pas contracter une société sous la condition qu'un des associés souffrirait seul la perte, et que l'autre aurait sa part seulement dans le profit. Cassius avait coutume d'appeler cette convention une société léonine. Je suis aussi d'avis qu'une société est nulle, lorsqu'on convient qu'un des associés tirera tout le profit sans supporter la perte pour sa part : car une société qui fait supporter la perte en entier, sans procurer aucun avantage, est très injuste* ».

Malgré tout, il met le doigt sur une erreur ou une étourderie commise par la cour en ce qui concerne le champ des hypothèses couvertes par le second alinéa de l'article 1844-1.

Celui-ci distingue, comme dans un jeu de miroirs, quatre hypothèses distinctes :

- un associé se voit attribuer tout le profit ;
- un associé se voit attribuer toutes les pertes ;
- un associé est exclu de tout le profit ;
- un associé est exonéré de la totalité des pertes.

La cour ne pouvait dans ces conditions s'appuyer sur le motif tiré de ce que les pertes étaient attribuées à deux associés, et non à un seul, pour écarter la qualification de clause léonine. Dès lors qu'elle avait constaté que 100% des pertes était attribué à deux des sept associés, elle devait automatiquement en déduire que cinq des sept associés étaient exonérés de la totalité des pertes, c'est-à-dire étaient exonérés de « toutes pertes ».

Or il suffit, pour entrer dans le champ de la prohibition des clauses léonines, qu'un quelconque associé soit exclu de tout le profit ou de toutes les pertes.

Ainsi que le montrent les travaux préparatoires à l'adoption de la loi du 4 janvier 1978<sup>3</sup>, et ainsi que le souligne la doctrine civiliste<sup>4</sup>, l'objectif poursuivi en adoptant une nouvelle rédaction était de combler certains interstices que la rédaction de l'ancien article 1855 du code civil pouvait laisser apparaître.

Pour ne prendre qu'un exemple : la disposition ancienne selon laquelle la convention donnant à « l'un des associés » la totalité des bénéfices est nulle (1<sup>er</sup> alinéa de l'ancien article 1855) ne couvrait pas explicitement l'hypothèse dans laquelle la totalité des bénéfices était attribuée à deux associés ou plus, laissant d'autres associés exclus de tout le profit.

Ici, nous avons plusieurs associés qui sont totalement exonérés des pertes. Par suite, la décision collective des associés de la SCI Duc Eric correspondait à l'une des hypothèses mentionnées par l'article 1844-1.

Quoi qu'il en soit, le ministre ne développe pas exactement cette critique et surtout, il paraît possible de confirmer la solution de l'arrêt attaqué au bénéfice des observations que nous allons faire maintenant sur le dernier moyen du pourvoi.

---

<sup>3</sup> Cf. notamment le rapport n° 30 (1976-1977), enregistré le 21 octobre 1976, fait par M. Etienne Dailly au nom de la commission des lois du Sénat. Il y est indiqué : « Cet article reprend la prohibition traditionnelle des clauses dites « léonines » attribuant à l'un des associés la totalité des bénéfices ou l'exonérant de la totalité des pertes. (...) A cette occasion est proposée une rédaction plus explicite qui, après avoir posé le principe de la participation des associés aux bénéfices en proportion de leur part dans le capital social (...), précise qu'il ne peut y être dérogé : - soit pour attribuer à un associé la totalité des bénéfices ; - soit pour l'exonérer totalement des pertes ; - soit pour l'exclure totalement des bénéfices ; soit pour mettre à sa charge la totalité des pertes ».

<sup>4</sup> Cf. sur ce point JCI Sociétés Traité, Fasc. 15-30 : *Théorie des bénéfices et des pertes – Clauses léonines*, F.-X. Lucas et M. Caffin-Moi, point 2.

4.3.- Le recours reproche aux juges d'appel, sous l'angle de l'erreur de droit et de la dénaturation des faits, de s'être fondés sur le motif que la dérogation au pacte social n'était que « *punctuelle* » pour écarter une atteinte à la prohibition des clauses léonines.

Le ministre reconnaît que le principe d'attribution du résultat aux associés d'une société de personnes à proportion de leurs droits sociaux n'est pas intangible et que les associés peuvent convenir d'une répartition différente par un acte ou une convention extra-statutaire, passé(e) avant la clôture de l'exercice. Vous l'avez en effet jugé par une décision de plénière fiscale de 1976 (26 avr. 1976, *Sieur X*, n° 93212, rec. p. 205, RJF 6/76 n° 272, concl. D. Fabre Dr. fisc. 1977 n° 10 c. 352), en exigeant seulement, dans une décision ultérieure, que la modification du pacte social ne soit pas purement tacite (10<sup>ème</sup> et 9<sup>ème</sup> ssr, 6 oct. 2010, *N...*, n° 307969, T. p. 735, RJF 2011 n° 58, concl. J. Boucher Dr. fisc. 2011 n° 4 c. 125).

Mais il vous invite à juger que la cour s'est fondée sur un élément inopérant en retenant que l'attribution de la totalité des pertes aux parents par leurs enfants avait un caractère ponctuel. Elle aurait de surcroît dénaturé les faits de l'espèce puisque l'attribution des pertes avait été décidée au cours de trois années consécutives, et n'avait ainsi plus rien de ponctuel.

Cette critique mérite qu'on s'y arrête : l'article 1844-1, à première lecture, ne subordonne pas l'identification d'une clause léonine à une condition de durée minimum ni, *a fortiori*, de permanence. Cependant, nous craignons que le ministre se trompe dans l'interprétation de ce texte et nous pensons qu'au prix d'un léger redressement de ses motifs, l'arrêt de la cour administrative d'appel peut être sauvé de la censure.

Il faut savoir, tout d'abord, de quelles « pertes » on parle.

Les pertes de l'article 1844-1 du code civil ne sont autres que celles que mentionne l'article 1832 de ce code qui, après avoir posé que la société est instituée « *en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* », énonce : « *Les associés s'engagent à contribuer aux pertes* ».

L'ancien article 1855 du code civil, dont le contenu initial a été repris et explicité par l'article 1844-1, qualifiait ainsi de clause léonine la stipulation qui « *affranchirait de toute contribution aux pertes, les sommes ou effets mis dans le fonds de la société par un ou plusieurs des associés* ».

Ces pertes sociales, comme l'indique nettement cette rédaction, se distinguent donc de la perte comptable ou du résultat fiscal négatif constaté au titre d'un exercice donné. Et ce que l'on affranchit de la contribution aux pertes, ce sont les apports (« *sommes ou effets mis dans le fonds de la société* »).

On s'en convainc d'autant mieux en rappelant qu'au cours de la vie de l'entreprise, les associés ne sont pas directement ni immédiatement affectés par la circonstance que l'entreprise réalise des pertes comptables, celles-ci ayant seulement pour effet d'amoinrir les capitaux propres. Comme le dit encore le professeur Cozian, l'apparition de pertes « *défigure*

sans doute le bilan mais n'affecte en rien le portefeuille des associés »<sup>5</sup>. L'horizon s'obscurcit sans doute, mais les associés ne sont pas tenus de contribuer tout de suite.

La doctrine civiliste et commercialiste considère par conséquent unanimement que le moment de la contribution aux pertes, ce n'est pas la clôture de tel ou tel exercice qui s'avérerait déficitaire, mais c'est, du moins en principe, la dissolution de la société. C'est à ce moment seulement que l'on sait si les apports vont pouvoir être restitués, ou s'ils ont été entamés. Il n'en va différemment que si les statuts prévoient une contribution anticipée ou lorsque la société a perdu la moitié du capital social, les associés étant appelés dans ce cas à la renflouer ou à décider la cessation de l'activité.

On voit bien, dans ces conditions, que la décision de l'AGE de la SCI Duc Eric attribuant les pertes en totalité à M. et Mme L... ne remet pas en cause le constat que, conformément à l'article 41 des statuts de la société qui fixe une contribution aux pertes proportionnelle au nombre de parts, les enfants, qui détiennent ensemble 99% des parts sociales, contribueraient à proportion de leur quote-part respective aux éventuelles pertes constatées à la dissolution de la SCI, soit pour 99%.

Notez que la Cour de cassation raisonne de cette manière exactement dans la situation, plus heureuse, dans laquelle la société est bénéficiaire. Elle retient en effet que l'article 1844-1 du code civil ne fait pas obstacle à ce que les bénéfices distribuables d'un exercice clos soient répartis entre associés conformément aux renonciations exprimées par certains d'entre eux. Voyez un arrêt de la chambre commerciale du 13 février 1996 rendu dans une affaire où l'AGE avait décidé d'exclure deux associés d'une SNC de la répartition des bénéfices de l'exercice, de réduire de moitié les droits d'un troisième associé et de laisser le quatrième associé appréhender le surplus des dividendes (Com., 13 févr. 1996, *Calip et autres*, n° 93-21.140, 94-12.225, Bull. 1996 IV n° 53). On voit que qu'un tel aménagement conventionnel concernant les dividendes n'aboutit pas à supprimer totalement la vocation au profit, la notion de profit s'entendant non seulement des bénéfices distribués au cours de la vie sociale mais aussi du *boni* de liquidation, à répartir entre associés en fin de vie sociale.

Nous avons ici une situation symétrique.

La cour a donc eu raison de juger qu'une modification aussi ponctuelle du pacte social, c'est-à-dire sans influence sur la contribution aux pertes, ne suffisait pas à caractériser une clause léonine.

Pour conclure nous concéderons que, bien sûr, l'objectif de l'ingénierie juridique et fiscale mis en place par les contribuables est de faire en sorte qu'ils puissent transmettre à leurs enfants un patrimoine et que ceux-ci puissent se répartir, à la dissolution de la SCI, un *boni* de liquidation, ce qui est d'autant moins improbable que les parents, exercice après exercice, épongent les pertes, inscrites à leurs comptes courants d'associés.

---

<sup>5</sup> M. Cozian, A. Viandier, F. Deboissy, *Droit des sociétés*, LexisNexis, 24<sup>ème</sup> éd. 2011, n° 135, pp. 76-77.

A dire vrai, nous comprenons assez bien que l'administration fiscale ait eu le sentiment d'être confrontée à une forme d'opportunisme fiscal, résultant de l'addition d'une donation-partage de parts de SCI, de l'option pour un régime locatif de faveur et de l'attribution pendant plusieurs années des déficits aux requérants qui, à la différence de leurs enfants, disposaient de revenus fonciers significatifs, sur lesquels ils étaient en mesure d'imputer l'intégralité des déficits fonciers de la SCI Duc Eric, réduisant ainsi leur imposition.

Cependant, le chemin emprunté par l'administration pour s'opposer aux effets fiscaux de toute cette ingénierie n'est pas le bon : il ne peut, en tout cas, reposer sur la prohibition des clauses léonines.

PCMNC au rejet du pourvoi.