

N° 299862
SARL JMSFB

N° 300839
M. Jacques BERLAND

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies
Séance du 26 mai 2008
Lecture du 16 juillet 2008

CONCLUSIONS

Melle C. VEROT, Commissaire du Gouvernement

Les pourvois introduits par la SARL JMSFB et par M. Berland, l'un de ses associés, posent des questions en partie similaires et peuvent être examinés ensemble.

La SARL JMSFB, créée en 1995, avait pour activité la gestion de ses participations dans une SNC « le Prieuré », laquelle exploitait une maison de retraite médicalisée. La SARL avait entendu opter pour le régime des sociétés de personnes conformément à l'article 239 bis AA du CGI.

Ces dispositions permettent aux « SARL de famille » d'écarter l'imposition à l'impôt sur les sociétés et d'opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes. L'option est réservée aux SARL exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale.

En l'espèce, compte tenu du régime de semi-transparence de la SNC et de la SARL, les résultats de la SNC avaient été déclarés à l'impôt sur le revenu directement par les associés de la SARL, parmi lesquels M. Berland. Celui-ci avait imputé sur son revenu global les déficits subis par la SNC entre 1995 et 1999.

Il s'agit d'un montage assez classique pour financer des investissements lourds (navires, hôtels, maisons de retraites...) 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. On verra comment l'administration, suivie par la jurisprudence, a contrecarré ces montages.

En l'espèce, l'administration fiscale a remis en cause l'option de la SARL pour le régime des sociétés de personnes, au motif qu'elle n'exerçait pas une activité industrielle, commerciale ou agricole, mais une activité civile limitée à la gestion de ses participations dans la SNC. La SARL devenue non transparente, les résultats de la SNC devenaient imposables à l'IS dans le chef de la SARL. Il s'en est suivi des redressements pour la SARL et pour ses associés : d'une part, la SARL, qui n'avait pas d'autres résultats que les déficits de la SNC, a été assujettie à l'imposition forfaitaire annuelle (IFA) ; d'autre part, les déficits de

la SNC déduits par M. Berland ont été réintégrés. Par ailleurs, et sur un tout autre sujet, M. Berland s'est vu refuser au titre de l'année 1999 le bénéfice de la réduction d'impôt prévue par l'article 199 terdecies-0 A du CGI pour les souscriptions au capital de fonds communs de placement pour l'innovation (FCPI), ainsi que l'imputation de déficits fonciers.

La SARL JMSFB et M. Berland se pourvoient contre deux arrêts de la cour administrative d'appel de Douai du 11 octobre et du 22 novembre 2006 (RJF 6/07 n° 153) qui ont seulement déchargé M. Berland des déficits fonciers réintégrés par l'administration, mais ont confirmé les autres chefs de redressement pour le contribuable individuel et pour la SARL.

I. Nous examinerons d'abord le redressement infligé à la SARL, ce qui permettra de régler deux questions : la validité de l'option exercée pour le régime des sociétés de personnes et la possibilité d'un assujettissement à l'IFA.

1°) Pour dénier à la SARL la possibilité d'opter pour le régime des sociétés de personnes, la cour de Douai a jugé que son activité avait un caractère civil, parce qu'elle se bornait à gérer ses parts dans la SNC et qu'elle ne participait pas elle-même à l'exploitation de la SNC, dont la gérance avait été confiée à une société tierce. La cour a ajouté que la SARL ne pouvait utilement se prévaloir de la circonstance que l'article L.221-1 du code de commerce lui conférait le statut de commerçant en tant qu'associée de la SNC.

En cassation, la SARL invoque une erreur de droit et une insuffisance de motivation. Elle soutient que le caractère commercial de son activité devait se déduire de la forme commerciale des SARL, et de la nature commerciale de l'activité de la SNC dont les résultats étaient imposables entre ses mains. Elle ajoute que la solidarité des associés d'une SNC impliquerait nécessairement leur participation à l'exploitation de cette société et critique la cour pour n'avoir pas répondu à ce moyen.

La solution adoptée par la cour, inédite pour l'application de l'article 239 bis AA, est néanmoins cohérente avec ce que vous avez jugé pour l'application d'autres dispositions. Vous avez jugé 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 une 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 (17 novembre 2006, Bec, RJF 2/07n°173). De la même manière, pour l'application de l'article 151 nonies qui permet la déduction des intérêts des emprunts souscrits pour l'acquisition de parts dans une société, à la condition que le contribuable y exerce son activité professionnelle, vous avez jugé que si l'associé d'une société en participation ayant une activité commerciale devait être présumé exercer une telle activité, il ne pouvait néanmoins être regardé comme l'exerçant personnellement lorsque d'autres personnes ont été désignées pour assumer la gérance et que l'associé ne participe pas effectivement à l'activité de la société (9 juillet 2003, Muel, RJF 11/03 n° 1255, chron. L. Olléon, concl. F. Séners au BDCF 11/03 n° 142).

Par rapport au montage évoqué tout à l'heure, la jurisprudence Muel a donc rendu impossible la déduction des charges financières supportées pour l'acquisition des parts, lorsque la société interposée a une pure activité de holding. Par contre, la déduction des résultats déficitaires de la société de personnes de l'impôt sur le revenu payé par le contribuable demeure possible, comme l'admet l'administration ; mais encore faut-il pour

cela que la société interposée bénéficie d'un régime de semi-transparence, c'est-à-dire, pour une SARL, qu'elle puisse opter pour ce régime parce que, conformément à l'article 239 bis AA, elle exerce une activité commerciale.

Pour l'appréciation de cette condition d'activité commerciale, il paraît logique d'appliquer les mêmes critères qu'il s'agisse de l'article 238 bis K ou de l'article 239 bis AA. A 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 (voir CAA Versailles 18 janvier 2005, Marchandise, RJF 6/05 n° 528), du moment que cette activité commerciale n'est pas purement accessoire (CAA Douai 27 mars 2007, Fossaert, RJF 10/07 n° 1082). La qualification d'activité commerciale peut aussi résulter de ce que l'associé participe à la gestion de la SNC.

A cet égard, il faut sans doute présumer, comme vous l'avez fait dans l'arrêt Muel à propos de l'associé d'une société en participation, que l'associé d'une SNC participe à la gestion de cette société : si l'on en croit les conclusions de F. Séners sur cet arrêt Muel, si vous avez reconnu l'existence de cette présomption, c'est parce que les associés d'une société en participation ont, selon le droit commercial, la qualité de gérants sauf clause contraire des statuts. Or, la même règle existe s'agissant des associés d'une SNC (article L. 221-3 du code de commerce). D'ailleurs, comme le précise l'article 1871-1 du code civil, le régime des sociétés en participations ayant une activité commerciale est décalqué de celui applicable aux SNC.

Par contre, comme le précise l'arrêt Muel, cette présomption peut être renversée si une personne ou une société tierce a été désignée comme gérant, et c'est alors au contribuable d'établir que l'associé de la SNC s'est effectivement impliqué dans la gestion de la société. Dans la présente affaire, la cour a exactement suivi ce raisonnement puisqu'elle a relevé que la gestion de la SNC « Le prieuré » avait été confiée à une société tierce et que la SARL JMSFB n'avait pas participé effectivement à cette gestion.

La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit. Par ailleurs, la motivation retenue par la cour suffisait pour écarter l'argument selon lequel la solidarité juridique entre les associés d'une SNC impliquerait de leur reconnaître la même activité que la SNC elle-même.

2°) Dès lors que la SARL JMSFB se voyait refuser l'option pour le régime des sociétés de personnes, elle devenait imposable à l'impôt sur les sociétés. Etait-elle de ce fait redevable de l'imposition forfaitaire annuelle ?

Cette question, qui n'a pas été évoquée par les parties mais est d'ordre public puisqu'elle touche au champ d'application de l'article 223 septies du CGI, implique de préciser la portée de l'arrêt Canny Bowen (7 mars 1990, Canny Bowen, RJF 5/90 n° 528, concl. M-D Hagelsteen). Selon cet arrêt, ne sont assujetties à l'IFA que les personnes morales

passibles de l'IS à raison de l'exploitation qu'elles réalisent personnellement ; les personnes morales qui ne sont passibles de l'impôt sur les sociétés que pour la part des bénéfices

correspondant à leurs droits dans une société de personnes elle-même non passible de l'impôt sur les sociétés, ne sont pas imposables à l'IFA.

On peut s'interroger sur l'application de cette jurisprudence au cas d'espèce : une SARL dont les seuls résultats imposables à l'IS sont ceux de la société de personnes imposables entre ses mains, peut-elle être imposée à l'IFA ? Comme le soulignait M-D. Hagelsteen dans ses conclusions sur l'arrêt Canny Bowen, il ne faudrait pas que l'imposition de chacun des associés d'une société de personnes à raison de leur quote-part dans les résultats de cette société aboutisse à démultiplier le paiement de l'IFA au profit de l'administration.

Mais la doctrine administrative considère que la jurisprudence Canny Bowen ne concerne que les holdings de participations étrangères : de fait, celles-ci ne sont imposables à l'IS en France qu'à raison des seuls résultats des sociétés semi-transparentes dont elles détiennent des parts. Leur situation est donc différente de celles des sociétés holding françaises : en effet, on ne peut pas considérer que ces holding n'ont pas d'activité propre, car si elles se consacrent uniquement à la gestion de leur participations, cette activité est susceptible de générer des produits propres à raison des dividendes versés par les sociétés détenues, et un résultat bénéficiaire ou déficitaire propre en fonction de l'évolution de la valeur de ces participations. Nous vous proposerons donc de cantonner l'application de la jurisprudence Canny Bowen au cas des holdings de participations étrangères.

Nous vous proposons donc de rejeter le pourvoi de la SARL JMSFB, ainsi que ses conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du CJA.

II. S'agissant du pourvoi de M. Berland, vous pourrez tout d'abord confirmer l'arrêt de la cour en ce qui concerne la réintégration des déficits de la SNC déduits par le contribuable. Comme nous venons de l'exposer, ces déficits n'étaient pas déductibles par l'associé de la SARL JMSFB puisque celle-ci n'avait pas pu opter régulièrement pour le régime des sociétés de personnes, faute d'exercer une activité commerciale.

En outre, la cour n'a pas commis l'erreur de droit qui lui est reprochée par le pourvoi lorsqu'elle a jugé que la commission départementale des impôts n'était pas compétente pour se prononcer sur la qualification juridique de l'activité de la SARL. Il est vrai que lorsque le désaccord porte à la fois sur l'appréciation des faits et leur qualification juridique, la CDI doit être saisie, sur la demande du contribuable, pour se prononcer sur ces questions de fait (9 mars 2007, Sté Cie internationale services, RJF 6/07 n° 730, concl. F. Sénors BDCF 6/07 n° 76). Mais en l'espèce, le désaccord entre le contribuable et l'administration fiscale portait uniquement sur les critères juridiques pertinents pour qualifier l'activité de la SARL. Il n'était ainsi pas soutenu par le contribuable que la SARL aurait participé effectivement à la gestion de la SNC, question de fait qui aurait pu être soumise à l'appréciation de la SARL.

Le redressement résultant du refus de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 terdecies-0 A au titre de la souscription de parts de FCPI pose une question plus délicate. La cour a jugé que l'administration fiscale avait pu refuser à M. Berland le bénéfice de cette

réduction, parce qu'il n'avait pas joint à sa déclaration d'impôt le document exigé par l'article 46 AI quater de l'annexe III, précisant le nombre de parts, la date et le montant total de

l'investissement réalisé. M. Berland soutient que la cour a dénaturé les pièces du dossier et commis une erreur de droit.

Ces deux moyens nous paraissent fondés. Tout d'abord, l'état individuel précisant le nombre de parts, la date et le montant total de l'investissement réalisé, qui doit être établi par la société gestionnaire du fonds, avait bien été produit par M. Berland avec sa déclaration d'impôt, comme l'admettait l'administration elle-même dans son mémoire en défense. C'était en fait l'engagement de conservation des parts pendant une durée de cinq ans, qui doit également être produit avec la déclaration conformément à l'article 46 AI quater de l'annexe III, que l'administration reprochait à M. Berland de ne pas avoir produit à temps ; second document qui n'avait été produit qu'en mai 2001, en réponse à la notification de redressement. La cour s'est donc fondée sur des faits matériellement inexacts lorsqu'elle a retenu que M. Berland n'avait pas produit avec sa déclaration le document précisant le nombre de parts, la date et le montant total de l'investissement réalisé.

En outre, M. Berland souligne que la cour ne pouvait, sans erreur de droit, interpréter les dispositions réglementaires de l'article 46 AI quater de l'annexe III comme imposant la production de documents au moment de la déclaration sans possibilité de régularisation ultérieure.

En défense, l'administration fiscale admet la pertinence du moyen de droit soulevé par le requérant. Elle précise cependant que si la régularisation par le contribuable est possible après le délai de déclaration, l'omission de produire la pièce justificative ne doit pas être délibérée et les justificatifs exigés doivent tout de même avoir été établis, sinon produits, avant la date limite de déclaration. Mais vous ne pourrez pas vous contenter de l'acquiescement de l'administration s'agissant d'une question de pur droit.

L'article 199 terdecies-0 A du CGI subordonne seulement le bénéfice de la réduction d'impôt à l'engagement de conserver les parts pendant un délai de cinq ans, et renvoie à un décret la détermination des obligations déclaratives incombant aux porteurs de parts. L'article 46 AI quater de l'annexe III précise que l'engagement de conservation des parts établi au moment de la souscription et l'état individuel doivent être joints à la déclaration.

De manière générale, vous jugez que seule la loi peut imposer une règle de déchéance ou de prescription dont le non-respect est susceptible d'entraîner la déchéance d'un avantage prévu par la loi : le pouvoir réglementaire ne peut impartir à peine de nullité un délai qui entraînerait l'extinction d'un droit. Ainsi des dispositions réglementaires ne peuvent limiter à un an le droit de réclamer le remboursement de cotisations sociales (Ass. 1^{er} décembre 1961, Sté Jean Roques, p.675) ; de même, seule la loi peut fixer un délai pour le dépôt des pièces justificatives présentées à l'appui d'une déclaration de sinistre ou d'une demande d'indemnisation (Ass. 23 octobre 1964, Commission régionale des dommages de guerre de Bordeaux c/Depo, p.487 ; voyez également Section des Travaux Publics, 21 juin 2005, avis n° 371566). Par contre, le pouvoir réglementaire peut instituer un délai de forclusion, c'est à dire d'exercice d'un recours administratif ou juridictionnel (voyez sur la distinction entre prescription et forclusion, Section 4 juillet 1969, Ordre des avocats à la cour d'appel de Paris, p.358 ; 13 mars 1992, Cne des Mureaux, p.117).

En matière fiscale, vous jugez ainsi que « s'il appartient au pouvoir réglementaire de préciser les indications que les contribuables doivent fournir à l'appui de leurs déclarations de résultats dans la mesure où ces indications sont nécessaires pour permettre à l'administration

de vérifier la conformité des opérations faites par le contribuable avec les exigences de la loi, seul le législateur peut assortir ces règles de sanctions autres que celles déjà attachées au défaut de déclaration ou à la production d'une déclaration irrégulière » : vous en avez déduit que le défaut de production à l'appui de la déclaration du relevé des sommes affectées à la réserve spéciale de participations ne pouvait entraîner la déchéance du droit à constituer en franchise d'impôt une provision pour investissements (Ass. 13 mars 1981, n° 13098, RJF 4/81 n° 309 avec chron.).

De même, vous avez précisé que, si l'article 150 B du CGI institue un droit à exonération des plus-values du fait de la valeur limitée du patrimoine, les dispositions réglementaires d'application prévoyant l'obligation de joindre la demande d'exonération en même temps que la déclaration de revenus ne pouvaient faire obstacle à ce que le contribuable présente cette demande d'exonération après l'expiration du délai de déclaration, par voie de réclamation et ce jusqu'à l'expiration du délai de réclamation imparti par l'article R. 196-1 du LPF (6 novembre 2006, Dufoin, RJF 1/07 n° 24, concl. L. Vallée BDCF 1/07 n° 4). Voyez également la jurisprudence par laquelle vous avez indiqué que le paiement fractionné de l'impôt sur cinq ans en cas de réalisation d'une plus-value pouvait être demandé par le contribuable jusqu'à l'expiration du délai de réclamation, et ce malgré les dispositions réglementaires imposant la présentation de la demande de fractionnement avec la déclaration de revenus (23 mai 1984, n° 50773, RJF 7/84 n° 847, concl. M-A. Latournerie DF 4/85 comm.75).

Comme le soulignent les conclusions de D. Lobry sur l'arrêt d'Assemblée de 1981 et celles de L. Vallée sur l'arrêt de 2006 Dufoin, vous devriez tout de même réserver les cas où le législateur a donné au pouvoir réglementaire une habilitation suffisamment précise pour fixer les conditions formelles d'ouverture du droit à déduction, sous peine de déchéance. Ici, l'article 199 terdecies-0 A confie à un décret le soin de fixer ses modalités d'application, « notamment les obligations déclaratives incombant aux porteurs de parts ».

On peut hésiter sur l'interprétation à donner de l'étendue de cette habilitation. Votre jurisprudence, en la matière, est assez plastique : dans certains domaines, vous admettez des habilitations particulièrement larges (ainsi, l'article L. 711-1 du code de la sécurité sociale habilitant le pouvoir réglementaire à déterminer les règles applicables aux régimes spéciaux lui permet de fixer les taux de cotisations et le montant des prestations : 6 septembre 2006, Union des familles en Europe, n° 277752), ou des habilitations implicites (21 mars 2007, Département de la Seine-St-Denis, à paraître aux Tables). Mais il y a en revanche des matières dans lesquelles vous protégez plus sévèrement la compétence du législateur, et c'est particulièrement le cas à la fois de la fiscalité et de l'institution de règles de prescription.

En principe, les contribuables ont le droit, conformément à l'article L. 190 du Livre des procédures fiscales, de former une réclamation sur les impositions qu'ils ont payées à tort, que cet excès d'imposition résulte d'une erreur de l'administration ou de leur part. En outre, si le délai de réclamation constitue sans doute un délai de forclusion dont l'étendue peut être déterminée par la voie réglementaire, sa réduction à néant institue une règle de prescription relevant du législateur. Ainsi, il nous semble que si le législateur entend dénier au contribuable tout droit à réclamation, alors il doit lui-même prévoir cette dérogation à l'article L. 190 du LPF, ou alors habiliter explicitement le pouvoir réglementaire en ce sens. D'ailleurs, il arrive que le législateur prévienne expressément d'écarter tout droit à réclamation : voyez par ex. les dispositions de l'article 200, 5 du CGI en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les dons aux œuvres, ou l'interprétation que vous avez faite des dispositions

combinées des articles 44 sexies, 53 A et 223 pour l'exonération des entreprises nouvelles (3 mai 1995, SA Gherardi, RJF 6/95 n° 709).

En l'espèce, en confiant au pouvoir réglementaire le soin de fixer des obligations déclaratives, le législateur ne l'a pas à nos yeux autorisé à prévoir que le non-respect de ces obligations au moment de la déclaration d'impôt interdirait toute régularisation ultérieure par dérogation au droit général de réclamation.

Si vous nous suivez pour retenir ce moyen d'erreur de droit, vous pourrez casser l'arrêt attaqué en ce qui concerne seulement la réduction d'impôt pour détention de parts de FCPI. Après cassation, vous constaterez que, comme l'admet l'administration fiscale, l'engagement de conservation des parts de FCPI a été produit par M. Berland en mai 2001 soit dans le délai de réclamation s'agissant d'impositions portant sur les revenus de l'année 1999. Vous pourrez prononcer la décharge et accorder au contribuable une somme de 3 000 euros en application de l'article L. 761-1 du CJA.

PCMNC :

- sous le n° 299862, au rejet du pourvoi de la SARL JMSFB ;
- sous le n° 300839, à la cassation de l'arrêt de la CAA de Douai du 22 novembre 2006 en tant qu'il rejette les conclusions de M. Berland tendant à la décharge des impositions supplémentaires résultant du refus du bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 terdecies-0 A du CGI pour l'année 1999 ;
- à la décharge des impositions supplémentaires correspondantes ;
- à la réformation du jugement du TA de Rouen du 8 février 2005 dans cette mesure ;
- à ce que soit mise à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros en application de l'article L. 761-1 du CJA ;
- au rejet du surplus des conclusions.