

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies
Séance du 9 juin 2008
Lecture du 7 août 2008

N° : 283 238
M. et Mme Joly

CONCLUSIONS

Emmanuel GLASER, commissaire du gouvernement

L'article 239 bis AA du CGI, qui autorise les SARL de famille « exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale » à opter pour le régime fiscal des sociétés de personnes, doit-il être compris comme limitant cette possibilité aux sociétés qui exercent une telle activité à titre exclusif ? Telle est la question que pose la présente affaire.

M. et Mme Joly ont créé le 14 décembre 1993 la SARL Verofrane, dont ils détenaient chacun la moitié des parts et dont l'objet était l'exploitation d'hôtels, de résidences de tourisme, d'établissements d'accueil pour personnes âgées et la mise à disposition de moyens matériels et humains pour faciliter l'exploitation de ce type d'établissements. Ils ont, dès l'origine, opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, en application de l'article 239 bis AA précité. Le 30 décembre 1993, la SARL a acquis, pour 5 000 francs, une participation dans la SNC Reptorcy, qui exploitait une résidence locative pour personnes âgées dépendantes, ainsi qu'une créance sur cette société d'un montant de 766 364 francs. Puis, en mars 1994, la SARL a conclu avec la SNC un contrat de location de mobilier, qu'elle avait acquis pour une valeur de 50 000 francs.

L'activité de la SARL étant lourdement déficitaire, M. et Mme Joly ont imputé ces déficits sur leur revenu global. A l'occasion d'une vérification de comptabilité de la SARL et d'un contrôle sur pièces des intéressés, portant sur les années 1993 à 1995, le service, qui a considéré que la SARL n'exerçant pas une activité commerciale ne pouvait bénéficier du régime des sociétés de personnes prévu par l'article 239 bis AA, a remis en cause cette imputation ; il en est résulté, pour M. et Mme Joly, des suppléments d'imposition assez conséquents, quelque 105 000 € en droits et pénalités pour les trois années en cause.

Après rejet de leur réclamation, les intéressés ont saisi le tribunal administratif de Lille, qui par jugement du 27 mars 2003 a rejeté leur demande en décharge. Ils se pourvoient régulièrement en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 14 mars 2006 (non publié à la RJF) confirmant ce jugement.

1. Ils soutiennent qu'en interprétant l'article 239 bis AA du CGI comme exigeant que l'activité exercée par la SARL soit exclusivement commerciale la cour a commis une erreur de droit.

L'article 239 bis AA du CGI disposait, en effet, dans sa rédaction applicable aux années en cause, qui reste pour l'essentiel la rédaction actuelle : « Les SARL exerçant une activité industrielle, commerciale ou artisanale, et formées uniquement entre personnes parentes en

8 du CGI et de l'article 75 du même code, conserver le régime des sociétés de personnes lorsque leurs opérations commerciales dépassaient 30 % de leur chiffre d'affaires ou 200 000 francs de recettes au titre d'un exercice, d'opter pour le régime des sociétés de personnes. La discussion parlementaire montre qu'étaient visées les entreprises ayant véritablement une activité mixte, le ministre de l'économie, J. Arthuis, indiquant ainsi que « le Gouvernement est, en effet, favorable à cet amendement, qui devrait faciliter l'exercice conjoint d'activités agricoles et commerciales » (JO Débats, Sénat, séance du 21 mars 1996, p. 1643). Le problème des activités accessoires n'a, donc, pas été abordé, mais il est clair que cet amendement allait bien au-delà de ce problème, puisqu'il visait à couvrir les entreprises ayant véritablement une activité mixte et que le Parlement n'a pas entendu dire, même en creux, que l'exercice d'activités accessoires privait du bénéfice du régime des sociétés de personnes.

Il nous semble, pour notre part, que l'objectif de cette disposition et le réalisme économique vont dans le sens d'une interprétation souple de cette disposition, dans la ligne de celle que vous avez adoptée s'agissant de l'article 44 sexies du CGI par votre décision SARL SQI (CE 8 juillet 1998 n° 186279, SARL Seuge Quero Informatique : RJF 8-9/98 n° 921, concl. G. Bachelier BDCF 4/98 n° 76).

Vous savez que cet article exonère d'IR ou d'IS pendant deux ans les entreprises nouvelles qui exercent une « activité industrielle, commerciale ou artisanale ». Par la décision SQI, vous avez jugé « que le législateur n'a entendu exclure du champ de l'exonération les entreprises nouvelles dont les bénéficiaires proviennent en partie d'activités d'une nature autre qu'industrielle, commerciale ou artisanale, que dans la mesure où ces activités ne constituent pas le complément indissociable d'une activité exonérée ».

Il est vrai que votre décision fonde cette interprétation sur les travaux préparatoires de l'article 44 sexies. Mais, la lecture de ces travaux et des conclusions du commissaire du gouvernement, G. Bachelier, montre que vous en avez tiré avant tout le critère d'exclusivité, c'est-à-dire l'exclusion des entreprises ayant une activité mixte. Selon les termes du commissaire : « La condition d'exclusivité nous paraît résulter en effet de l'économie de l'article 44 sexies telle qu'elle peut être déduite de l'intention du législateur ».

Le tempérament que vous avez apporté à cette exclusivité est, donc, moins fondé sur les travaux préparatoires que sur la logique économique. G. Bachelier ajoutait ainsi : « Pour autant, la finalité de l'article 44 sexies est d'aider les entreprises nouvelles exerçant une activité éligible au régime de faveur prévu par la loi et le réalisme économique commande d'estimer qu'une entreprise qui exerce à titre principal une activité exonérée et qui doit exercer une activité non exonérée parce que celle-ci constitue le complément indispensable à son activité principale ne perde pas pour ce motif le bénéfice de l'exonération ».

Le même raisonnement nous paraît transposable ici. L'objectif du législateur était d'aligner, afin de les favoriser, les SARL de famille sur les sociétés unipersonnelles ou les sociétés en nom collectif. Il a limité cette facilité aux SARL dont l'activité était industrielle, commerciale ou artisanale. Exiger que ces sociétés exercent une telle activité à titre exclusif revient à leur interdire, sous peine de ne pouvoir bénéficier du régime des sociétés de personnes, d'avoir toute autre activité, même si cette activité est indispensable pour assurer le succès de l'activité donnant droit au régime des sociétés de personnes. Une telle position ne nous paraît ni réaliste, ni conforme à la volonté du législateur.

Le moyen tiré de ce que l'article 239 bis AA du CGI n'exclurait pas les activités mixtes, civiles et commerciales, et n'exigerait pas que l'activité commerciale fût exercée à titre principal ne peut qu'être écarté, compte tenu de ce que nous venons d'indiquer.

Les époux Joly soutiennent, également, qu'en réalité l'activité commerciale de location de mobilier était, en l'espèce, exercée à titre principal, dès lors qu'elle a procuré, pour les trois années en cause, la totalité des recettes de la SARL, ce caractère accessoire devant être apprécié au regard des recettes et non des investissements.

Il est vrai que, pour apprécier le caractère accessoire ou non de l'activité exercée à titre complémentaire, vous vous fondez sur la part des recettes qu'elle dégage (voir sur ce point la décision du 29 décembre 2004, Haensel, précitée), mais la situation est ici différente, puisque, comme nous venons de le dire, l'objet même de la SARL était la gestion d'une participation dans une SNC, l'activité de location étant, en réalité, sans lien avec l'activité principale, de sorte que, dans la présente affaire, le critère d'indissociabilité n'est pas rempli.

Les requérants invoquent, ensuite, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, une réponse ministérielle à une question posée par M. Dubernard (n° 27742, AN, JO du 23 octobre 1995 p. 4444). Mais, cette doctrine administrative, que vous avez confirmée par la décision du 17 novembre 2006, Bec, précitée, ne concerne pas les conditions dans lesquelles une SARL de famille peut exercer l'option pour le régime fiscal des sociétés de personnes.

M. et Mme Joly déduisent, enfin, de tout cela que l'administration a, en réalité, entendu réprimer un abus de droit, sans respecter les garanties prévues à l'article L. 64 du LPF. Mais, ce moyen ne peut qu'être écarté, l'administration n'ayant ni considéré que l'activité de location était fictive ni que ce montage n'avait d'autre but que d'éluider l'impôt, mais ayant seulement requalifié l'activité de l'entreprise d'activité commerciale en activité civile.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 31 mai 2005 et au rejet des conclusions présentées par M. et Mme Joly devant cette cour et de leurs conclusions devant le Conseil d'Etat au titre de l'article L. 761-1 du CJA.