

N° 254597

M. Philippe BEC

10^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies

Rôle 06/ 555 n° 1

Séance du 4 octobre 2006

Lecture du 17 novembre 2006

**Conclusions de Mme Marie-Hélène MITJAVILE
Commissaire du Gouvernement**

M. BEC, médecin urologue, est par ailleurs l'unique associé de l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou EURL « La Palmoula », entreprise créée en 1988 et détenant des participations dans des sociétés en nom collectif (SNC) hôtelières. Au titre des exercices 1991, 1992 et 1993, M. BEC a déduit de son revenu global des déficits industriels et commerciaux provenant notamment de frais financiers supportés par l'EURL pour l'acquisition de participations dans les SNC – déduction que l'administration a remise en cause à la suite de la vérification de la comptabilité de l'EURL. M. BEC se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 31 décembre 2003 de la CAA de Bordeaux confirmant le jugement du 30 novembre 1999 du TA de Toulouse rejetant sa demande tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles il a été assujéti au titre de l'impôt sur le revenu pour les années 1991, 1992 et 1993.

L'unique moyen de cassation est tiré de l'erreur de droit commise par la cour dans l'application de l'article 238 bis K du CGI.

Rappelons brièvement les éléments de fait et de droit de l'espèce. Dans le cas de sociétés de personnes- telles que des sociétés en nom collectif- qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, ce sont leurs associés qui sont imposables à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société, en vertu de l'article 8 du CGI. En l'espèce M. BEC n'est pas lui-même associé des SNC, mais il a créé une unité intermédiaire, l'EURL dont il est l'unique associé. Cette entreprise n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux doit en vertu de l'article 8 du CGI être traitée fiscalement comme l'est une société de personnes dans le même cas. Ainsi le bénéfice (ou le déficit social) constaté dans les SNC remonte-t-il de ces dernières à l'EURL et de l'EURL à M. BEC. Pour déterminer dans ce dispositif à deux étages le résultat imposable entre les mains du contribuable, comment convient-il d'appliquer l'article 238 bis K du CGI – « chef d'œuvre de rédaction bureaucratique » selon le mot du professeur Cozian (in « *Un sac d'embrouilles : le régime fiscal des sociétés de personnes relevant de l'impôt sur le revenu* » Droit fiscal 1999 n° 5) ?

L'article 238 bis K du CGI dispose :

« I - Lorsque des droits dans une société ou un groupement mentionnés aux articles 8, 8 quinquies, 239 quater ou 239 quater C sont inscrits à l'actif d'une personne morale

passible de l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun ou d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole imposable à l'impôt sur le revenu de plein droit selon un régime de bénéfice réel, la part des bénéfices correspondant à ces droits est déterminée selon les règles applicables au bénéfice réalisé par la personne ou l'entreprise qui détient ces droits...

II – Dans tous les autres cas, la part de bénéfice ainsi que les profits résultant de la cession des droits sociaux sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature et du montant des recettes de la société ou du groupement ».

Reprenons les dispositions du I de cet article : elles traitent de l'hypothèse dans laquelle le résultat imposable entre les mains d'un associé est déterminé d'après les règles qui régissent sa propre activité et non l'activité de l'entreprise dont il est l'associé ; et dans cette hypothèse, le texte tire toutes les conséquences du caractère transparent des sociétés de personnes. Cela joue dans deux cas :

- soit pour des associés imposables à l'impôt sur les sociétés ;

- soit pour des associés qui sont des entreprises industrielles, commerciales, artisanales ou agricoles imposables à l'impôt sur le revenu (et qui ont inscrit à leur actif, leurs droits dans la société dont elles sont associées).

La cour a raisonné en deux temps.

Elle a d'abord examiné comment déterminer le résultat imposable de l'EURL, associée des SNC, en recherchant si M. BEC pouvait se prévaloir du I de l'article 238 bis K. Et elle l'a exclu en constatant que l'EURL ne répond à aucun des deux cas prévus au I de l'article : l'EURL n'est pas un associé imposable à l'impôt sur les sociétés, et l'EURL qui avait pour seule activité la gestion des parts sociales dans des sociétés en nom collectif hôtelières et ne participait nullement à l'activité commerciale de ces sociétés, ne pouvait davantage être regardée comme une entreprise industrielle ou commerciale, ayant elle-même réalisé un bénéfice commercial qui serait déterminé par application du I de l'article 238 bis K du CGI.

Le raisonnement de la cour sur ce point nous semble exempt d'erreur de droit, la simple détention de parts sociales constituant une activité civile et non commerciale au sens du CGI. Certes la question est nouvelle mais elle ne nous semble pas délicate. Le requérant soutient que l'associé d'une SNC dont l'activité est commerciale, doit être nécessairement regardé comme réalisant des bénéfices industriels et commerciaux dès lors qu'en vertu du code du commerce il a la qualité de commerçant (v. article L 221-1 du code du commerce). Mais l'article 34 du CGI définit les bénéfices industriels et commerciaux comme des bénéfices réalisés non par des commerçants, mais par des personnes « exerçant une profession commerciale, industrielle ou artisanale » ; on sait que cela permet d'assimiler à des activités de commerce au sens de l'article 34, des activités qui ne le sont pas par nature (telles que les opérations sur des biens immobiliers ou certaines locations, v. article 35 du CGI) mais inversement une personne qui a la qualité de commerçant- comme ici l'EURL peut être regardée comme exerçant une activité civile, lorsqu'elle se borne comme en l'espèce à porter un patrimoine (v. pour une SNC, TA de Besançon, 23 janvier 1997, Petetin, RJF 3/ 97, n° 196).

La cour a ensuite examiné si M. BEC pouvait se prévaloir du II de l'article 238 bis K. Le II traite de l'hypothèse dans laquelle les résultats imposables entre les mains de l'associé sont déterminés d'après les règles applicables à la société dont il est l'associé. En l'espèce les résultats des SNC relèvent des BIC ; le résultat imposable entre les mains de l'EURL doit donc être déterminé comme le sont des BIC. L'administration ne l'a d'ailleurs nullement contesté mais elle a estimé, et à sa suite la cour a considéré, que les charges financières exposées par l'EURL pour l'acquisition de parts des SNC ne pouvaient toutefois pas être imputées sur les bénéfices, dès lors que l'acquisition de parts par l'EURL ne pouvait être regardée comme l'acquisition d'un capital nécessaire à l'activité industrielle et commerciale de l'entreprise, mais doit s'analyser comme l'acquisition d'un patrimoine privé, et que les frais d'acquisition d'un tel patrimoine ne sont pas déductibles des résultats. Les requérants soutiennent que la cour a commis une erreur de droit, en faisant valoir que les frais financiers qui ont été exposés pour l'acquisition de parts qui sont, elles, à l'origine des bénéfices industriels et commerciaux, entrent eux-mêmes dans la catégorie des BIC et sont ainsi déductibles. Le raisonnement de la cour nous semble cependant exempt d'erreur de droit, et la position des requérants quoique d'une apparence très logique difficile à admettre, dès lors que l'EURL n'a aucune activité commerciale et n'exerce qu'une activité purement civile.

Nous vous invitons donc à juger que la cour n'a pas commis d'erreur de droit en reprenant en substance la position de l'administration- position qui avait été exprimée par une réponse à une question parlementaire (Rép. Dubernard, AN 23 octobre 1995, p. 4444, n° 27742). Notons que c'est la position qui avait été généralement confirmée par les tribunaux et les cours (**CAA Bordeaux, 30 septembre 2004, Peyroulet, RJF 1/ 05, n° 48 ; TA Dijon, 4 juillet 2000, Bataillaud, RJF 11/ 00, n° 1298 ; TA Lyon, 22 juin 2004, DF 2004, n° 54, comm. 766**), à l'exception du TA de Grenoble qui avait pris une position inverse (**TA Grenoble, 19 octobre 2000, Dellamonica, RJF 01 n° 189**) en jugeant que les charges financières supportées par une EURL, exposées en vue de participer à un éventuel bénéfice industriel et commercial, devaient être regardées comme déductibles.

Enfin il nous semble que la cour a pu sans erreur de droit juger que le résultat imposable entre les mains de M. BEC étant ensuite déterminé selon la règle applicable à l'EURL, ce dernier ne pouvait davantage imputer les frais d'acquisition des parts.

PCMNC au rejet du pourvoi.