

par Jérôme TUROT, Maître des requêtes au Conseil d'Etat

**Le fisc et la peau de l'ours. Bilan jurisprudentiel de l'article 38-2 bis du CGI**

CAA Paris 22 janvier 1991, n° 1 872, France Cottages (texte à la ► RJF 4/91 n° 395)

CAA Paris 11 décembre 1990, n° 2 451, Fanuc France (texte à la ► RJF 4/91 n° 395)

CE 4 mars 1991, n° 97 595, H. de Bouard (texte à la ► RJF 4/91 n° 431)

Il ne faut pas vendre la peau de l'ours avant de l'avoir tué. Cette édifiante morale, depuis que La Fontaine l'a dite (L'ours et les deux compagnons, Livre V, fable 20), a fortement marqué Messieurs les comptables, qui prescrivent de ne pas comptabiliser le bénéfice avant de l'avoir réalisé. Les fiscalistes par contre, ne sont venus que récemment à ce principe de prudence ; il est vrai que, d'un point de vue économique, le fait pour une entreprise de disposer d'un important carnet de commandes, et de la trésorerie fournie par les acomptes de ses clients, constitue un actif que la comptabilité commerciale, c'est une faiblesse de sa part, ignore.

Toujours est-il que longtemps, les règles fiscales ont différé des règles comptables en matière de rattachement des produits correspondant aux créances sur la clientèle et aux acomptes.

La jurisprudence du Conseil d'Etat, suivie par l'administration, affirmait que les créances doivent être comptabilisées en produits dès qu'elles sont acquises, c'est-à-dire rattachées à l'exercice au cours duquel l'entreprise a conclu le contrat générateur de ces créances. Cette règle avait pour effet, dans certains cas, d'imposer des bénéfices encore seulement virtuels, puisque l'entreprise devait rattacher à ses résultats - déduction faite éventuellement des provisions constatant le montant probable des charges qu'elle aurait à supporter du fait des engagements pris par elle - le montant des marchés passés et des commandes obtenues, même si ce contrat ne correspondait encore, à la clôture de l'exercice, à aucune opération réalisée ni à aucune créance exigible.

Cette jurisprudence était doublement critiquée :

- elle était peut-être conforme à la définition du bénéfice imposable donnée à l'article 38-2 du CGI (définition par la variation de l'actif net), mais pas à la définition dudit bénéfice donnée par l'article 38-1 du CGI (définition par le résultat des opérations effectuées) ;
- elle introduisait une divergence entre le bénéfice comptable et le bénéfice fiscal, puisque la règle posée par le Plan Comptable Général est celle de l'enregistrement des ventes « au vu des factures », c'est-à-dire en règle générale après la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation de service.

La doctrine administrative d'abord, la jurisprudence ensuite, la loi enfin sont progressivement revenues sur le principe de l'imposition d'après les créances acquises, et y ont substitué ce que l'on pourrait appeler le principe des profits réalisés (I). Mais les nouvelles règles de rattachement, inscrites à l'article 38-2 bis du CGI, ne vont pas sans difficultés d'interprétation, non pas tant pour les ventes (II) que pour les prestations de service (III). Elles ont, par ailleurs, des incidences sur le rattachement des frais et charges (IV).

## I - L'article 38-2 bis du CGI : le ralliement du droit fiscal à la pratique comptable

1) L'administration a fait le premier pas en ouvrant aux contribuables une option dans le cas où les créances acquises ne seraient pas exigibles dès la signature du contrat : les entreprises étaient autorisées soit à rattacher la créance à l'exercice de son acquisition, et à porter en contrepartie en provision le montant probable des charges restant à supporter du fait des engagements pris (ceci conformément à la jurisprudence issue de deux arrêts du 18 juin 1971 : Dupont 1971 p. 308), soit à ne rapporter la créance aux exercices qu'au fur et à mesure des dates d'**échéances effectives** (D. adm. 4 E-1434 du 30 septembre 1976).

2) Puis le Conseil d'Etat, par deux **arrêts de Plénière du 7 mars 1979**, a jeté aux orties la vénérable notion de créance acquise (CE 7 mars 1979, n° 4 884 et n° 7 593, Plén. : RJF 4/79 n° 194 avec chronique J.F. Verny p. 113). Désormais, le critère de rattachement des créances aux résultats de l'exercice n'est plus la signature du contrat mais **l'exigibilité** de la créance. Pour emporter cette solution, le commissaire du Gouvernement avait souligné - et cette considération reste valable pour l'application de l'actuel article 38-2 bis du CGI - que selon les termes mêmes de l'article 38-1 du CGI, c'est en fonction des opérations effectuées par l'entreprise au cours de l'exercice que doit être déterminé le bénéfice d'une entreprise ; c'est donc seulement dans la mesure où une vente ou une prestation de service est « effectuée » qu'un compte d'actif peut enregistrer une créance dans des conditions qui entraînent une variation de l'actif net au sens de l'article 38-2 du CGI.

Les règles de comptabilisation résultant des arrêts de Plénière pouvaient se synthétiser ainsi :

a - Lorsqu'une entreprise a perçu une recette ou acquis une créance qui est exigible à la clôture de l'exercice, en contrepartie de l'engagement pris par elle de céder des biens ou de fournir des services au cours d'exercices ultérieurs, la recette ou la créance dont il s'agit constitue un élément d'actif né au cours de l'exercice et doit donc être rattachée dans son intégralité aux résultats de cette entreprise ;

b - Toutefois, l'entreprise peut constituer une provision correspondant au moment probable des charges qu'elle devra supporter au cours des exercices prévus pour respecter ses engagements, dans la limite des produits déjà enregistrés ;

c - Par ailleurs, si avant même d'avoir perçu aucune recette ou acquis aucune créance exigible, il apparaît que la situation de fait et de droit impliquée par les termes d'un contrat et les conditions de son exécution impliquent un excédent des charges prévisibles sur les recettes escomptées, l'entreprise est autorisée à déduire immédiatement une provision pour la perte nette probable (CE 26 octobre 1983, n° 34 539 : RJF 12/83 n° 1484).

Le critère de l'exigibilité retenu par les deux arrêts de Plénière de 1979 ne conduisait cependant pas à un complet alignement des règles fiscales sur les règles comptables en matière de rattachement des créances. En effet, cette jurisprudence, si elle retenait comme critère général de rattachement la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation, lui apportait une exception en cas de paiement effectif intervenu au cours d'un exercice antérieur à celui où l'opération est effectuée. Ainsi, le revirement de 1979 n'a pas modifié la règle selon laquelle les **acomptes perçus ou exigibles** avant la livraison du bien ou l'achèvement du service devaient être pris en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'exercice. Cette jurisprudence était donc un compromis bâtarde - le seul qu'autorisaient les textes alors en vigueur - entre le critère de l'opération effectuée et celui de la créance acquise.

3) C'est au législateur qu'est revenu le mérite de parachever le ralliement des règles fiscales sur la pratique comptable, par l'article 84 de la loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978 (loi de finances pour 1979), codifié sous l'article 38-2 bis du CGI. Désormais, c'est en principe la date de livraison des biens qui doit être retenue pour les ventes et opérations assimilées, et celle de l'achèvement des prestations pour les prestations de service, sous réserve de certains types de prestations. Les nouvelles règles sont applicables aux exercices clos à compter du 31 décembre 1978.

Il ressort de l'exposé même des motifs du texte, et des débats parlementaires préalables à son adoption, qu'il a pour but « d'aligner la règle fiscale sur la pratique comptable » et d'améliorer les conditions d'imposition des entreprises dans le cas où la conclusion d'un contrat (vente ou fourniture de services) et l'exécution des obligations correspondantes se situent au cours d'exercices différents. C'est donc bien à la lumière des règles comptables qu'il convient de trancher les difficultés d'application de l'article 38-2 bis du CGI, et c'est bien dans cet esprit qu'ont été rendues les premières décisions jurisprudentielles que nous allons examiner.

## II - Ventes

Lorsqu'ils trouvent leur origine dans une vente, les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des acomptes reçus doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel intervient la **livraison** des biens.

Ainsi, ne doit-il plus y avoir de discordance entre la détermination fiscale des produits de l'exercice et sa détermination **comptable**. En effet, selon le Plan Comptable Général (p. II-16) :

« - sont rattachés à l'exercice les produits acquis à cet exercice (...) ; - constituent des « produits constatés d'avance » les produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations et fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. »

Lorsqu'une créance comptabilisée concerne un bien non livré, le produit comptabilisé d'avance est éliminé des produits de

l'exercice par l'intermédiaire du compte de régularisation 487 « Produits constatés d'avance ». Inversement, lorsqu'un bien livré n'a pas encore fait l'objet d'une facture, le produit est ajouté aux produits de l'exercice par l'intermédiaire du compte de rattachement 418 « Clients - Produits non encore facturés » (Mémento Comptable Lefebvre n° 506).

La plupart du temps, la détermination de la date de la livraison ne présente pas de difficultés. Mais il en va autrement dans certains cas.

L'article 38-2 bis ne définit pas la livraison. Cette notion n'est pas non plus définie dans le Plan Comptable. On trouve certes une définition législative de la notion de livraison, mais qui ne vise que le cas particulier des ventes avec réserve de propriété. L'article 3 de la loi n° 80-335 du 12 mai 1980 relative aux effets des clauses de réserve de propriété dans les contrats de vente a précisé que lorsque la vente est assortie d'une clause de réserve de propriété, la livraison au sens de l'article 38-2 bis du CGI s'entend de la remise matérielle du bien. Le produit correspondant est ainsi rattaché aux résultats sans qu'il y ait lieu d'attendre le transfert de propriété, que ce type de contrat a pour effet de différer jusqu'au paiement intégral du prix par l'acquéreur.

La doctrine administrative a précisé que, pour l'application de l'article 38-2 bis, la livraison s'entend du transport de la chose vendue en la puissance et la possession de l'acheteur (Rép. Barbier Sén. 19 janvier 1989, p. 91 n° 1 579). Elle fait ainsi référence à la notion de **délivrance** définie à l'article 1604 du Code civil.

La première décision de jurisprudence définissant la livraison est le jugement du tribunal administratif de Bordeaux du 12 avril 1988, n° 1 771/86, de Bouard : RJF 11/89 n° 1194, rendu à propos de ventes de vin en primeur. La question posée au tribunal était de savoir si la livraison à laquelle se réfère l'article 38-2 bis est une notion purement matérielle (remise physique du bien à l'acquéreur) ou une notion juridique plus élaborée, se référant au droit civil. L'enjeu du débat était de déterminer si la livraison n'a eu lieu qu'à la date de l'expédition physique du vin (ce que soutenait la société), ou si elle a pu avoir lieu auparavant, par la délivrance du bien au sens civil (ce que soutenait l'administration). Le tribunal a jugé qu'il convient de se référer à la notion civiliste de délivrance, et non à la livraison au sens que le langage courant donne à ce terme. S'agissant de choses de genre, la délivrance ne peut intervenir au plus tôt qu'au moment de leur individualisation selon les dispositions de l'article 1606 du Code Civil ; le tribunal a jugé qu'il en est de même pour la livraison au sens de l'article 38-2 bis du CGI.

Le Conseil d'Etat vient de confirmer cette assimilation de la livraison à la **délivrance** mentionnée à l'article 1604 du **Code civil**, par un arrêt du 4 mars 1991, n° 97 595, de Bouard cité en tête de cette chronique. L'arrêt prend même soin de citer les dispositions de l'article 1606 du Code civil.

Ainsi voit-on dans cette affaire le juge fiscal raisonner en terme de droit civil pour déterminer si la délivrance a pu avoir lieu avant la clôture de l'exercice. S'agissant de ventes de vins en primeur, le ministre soutenait que c'est au moment de la mise en bouteilles, généralement deux ans et demi après la récolte, qu'a lieu la livraison des vins. Le tribunal administratif de Bordeaux avait jugé que c'est seulement au moment de l'étiquetage, du capsulage et du conditionnement, soit trois ans à peu près après la récolte, que la livraison est effectuée. Quand la clôture de l'exercice a lieu en août, le choix entre ces deux critères conduit à retenir des exercices de rattachement différents. Le commissaire du Gouvernement M. Chahid-Nourai, a souligné qu'en opportunité la position du ministre était préférable : la mise en bouteilles est une opération dictée essentiellement par des considérations propres au vin lui-même, objectives ; et à l'avantage de l'objectivité s'ajoute celui de la commodité du contrôle, puisque la mise en bouteilles est datée avec

précision dans les livres de chais. Alors que l'étiquetage, le capsulage et le conditionnement dépendent de la seule volonté des parties qui peuvent à leur gré en retarder la date. Pourtant, et ceci souligne la volonté du Conseil d'Etat d'assimiler complètement la livraison au sens fiscal à la délivrance au sens civil, M. Chahid-Nourai a estimé impossible de retenir la date de la mise en bouteilles, car, comme toute **chose de genre**, le vin en cause ne peut être réputé transféré en propriété avant son **individualisation**. Or l'embouteillage ne peut constituer à lui seul cette individualisation, d'autant que la réglementation européenne (Règlement CEE n° 355/79 du Conseil du 5 février 1979, article 46) prohibe la détention en vue de la vente, la circulation, et l'exportation des vins de qualité s'ils ne sont pas étiquetés. C'est donc **au plus tôt à la date de l'étiquetage** et du conditionnement en lots au nom de l'acheteur que la livraison peut intervenir. La décision du Conseil d'Etat réserve toutefois le cas, semble-t-il, où ces opérations seraient volontairement différées ; elle marque l'intention du juge de parer d'éventuelles manœuvres consistant à différer anormalement, par rapport aux usages, la délivrance des vins de Bordeaux vendus en primeur.

La solution retenue par le Conseil d'Etat, confirmant celle adoptée par le tribunal administratif de Bordeaux d'assimiler la livraison au sens de l'article 38-2 bis du CGI avec la délivrance au sens du Code civil est conforme à la pratique comptable : elle rejoint ainsi l'intention exprimée par le législateur - on l'a rappelée - lors de l'adoption de l'article 84 de la loi de finances pour 1979.

Soulignons enfin que l'interprétation civiliste du terme livraison a également été retenue pour le texte symétrique existant en matière de TVA (CE 31 mars 1978, n° 1683, Plén. : RJF 5/78 n° 239 avec conclusions B. Martin Laprade p. 150). L'actuel article 269-1 du CGI, issu de la loi n° 78-1240 du 29 décembre 1978, en a d'ailleurs tiré les conséquences, puisqu'il retient la notion de délivrance.

Ainsi se trouve réalisée une adéquation multiple : entre impôt direct (IS et BIC) et TVA, et entre droit fiscal et droit comptable. Puissent toutes les branches du droit fiscal montrer la même cohérence !

Par ailleurs, la jurisprudence a eu l'occasion de se prononcer sur le cas de créances correspondant indistinctement à une vente et à des **prestations de service annexes**. Le cas n'est certainement pas rare de ces créances mi figue-mi raisin, dont on peut se demander si elles doivent être prises en compte dès la livraison du bien, ou seulement après l'achèvement des prestations annexes. Il s'agissait d'un marché portant sur des matériels radioélectriques et électroniques, prévoyant pour le vendeur l'obligation d'installer et de mettre au point l'ensemble livré sur son site de fonctionnement. Le Conseil d'Etat a jugé que la créance doit être rattachée à l'exercice au cours duquel ces matériels, objet principal du marché, ont été livrés, même si les prestations annexes n'ont pas été effectuées à la clôture de cet exercice : CE 15 novembre 1989, n° 90 844, Thomson CSF : RJF 1/90 n° 9 et 16, conformément aux conclusions de M. O. Fouquet publiées Dr. fisc. 30/90 c. 1524.

### III - Prestations de services

En ce qui concerne les prestations de services, l'article 38-2 bis du CGI est d'une économie plus complexe qu'en ce qui concerne les ventes. Il pose une règle générale, mais y apporte aussitôt des dérogations.

#### 1 - LA RÈGLE GÉNÉRALE : LE RATTACHEMENT À L'ACHÈVEMENT DES PRESTATIONS

L'article 38-2 bis pose en principe que les produits correspondant à des créances sur la clientèle ou à des acomptes sont rattachés à l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations.

Comme pour les ventes, la règle fiscale est alignée sur la pratique comptable qui consiste généralement à ne comptabiliser les prestations « qu'à l'issue de l'exécution de l'obligation génératrice de profits et pertes » (Avis du Conseil National de la Comptabilité : Bull. CNC n° 25 janvier 1976 p. 15).

La loi ne définit pas plus la **notion d'achèvement** (pour les fournitures de services) que celle de livraison (pour les ventes). L'achèvement d'une prestation est une question de fait.

Y a-t-il lieu de faire une distinction juridique selon que la prestation constitue une obligation de résultat ou une obligation de moyens ? La doctrine comptable fait en principe cette distinction (norme IASC n° 18 ; cf Mémento Comptable Lefebvre n° 508). L'obligation de résultat est celle à laquelle est tenu le prestataire qui s'est engagé à procurer un résultat déterminé ; la date d'achèvement, dans ce cas, est celle à laquelle ce résultat est obtenu. Dans le cas d'une obligation de moyens, le prestataire s'engage à certaines diligences en vue d'un résultat qu'il n'est cependant pas tenu d'atteindre (contrats de recherche, par exemple) ; la facturation du service rendu constitue alors un produit d'exploitation même si le contrat n'est pas achevé.

L'arrêt de la CAA de Paris du 22 janvier 1991, France Cottages, cité en tête de cette chronique, fait une application très contestable de la notion d'obligation de moyens pour déterminer la date d'achèvement d'une prestation au sens de l'article 38-2 bis du CGI. Il s'agissait d'une société de gestion et de **conception immobilière** qui s'engage auprès de sociétés de construction de maisons individuelles à assurer une **mission de coordination des actions qui devront éventuellement être menées** auprès des entreprises de travaux dans le cadre des **garanties** biennales et décennales attachées aux immeubles vendus. Cet engagement intervient en même temps que les conventions relatives aux missions de gestion et de conception, et la rémunération forfaitaire correspondante est intégralement et immédiatement perçue. La société avait adopté un mode de comptabilisation consistant à rattacher ces rémunérations forfaitaires à ses résultats en fonction des probabilités de sinistres en matière de garanties biennales et décennales, selon les modalités suivantes : 52 % par moitié au cours de chacune des deux premières années ; le solde par fractions égales sur les huit années suivantes. La Cour, confirmant la position de l'administration a jugé que ces « prestations correspondent à une obligation de moyens, et qu'en conséquence la date d'achèvement desdites prestations à retenir pour l'application des dispositions de l'article 38-2 bis du CGI est au plus tard celle à laquelle les créances litigieuses ont été perçues ».

Pour conclure en ce sens, le commissaire du Gouvernement, M. Bernault, a rappelé la doctrine comptable que nous avons décrite, et a ajouté : « le raisonnement qui sous-tend cette pratique comptable nous paraît incontestable : s'il n'y a pas obligation de résultat, la prestation ne peut être regardée comme achevée à une date à laquelle une certaine fin serait obtenue, puisque, par définition, cette fin pourra ne jamais être réalisée malgré les moyens mis en œuvre. Quand, au surplus, comme dans le cas de l'espèce, la prestation pourra ne jamais être exécutée, en l'absence de sinistre, la seule date à laquelle peut être rattachée la rémunération de la prestation est son encaissement ou sa facturation ».

Cette analyse nous paraît aller à l'encontre de l'esprit de l'article 38-2 bis, et des réalités économiques. Si elle devait être confirmée, ce que nous ne pensons pas, elle signifierait que toutes les prestations de type étude, conseil, assistance, représentation sont considérées comme achevées dès l'origine, alors que les prestations correspondantes n'ont pas encore été effectuées !

On se trouverait alors aux antipodes de l'objectif de l'article 38-2 bis, qui est de mettre les produits en face des

charges. Dans le cas d'un contrat d'assistance juridique, comme ceux que proposait la société France Cottages, les

prestations sont encore futures, par hypothèse, à la date de l'encaissement des rémunérations ; d'ici la fin de la période envisagée par le contrat, dix ans dans cette affaire, la société supportera des coûts, même si certains contrats ne donnent finalement lieu à aucune intervention faute de sinistre : ce seront au minimum les coûts fixes correspondant aux moyens que la société devra entretenir pour être en mesure de faire face à son obligation d'assistance. La circonstance que la société France Cottages ne garantissait pas à ses clients le résultat de ses diligences (de même qu'un avocat n'est pas tenu de gagner les procès qu'on lui confie, sinon un avocat sur deux serait sur la paille) n'enlève rien à cette réalité : la société s'engageait à intervenir en cas de sinistre. La distinction que fait la doctrine comptable entre obligation de moyens et obligation de résultat n'a pas la portée que lui donne ici la Cour : elle signifie seulement qu'une auto-école ou un acupuncteur ne doit pas attendre, pour comptabiliser ses produits, que son client ait obtenu son permis de conduire ou soit guéri de ses rhumatismes...

Le Conseil d'Etat a d'ailleurs jugé, dans le cas d'une étude réalisée pour une commune par un comité de développement - or une mission d'étude correspond à ce que le droit des contrats qualifie d'obligation de moyens - que la rémunération doit en être rattachée à l'exercice au cours duquel l'étude est achevée : CE 9 novembre 1990, n° 88 226, CODIAC : RJF 1/91 n° 25.

## 2 - PRESTATIONS CONTINUES ET PRESTATIONS DISCONTINUES À ÉCHÉANCES SUCCESSIVES : LE RATTACHEMENT AU FUR ET À MESURE DE L'EXÉCUTION.

(1) Si le critère de l'achèvement convient parfaitement aux prestations de service à court terme, il présente des difficultés d'application dans le cas de contrats « à long terme », cette expression recouvrant, d'après la doctrine comptable, ceux dont la durée excède douze mois (2).

Dans de tels cas, en effet, le critère de l'achèvement - à supposer qu'il ait un sens - aurait pour effet de différer l'imposition des profits générés par la prestation jusqu'à l'achèvement du contrat, qui peut être fort éloigné : pouvait-on admettre par exemple, s'agissant d'un bail de trente ans, que les loyers ne soient rattachés aux résultats qu'à l'expiration de la trentième année ?

Le droit comptable connaît bien ces difficultés et admet que l'entreprise écarte dans certains cas la méthode normale de l'achèvement des opérations pour la **méthode de l'avancement des opérations**, qui permet d'enregistrer, à la clôture de chaque exercice, les profits estimés en fonction des prestations déjà réalisées. Ainsi l'article 15 du Code de commerce prévoit-il dans la nouvelle rédaction que lui a donnée la loi comptable du 30 avril 1983 : « Seuls les bénéfices réalisés à la clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels. Cependant, peut également être inscrit le bénéfice réalisé sur une opération partiellement exécutée, lorsque sa durée est supérieure à un an, sa réalisation certaine et qu'il est possible d'évaluer avec une sécurité suffisante le bénéfice global de l'opération ».

Le législateur, au moment de rédiger l'article 38-2 bis du CGI, n'a pas repris les termes de l'article 15 du Code de commerce, notamment la notion de « sécurité suffisante ». Il a préféré définir deux catégories de prestations, pour lesquels il présume qu'elles peuvent, sans attendre leur achèvement, être regardées comme « partiellement exécutées » au sens de l'article 15 nouveau du Code de commerce.

L'examen des **débats parlementaires** montre que c'est d'abord pour des considérations de finances publiques que le législateur a écarté le critère de l'achèvement pour ces deux types de contrats de prestations. Mais c'est aussi pour des raisons de logique fiscale : dans le cas de prestations continues ou à exécution successive, précisait en effet l'exposé des motifs du projet de loi dont est issu l'article 38-2 bis, « les prix de revient partiels et, par suite, les profits correspondants sont connus avec certitude avant l'achèvement complet des prestations ».

Fort de ces deux ordres de considérations, le législateur a prévu que pour les prestations de cette nature les produits doivent être pris en compte « au fur et à mesure de l'exécution ».

Deux récentes décisions jurisprudentielles montrent que la rédaction de l'article 38-2 bis laisse place à une incertitude sur le traitement fiscal de certains contrats de prestation à long terme. En effet, si la notion de prestation discontinuë à échéances successives est assez aisée à appréhender, celle de prestation continue est susceptible soit d'une interprétation étroite, soit d'une interprétation large.

### a) notion de **prestation discontinuë à exécution successive**

L'une des deux catégories de prestations pour lesquelles l'article 38-2 bis du CGI déroge au critère de l'achèvement est celle des « prestations discontinuës mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices ». Elle correspond à ce qu'il est convenu d'appeler les contrats à exécution successive. Pour ces prestations, comme pour les prestations continues, les produits doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'exécution.

Conforme à la doctrine comptable, cette règle de rattachement conduit, sur le plan fiscal, à des résultats voisins de ceux auxquels aboutissait la jurisprudence relative à ce type de contrats, qui retenait la date des échéances contractuelles. Mais dans le contexte antérieur à l'article 38-2 bis, cette jurisprudence était favorable aux entreprises, puisqu'elle leur permettait de retarder la prise en compte des produits par rapport à la date du contrat ; par contre dans le régime actuel, l'entreprise, lorsqu'elle réalise une

prestation dont l'**exécution est « à cheval » sur plusieurs exercices**, a **intérêt** à ce que sa prestation soit regardée comme une **prestation « normale »** afin de différer la prise en compte des produits correspondants jusqu'à l'achèvement complet de la prestation.

C'est ce qu'illustre le premier arrêt rendu à propos de la notion de prestation discontinue : CE 19 juin 1989, n° 58 246 et 59 829, OTH Loire-Bretagne : RJF 8-9/89 n° 928 avec conclusions Mme de Saint-Pulgent p. 464. L'activité de la société était celle d'un bureau d'études pour le secteur du bâtiment menant des missions de conception en vertu de **contrats d'ingénierie immobilière**. Au terme de chacune des phases normalisées prévues par la législation relative à la maîtrise d'ouvrage publique, la société percevait un élément de sa rémunération. La société estimait qu'il s'agissait d'une prestation unique, et ne constatait en conséquence de produit qu'à l'achèvement de toutes les étapes de sa mission de conception. Le ministre soutenait que cette mission se décomposait en **prestations distinctes**, correspondant aux différentes phases des travaux de conception, dont les produits devaient être pris en compte successivement à l'achèvement de chaque étape ; le commissaire du Gouvernement avait soutenu la même analyse. Le Conseil d'Etat n'a fait sienne ni l'analyse de la société ni celle de

l'administration, et a jugé qu'il s'agissait d'une prestation discontinue à échéances successives, ce qui en pratique produit la même conséquence que la thèse selon laquelle il s'agissait de prestations distinctes. L'arrêt donne comme critère de la notion de prestation discontinue le fait que les prestations sont « subdivisées en **phases successives donnant lieu à des facturations et à des règlements distincts** ». L'autre intérêt de cet arrêt est de montrer que la notion de prestations discontinues ne vise pas que la succession de **prestations identiques**. Ainsi cette catégorie de prestations ne se limite-t-elle pas aux contrats de type répétitif du type : contrats d'entretien, abonnements...

p.  
323

## b) notion de **prestation continue**

La notion de prestation continue est beaucoup plus malaisée à cerner que celle de prestation discontinue, car elle ne renvoie pas à un type de contrat connu. L'article 38-2 bis, qui ne définit pas cette catégorie, évoque « les prestations continues rémunérées **notamment** par des intérêts ou des loyers ». Il s'agit donc **essentiellement** des locations ou des prêts, mais la loi n'exclut pas que d'autres opérations entrent dans cette catégorie. Lesquelles ?

Dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt de la CAA de Paris du 22 janvier 1991, France Cottages, cité en tête de cette chronique et déjà évoqué à propos de la notion d'achèvement d'une obligation de moyens, la société soutenait, avec raison à notre avis, que l'engagement pris d'assister ses clients en cas d'actions menées contre les entreprises de travaux dans le cadre de garanties biennales et décennales a le caractère d'une prestation continue, puis que cet engagement dure pendant toute la durée de ces garanties. L'arrêt de la Cour écarte lapidairement cette argumentation.

Le commissaire du Gouvernement avait relevé, pour réfuter l'analyse de la société qu'une prestation continue se caractérise non seulement par le caractère continu de son exécution, mais aussi par le **caractère continu de sa rémunération**. « La différence de mode de paiement nous paraît fondamentale, développait-il, entre les opérations rémunérées instantanément en début d'exécution du contrat et les opérations rémunérées par intérêts, loyers, ou **paiements périodiques intervenant tout au long de l'exécution du contrat** ». Mais il paraît inadéquat de conférer aux modalités de facturation des conséquences déterminantes sur le rattachement des produits : c'est la nature de la prestation qui importe.

Un autre arrêt de la CAA de Paris du 11 décembre 1990, Fanuc France, également visé en tête de cette chronique, offre un second exemple de solution contraire à la fois de l'objectif de l'article 38-2 bis et à la réalité économique du contrat. La société s'était engagée envers sa société-mère à assurer le service après-vente des produits de cette dernière en tant qu'agent de service ; le service comportait notamment la maintenance chez l'utilisateur pendant la période de garantie.

La Cour écarte d'abord la thèse bien fragile de la société, qui invoquait les diverses interventions successives à effectuer chez le client jusqu'à la fin de la période de garantie selon les aléas affectant le matériel vendu pour soutenir qu'il s'agit de prestations à exécution successive : l'arrêt relève en effet que les prestations dont s'agit n'étaient pas subdivisées en plusieurs phases donnant lieu à facturations et règlements distincts. La Cour écarte ensuite implicitement l'idée que ces prestations puissent être regardées comme des prestations continues. Enfin, de façon plus surprenante encore, la Cour écarte l'argumentation de la société selon laquelle l'achèvement des prestations est constitué par la fin de la période de garantie, et décide que le produit de ces prestations doit être pris en compte dès le versement de la rémunération, au motif que la société rend un service instantané à sa société-mère, son client, en acceptant de se voir transférer l'obligation de maintenance des produits de cette dernière. Concluant en ce sens, le commissaire du Gouvernement, M. Loloum, avait affirmé que « la société-mère a transféré à la société française une obligation de faire moyennant rémunération ; il s'agit dès lors d'une **prestation à effet instantané** et non d'une prestation continue ni davantage d'une prestation discontinue mais à échéances successives » (Dr. fisc. 14/91 c. 754). Curieuse notion que cette prestation « à effet instantané », qu'on a envie d'appeler « prestation Aspro », inconnue aussi bien du droit fiscal que du droit comptable. Ainsi existe-t-il des prestations qui sont achevées avant d'être commencées...

« On peut admettre, avait ajouté le commissaire du Gouvernement, que dans ses relations avec la clientèle la société française a une obligation de résultat et qu'il convient de fixer l'achèvement de la prestation rendue au client à la date de péremption de la garantie conventionnelle. Mais ces considérations - qui seraient applicables à la société Fanuc Japon si elle n'avait pas opté pour l'interposition d'une filiale - ne lui sont plus applicables en raison même du contrat conclu avec sa filiale ».

La Cour paraît ici avoir prêté une attention déterminante à la circonstance que la société Fanuc France avait contracté non avec les acheteurs du matériel considéré, mais avec le fabricant. Certains commentateurs de l'arrêt ont même indiqué que la société japonaise et sa filiale auraient dû choisir un autre montage juridique comportant deux contrats distincts, un contrat de vente entre le fabricant et le client, et un contrat de prestation de services entre la société chargée du service après-vente et le client, solution fréquemment adoptée par les vendeurs d'électro-ménager. Mais, en tout état de cause, le fiscaliste doit s'attacher à ce qui constitue l'objet du contrat, à savoir ici un ensemble de prestations futures auprès du client, et non une « prestation instantanée » rendue au fabricant.

L'article 38-2 bis ne paraît envisager, en ce qui concerne les prestations de service, que deux cas : le cas « normal » où la prise en compte du produit est repoussée à la date d'achèvement, et le cas dérogatoire des prestations qu'on peut dire « longues » (continues ou discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices) où la prise en compte du produit se fait sans attendre l'achèvement, au fur et à mesure de l'exécution. Et voici que la jurisprudence de la CAA de Paris dégage deux autres cas de figure, qui ont pour commune conséquence d'anticiper encore le rattachement des produits et de revenir à l'ancien critère jurisprudentiel de l'exigibilité de la créance : prestations correspondant à une obligation de moyens et prestations « à effet instantané ».

Autant dire aux entreprises qu'elles doivent tout simplement tenir une comptabilité de caisse, et faire l'économie de toute construction juridique visant, comme l'article 38-2 bis, à mettre les produits en face des charges. Autant renoncer aussi à mettre les règles fiscales de rattachement des produits en harmonie avec les règles comptables, et par delà les règles comptables avec la réalité économique. Car aucun commissaire aux comptes, sauf surprise, n'aurait admis qu'une société comme France Cottage ou Fanuc France comptabilise dans ses résultats les rémunérations versées dès la conclusion du contrat.

La question qui était posée dans ces affaires et à laquelle les arrêts ne répondent malheureusement pas, est de savoir, pour un certain nombre de contrats à long terme tels que contrats de **service après vente ou de garantie**, si les produits doivent être comptabilisés à l'achèvement du terme du contrat ou étalés sur les exercices couverts par le contrat.

Cette question a été pour la première fois abordée devant le Conseil d'Etat par M. Martin Laprade dans ses conclusions sur un arrêt CE 16 février 1987, n° 21 662 : RJF 4/87 n° 380 (conclusions p. 211). Le commissaire du Gouvernement a estimé que des contrats de vingt ans conclus pour

l'entretien d'installations sanitaires et de chauffage, que le prestataire s'engageait à maintenir en permanence en état de p.  
324 marche, quitte à les remplacer si nécessaire, moyennant versement d'une redevance annuelle, ne constitueraient ni des contrats à échéances successives ni des contrats continus. Il en déduisait que jusqu'à l'expiration du contrat la totalité des redevances devait être comptabilisée en produit perçu d'avance, tandis que les charges correspondantes devaient être portées en travaux en cours : ainsi, aucun résultat ne pourrait être imposé avant la fin du contrat, date « d'achèvement des prestations » au sens de l'article 38-2 bis.

Cette **position** est celle que l'on pourrait appeler « **maximaliste** » en ce sens qu'elle est éminemment favorable à l'entreprise au plan fiscal. Elle interprète restrictivement la notion de prestation continue, pratiquement limitée aux prêts et aux locations, et aboutit ainsi, pour la plupart des prestations à long terme, à différer l'imposition du résultat jusqu'au terme du contrat. Il semble cependant que la **pratique comptable dominante** consiste pour des contrats de ce type à admettre à la clôture de l'exercice qu'il y a « opération partiellement exécutée » au sens de l'article 15 nouveau du Code de commerce, et en conséquence à fractionner les produits sur la durée du contrat. Pour l'entreprise, cette pratique offre des avantages quant à la présentation de son bilan ou du chiffre d'affaires figurant à son compte de résultat : on imagine mal en particulier qu'une société constituée pour exercer une activité telle que le service après-vente présente pendant dix ou vingt ans, à son banquier et ses actionnaires, un résultat d'exploitation zéro, même si la société peut renvoyer le dit banquier à la description des affaires en cours faites en annexe au bilan.

Surtout, il est important de souligner que l'**étalement des produits** est en passe de devenir l'**unique méthode retenue au plan international** : l'IASC, dans le cadre de son projet de réduction des normes internationales, recommande l'abandon de la méthode de l'achèvement et l'utilisation de la méthode du pourcentage d'avancement des travaux comme méthode unique de comptabilisation des produits et résultats nets des contrats de longue durée (cf. Bull. Comptable et Financier n° 47, juin 1990, p. 107 et supplément au BCF n° 42, mars 1989 p. 14) ; la méthode de l'avancement n'exclut d'ailleurs pas que l'entreprise comptabilise des charges équivalentes au chiffre d'affaires lorsqu'il n'est pas possible d'estimer avec une certitude suffisante le bénéfice de l'opération.

A cet égard déjà, et puisque le législateur a entendu, par l'article 38-2 bis, aligner fiscalité et comptabilité, il paraît plus opportun de considérer un tel contrat comme un contrat de prestation continue, dont les produits doivent être rattachés aux résultats au fur et à mesure de l'exécution.

Milite en outre en ce sens, l'interprétation généralement admise de la notion de prestation continue : selon J. Schmidt et E. Kornprobst (article précité), par exemple, « les prestations continues peuvent être définies d'une manière générale comme étant des **prestations d'un fournisseur permettant à un client d'en bénéficier d'une manière continue, permanente** ». Tel est le cas, ajoutent les auteurs précités, des prestations offertes par une entreprise qui s'engage à mettre en œuvre un service après-

vente. Selon nous, la caractéristique d'une prestation continue est que le fournisseur est continuellement tenu de répondre à une demande de son client, même si, par le hasard des choses, et parce que heureusement les machines à laver ne tombent pas en panne tous les matins, le fournisseur n'intervient en fait que rarement ou jamais. Il convient de s'attacher au fait que **l'obligation est continue, alors même que la prestation effective ne l'est pas**. En d'autres termes, une **prestation à coût continu** est une prestation continue au sens de l'article 38-2 bis : cette disposition doit être interprétée conformément à son objet, qui est de mettre les produits en face des coûts.

#### IV - Incidence sur le rattachement des charges

La réforme introduite par l'article 38-2 bis n'a traité que de l'imposition des produits : elle ne contient aucune disposition sur les charges. Pourtant, ce bouleversement des règles de rattachement des produits n'est pas resté sans **conséquence en matière de déduction des frais et charges**.

La question a été abordée pour la première fois de façon synthétique par M. O. Fouquet dans ses conclusions sur l'arrêt CE 14 novembre 1990, n° 67 001, SARL EPE : RJF 1/91 n° 28, conclusions Dr. fisc. 91. Il s'agissait d'une société de prestation de services qui édite des guides professionnels, distribués gratuitement chaque année, et est rémunérée par les sommes qu'elle perçoit en contrepartie d'insertions publicitaires dans ces guides. Les annonceurs passent leur commande au cours de l'exercice précédant celui de la publication du guide, en versant un acompte.

Le litige dans cette affaire ne portait pas sur l'exercice de rattachement des produits : le service admettait que les créances acquises par la société sur ses clients annonceurs dès la commande, ainsi que les acomptes perçus au cours de l'exercice de la commande, sont rattachés à l'exercice suivant qui est celui de la publication du guide et donc de l'achèvement de la prestation ; les acomptes versés au cours de l'exercice de la commande sont des **produits perçus d'avance** qui figurent au passif dans un compte de régularisation passif. Mais il portait, et c'est ce qui fait l'intérêt de la décision, sur la comptabilisation des charges correspondant à ces produits. En effet, c'est dès l'exercice de la commande que la société expose une partie des frais induits par la prestation de services.

« Les frais réellement exposés au cours de l'exercice de la commande et qui correspondent à des créances qui ne seront rattachées qu'à l'exercice suivant, a exposé M. O. Fouquet, sont des **charges constatées d'avance**. Pour neutraliser leur prise en compte dans les charges de l'exercice de la commande, la société doit contrebalancer les frais inscrits en comptabilité au cours de l'exercice de la commande en les transférant en fin d'exercice au débit d'un compte de charges constatées d'avance, **compte de régularisation actif** qui figure à l'actif du bilan, par le débit des comptes de charges intéressés (Mémento Comptable n° 2372). C'est la solution choisie par la société. Elle aurait pu choisir également de débiter un compte de produits ou travaux en cours. Le résultat eût été le même ». Le Conseil d'Etat a confirmé la validité de ce traitement comptable.

L'autre intérêt de la décision est de préciser que l'administration supporte la charge de la preuve lorsqu'elle entend majorer ce compte régularisation actif. Le service estimait en effet que le montant des frais payés d'avance avait été minoré. S'agissant d'une écriture d'actif, énonce M. Fouquet, là encore suivi par le Conseil d'Etat, « la **charge de la preuve** incombe à l'**administration** : CE 27 juillet 1984, Plén., Renfort Service : RJF 11/84 n° 691, GA n° 47. En effet, bien qu'il s'agisse de charges, le problème n'est pas celui de la justification de charges effectivement supportées par le contribuable, au cours de l'exercice, mais celui inverse de l'inscription à l'actif de charges dont le service des impôts ne conteste pas qu'elles ont été effectivement supportées, mais qui doivent être rattachées à un exercice ultérieur. L'administration doit donc démontrer que le montant des charges inscrites par la société dans un compte de régularisation actif, frais payés d'avance, est inférieur à ce qu'il aurait dû être ». La société avait adopté une méthode consistant à évaluer les frais payés d'avance en pourcentage des recettes encaissées d'avance. Le Conseil d'Etat a admis cette **méthode forfaitaire**, dont l'administration contestait le

principe, et a jugé qu'en l'espèce le service n'apportait pas la preuve que le pourcentage appliqué aux recettes était insuffisant.

p.  
325

Tout compte fait, et soit dit entre nous cher lecteur, la révolution de l'article 38-2 bis n'est pas le hara-kiri fiscal qu'on a parfois décrit. Avant la loi de finances pour 1979, la jurisprudence et la doctrine prescrivait de prendre le produit immédiatement en compte, et en contrepartie de provisionner les charges futures ; depuis l'article 38-2 bis, la prise en compte du produit est reportée, mais en contrepartie l'entreprise doit éventuellement neutraliser les coûts sup-portés d'avance. Qu'on rapproche les charges des produits, ou qu'on rapproche au contraire les produits des charges, le résultat est en principe le même, pourvu que l'opération soit bien faite.

Mais, en cette matière particulièrement, il faut que le principe soit clair : lorsqu'un vérificateur décide que l'entreprise aurait dû prendre en compte ses produits dès leur exigibilité alors qu'elle les a étalés sur la durée du contrat, ou affirme qu'elle devait les rattacher au fur et à mesure de l'exécution alors qu'elle les a comptabilisés en fin de contrat, il est trop tard pour que l'entreprise provisionne les charges futures. Le redressement conduit alors à déterminer un bénéfice sans signification économique.

L'important est que la musique ne change pas au milieu de la danse.

- 
- (1) Il y a une troisième catégorie de prestations pour lesquelles l'article 38-2 bis prévoit une date spéciale de rattachement, celle des travaux d'entreprise donnant lieu à réception ; nous ne l'abordons pas dans le cadre de cette chronique car elle n'a pas donné lieu à jurisprudence. 📄
  - (2) La question a déjà fait souffrir d'éminents esprits ; on se reportera notamment à la remarquable et stimulante analyse de M. Maurice Cozian, A quelle date doit-on comptabiliser les créances afférentes aux prestations de service ? R.J.F. 3/85 p. 190. Voir aussi J. Schmidt et Kornprobst, Les créances sur la clientèle et les bénéficiaires soumis aux bénéficiaires industriels et commerciaux et à l'impôt sur les sociétés : Dr. fisc. 1/80 p. 6 ; D. Ledouble, Remarques sur la constatation du profit dans les opérations de longue durée, Cahiers de droit de l'entreprise, 1977 n° 4 p. 20 ; Ch. Pinoteau, De l'inscription en comptabilité des éléments de résultat dans les affaires dont les réalisations se poursuivent sur plusieurs exercices, J.C.P. 1978 éd. C.I. II 12.838. 📄

---

## Conclusions

---

### **Indivisions. Quel régime fiscal pour les copropriétaires indivis d'une entreprise individuelle ?**

**CE 6 mars 1991, n° 61 863, Plén., Baudrand (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 544)**

Conclusions (Extraits) de Jean GAEREMYNCK, Commissaire du Gouvernement

---

I. La principale question posée par cette affaire - c'est-à-dire celle de savoir dans quelles conditions doivent être imposés les copropriétaires indivis d'une entreprise individuelle, à raison des revenus générés par l'exploitation de cette entreprise - est l'une de celles pour lesquelles votre jurisprudence est manifestement partagée entre la tentation d'ordonner la complexité du réel en adoptant des règles simples, d'application uniforme et le souci, contradictoire, d'aboutir à des solutions qui ne soient pas trop contraires à l'équité.

A sa mort, survenue en juillet 1984, M. Fernand Baudrand, qui avait exploité, de son vivant, un important domaine viticole dont il était propriétaire à Rémigny (Saône-et-Loire), laissait quatre héritiers :

- M. Gérard Baudrand, né d'un premier mariage avec Mme Goudard décédée en 1929 ;
- Mme Gaudet, son épouse en secondes noces ;
- MM. Guy et Patrick Gaudrand, issus de son second mariage.

Suivant testament olographe du 6 juin 1956, Fernand Baudrand avait fait de son épouse, Mme Gaudet, la légataire universelle de ses biens. Celle-ci ayant introduit une demande de délivrance de legs à l'encontre des autres héritiers, M. Gérard Baudrand qui dès avant la mort de son père s'était tenu éloigné de sa belle-famille, intenta une action en partage.

Cette instance dure depuis plus de vingt-cinq ans. Elle a donné lieu à de multiples jugements, sur lesquels nous reviendrons, sans que l'affaire, à notre connaissance, soit entièrement terminée à l'heure où nous parlons. Sans rentrer dans les détails de ce procès, nous précisons seulement, ne serait-ce que pour expliquer l'âpreté de la bataille judiciaire qui oppose M. Gérard Baudrand aux autres héritiers, que le domaine dont elle est l'objet est d'une superficie de 50 ha dont 30 ha de vignes, situés principalement dans le département de la Côte-d'Or et produisant notamment, des vins d'appellations Santenay, Chassagne-Montrachet, Pommard, Côte de Beaune, etc.

Ce domaine est exploité, pour l'essentiel, sous l'appellation « association » ou « société » Baudrand-Gaudet et fils - qui a son siège à Rémigny - par M. Guy Baudrand, secondé par sa mère Mme Gaudet. M. Patrick Baudrand participe peu à l'exploitation. Quant à M. Gérard Baudrand, qui vit à Marsannay (Côte-d'Or) où il possède une exploitation agricole, il ne participe en aucune façon, compte tenu des différends qui l'opposent à sa belle-famille, à la gestion du domaine de Rémigny.

Jusqu'en 1976, les bénéfices provenant de l'exploitation de ce domaine ont été imposés selon le régime du forfait. Toutefois, l'examen de demandes présentées par l'indivision Baudrand-Gaudet pour obtenir le remboursement forfaitaire de certains montants de TVA amena l'administration fiscale à constater que les recettes de l'entreprise avaient franchi depuis 1972 le seuil de 500 000 F au-delà duquel l'imposition ne peut être établie que selon le régime du bénéfice réel. Il en résulta des redressements, donnant lieu à la mise en recouvrement, à l'encontre de Mme Gaudet et de MM. Guy et Patrick Baudrand, de suppléments d'impôt sur le revenu dont vous avez refusé, par plusieurs décisions en date du 29 novembre 1989 (n° 67 288 à 67 293 : R.J.F. 1/90 n° 46), de leur accorder la décharge.

Quant à M. Gérard Baudrand, qui n'avait pas déclaré, depuis plusieurs années, de revenus dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, il fit l'objet de trois séries de **redressements** :

a) des redressements procédant de la réintégration dans son revenu global de sa **quote-part des bénéfices agricoles de l'indivision** déterminés suivant le régime du forfait, lui ont été notifiés :

- le 9 décembre 1976, pour l'année 1972 ;
- le 13 décembre 1977, pour les années 1973 à 1975.

Les compléments d'impôt sur le revenu correspondants ont été mis en recouvrement le 8 décembre 1978. En outre, a été mis en recouvrement, sans notification préalable, le 28 avril 1979, un complément d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1976. Nous précisons que la quote-part des bénéfices revenant à M. Gérard Baudrand a été estimée par l'administration fiscale à la valeur de 17,5 % correspondant à celle de ses droits dans l'indivision.

La demande présentée au tribunal administratif de Dijon à la suite de cette première série de redressements portait sur une somme de 94 914 F.

b) à la suite d'une vérification, effectuée en 1979, de la comptabilité de l'entreprise exploitée en indivision, au titre des quatre <sup>P. 326</sup> années 1975 à 1978, l'administration remit en cause les impositions forfaitaires des années 1975 et 1976 (les précédentes étant prescrites) et notifia à M. Gérard Baudrand, le 14 décembre 1979, sa quote-part, toujours fixée à 17,5 % des bénéfices de l'exploitation au titre des années 1975 à 1978, déterminés cette fois selon le régime du bénéfice réel. Compte tenu des observations du contribuable, qui s'était assuré les secours d'un comptable, ces redressements ont été, sauf pour l'année 1977, diminués, et donnèrent lieu à l'envoi d'une nouvelle notification en date du 16 juin 1981. Les impositions correspondantes furent mises en recouvrement le 31 décembre 1981. La demande présentée au tribunal administratif à la suite de cette deuxième série de redressements portait sur une somme de 128 673 F.

c) enfin, à la suite d'une deuxième vérification de la comptabilité de l'entreprise, portant sur les résultats des années 1979 et 1980, M. Gérard Baudrand se vit notifier le 23 novembre 1981 sa quote-part des bénéfices au titre des mêmes années, déterminés toujours suivant le régime du bénéfice réel, et les impositions correspondantes furent mises en recouvrement le 8 juillet 1982.

La demande présentée au tribunal administratif, à la suite de cette troisième série de redressements, portait sur la somme de 41 010 F.

Le **tribunal administratif** de Dijon se prononça par un seul et même jugement, en date du 5 juin 1984, sur l'ensemble de ces demandes.

Il écarta les divers moyens de procédure soulevés par M. Baudrand, sauf pour l'année 1976, ce qui le conduisit à accorder la décharge au titre de cette année.

Au fond, à l'argumentation de M. Baudrand qui faisait valoir qu'il n'avait jamais été associé à la gestion du domaine de Rémigny et n'en avait perçu aucun revenu, le tribunal fit une réponse parfaitement conforme à votre jurisprudence, en jugeant qu'« en l'absence de convention ayant date certaine qui en disposerait autrement, **chaque membre d'une indivision successorale est personnellement imposable à raison de la part des bénéfices correspondant à ses droits** dans l'exploitation ; que ces principes trouvent à s'appliquer **même dans l'hypothèse... où l'un des indivisaires** ne serait pas intervenu dans la conduite de l'exploitation et **n'aurait pas en fait perçu sa part de bénéfices** ». Toutefois, prenant acte de ce que les droits des héritiers dans la succession de M. Fernand Baudrand n'apparaissaient pas, en l'état du dossier, définitivement fixés et de ce que M. Gérard Baudrand contestait sa quote-part fixée à 17,5 % par l'administration fiscale, il sursit à statuer sur ce point jusqu'à ce que l'autorité judiciaire, seule compétente, se fut prononcée sur cette question.

Tel est le jugement dont il est relevé appel. Devant vous, à l'appui de ses conclusions tendant à obtenir la décharge totale des compléments d'impôt sur le revenu qui lui ont été assignés, M. Baudrand reprend de nombreux moyens relatifs à la procédure d'imposition, et au fond, en ce qui concerne le principe même de l'imposition, une argumentation qui tend à remettre en cause la jurisprudence appliquée par le tribunal - ce qui justifie le renvoi de cette affaire devant votre formation -.

Par la voie du recours incident, le ministre vous demande de décider que M. Baudrand sera rétabli au rôle de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1976, à raison de l'intégralité des droits maintenus à sa charge par la décision du directeur des services fiscaux en date du 22 mars 1983.

Avant d'examiner les moyens de la requête, nous indiquons que le litige est devenu sans objet à concurrence des dégrèvements prononcés par l'administration en cours d'instance devant vous, le 27 avril 1989, pour des montants :

- de 900 et 460 F au titre des première et seconde cotisation supplémentaire de l'année 1975 ;
- de 36 et 19 F au titre de la majoration exceptionnelle pour cette même année ;
- de 720 F (en droits) et 180 F (en intérêts de retard) au titre de la deuxième imposition supplémentaire pour l'année 1976 ;
- de 43 305 F (en droits) et 9 744 F (en intérêts de retard) au titre de l'année 1977 ;
- de 3 520 F (en droits) et 484 F (en intérêts de retard) au titre de l'année 1978.

**II.** Nous vous proposons maintenant de vous prononcer sur la principale question posée par cette requête - celle relative au **principe de l'imposition**, puisque sur ce point l'argumentation de M. Baudrand nous paraît de nature à lui accorder satisfaction.

Cette argumentation est d'une extrême sobriété : elle consiste purement et simplement à invoquer une **situation de fait**, à savoir que M. Gérard Baudrand n'a jamais perçu la moindre somme provenant des bénéfices du domaine de Rémigny et que par conséquent l'administration n'était pas en droit de l'imposer, comme elle l'a fait, sur la seule base de son appartenance à l'indivision.

C'est uniquement, fait valoir le requérant, lorsque la question de ses droits dans l'indivision sera réglée définitivement que les revenus correspondants pourront être imposés.

Les faits, il faut le souligner, sont absolument constants. En raison des dissensions familiales dont nous avons déjà fait état, M. Gérard Baudrand a, depuis le début - c'est-à-dire, au moins depuis le décès de son père - été évincé de la gestion de l'exploitation et exclu du partage des bénéfices. S'il a engagé une procédure judiciaire qui dure maintenant depuis plus de vingt-cinq ans, c'est tout autant pour obtenir sa part de l'héritage que pour faire valoir ses droits sur les produits du domaine.

De cette situation, nous tirons dès maintenant une première conséquence juridique : si une **société de fait** existait bien, **pour l'exploitation du domaine**, entre M. Guy Baudrand, sa mère Mme veuve Baudrand, née Gaudet et M. Patrick Baudrand, ainsi que vous l'avez constaté dans vos décisions Baudrand du 29 novembre 1989, il est constant que M. **Gérard** Baudrand n'était pas membre de cette société de fait. En ce qui le concerne en effet, ne sont pas vérifiés les trois critères au regard desquels, traditionnellement, votre jurisprudence reconnaît une société de fait : la participation aux apports ; la participation à la gestion, ou l'exercice d'un certain contrôle sur la marche de l'affaire ; la participation aux résultats. Voir notamment CE 16 décembre 1970, n° 75 497 : Dupont p. 114.

Si néanmoins, M. Gérard Baudrand a été imposé par l'administration fiscale c'est par application, dans son dernier état, de votre **jurisprudence** sur les notions d'indivision et de société de fait, dont il nous paraît utile de retracer maintenant les **différentes étapes**. Nous en distinguons trois :

**a) les décisions rendues avant 1978** peuvent se rattacher à deux courants :

- d'un côté, la jurisprudence recherchait prioritairement au regard des critères que nous avons cités, si les modalités de fonctionnement de l'indivision l'apparentaient ou non à une **société de fait** ; elle était inspirée par l'idée que l'indivision constitue avant tout, un mode de propriété, et n'implique pas nécessairement un mode d'exploitation en société : voir sur ce point la chronique J.M. Sauvé, RJF 3/81 p. 94 et les décisions citées CE 9 juin 1971, n° 77 986 : Dupont 1971 p. 311 et CE 8 novembre 1972, n° 82 837 : Dupont 1973 p. 17.

Si les conditions mises à la reconnaissance d'une société de fait se trouvaient remplies, chacun des co-indivisaires, associés de fait, était alors imposable sur la part des bénéfices de l'indivision correspondant à ses droits : CE

5 juin 1939, n° 62 255 : Dupont p. 367 ; CE 5 mai 1958, n° 62 059 : Dupont 1958 p. 327 ; CE 11 juillet 1958, n° 36 964 : Dupont 1958 p. 580.

P.  
327

- mais parallèlement, vous jugiez tout aussi bien que les co-propriétaires indivis d'un fonds de commerce devaient, sans même que soit établie l'existence d'une société de fait, être assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux pour la part des bénéfices correspondant à leurs droits respectifs dans l'indivision : CE 5 juin 1937, n° 54 961 : RO p. 349 ; CE 13 mars 1939, n° 62 997 : RO p. 137 et plus récemment CE 9 avril 1976, n° 80 : RJF 6/76 n° 272, aux conclusions de Mme Latournerie.

Cette règle de principe, toutefois, n'était appliquée qu'en l'absence de **circonstances particulières**. C'est ainsi, que dans le cas où l'un des co-indivisaires était en fait le seul exploitant de l'affaire et en percevait seul les bénéfices, vous jugiez qu'il était

imposable à raison de la totalité des bénéficiaires : CE 26 mars 1965, n° 63 078 : Dupont p. 270 ; CE 22 novembre 1967, n° 71 667 : Lebon p. 437.

Vous preniez alors en compte le caractère effectif ou non de la participation des co-indivisaires à la gestion et aux résultats, et en tiriez les conséquences sur le plan fiscal lorsque cette participation n'était pas établie : CE 28 octobre 1960, n° 40 031 : Lebon p. 566.

De même vous admettiez, dans le cas d'indivisions non assimilables à des sociétés de fait, qu'un membre d'une indivision pouvait exercer des fonctions à raison desquelles sa rémunération était imposable dans la catégorie des traitements et salaires : CE 16 février 1944, n° 67 203 : RO p. 45 ; CE 28 mai 1965, n° 64 517 : Dupont p. 274 et 308 ; CE 22 novembre 1967, n° 71 667 : Lebon p. 437.

**b)** La deuxième étape que nous distinguons dans votre jurisprudence s'ouvre avec la **décision de Section du 22 juin 1978**, n° 4 834 : RJF 9/78, n° 336 rendue aux conclusions de M. Fabre avec chronique J.F. Verny à la RJF 9/78 p. 227, et par laquelle vous avez affirmé avec force que dans le cas où une indivision successorale comprend un fonds de commerce géré comme une exploitation individuelle, chacun des indivisaires acquiert, du fait même de cette qualité, celle de **co-exploitant** au regard de la loi fiscale.

Cette solution n'était pas, à vrai dire, tout à fait nouvelle, mais la décision du 23 juin 1978 confirmait solennellement toute une branche de la jurisprudence antérieure en posant en principe une **présomption** qui permettait de déterminer, a priori dans tous les cas, la catégorie dans laquelle devaient être imposées les sommes perçues par les co-indivisaires.

Cette solution permettait aussi, ainsi que l'expliquait M. Fabre dans ses conclusions, de concilier une situation de fait - selon laquelle, bien souvent, c'est l'un des co-indivisaires qui assure seul la marche de l'entreprise -, et un principe bien établi du droit comptable et fiscal, selon lequel l'actif d'une entreprise ne saurait comporter des éléments dont l'exploitant, redevable de l'impôt sur les bénéfices industriels ou commerciaux, n'aurait pas l'entière propriété. Pour maintenir ce principe, il fallait nécessairement, dans le cas d'une indivision, réputer co-exploitants l'ensemble des co-indivisaires, quand bien même certains d'entre eux ne prendraient aucune part effective à la gestion de l'entreprise.

Cette décision peut être regardée comme franchissant un pas vers l'assimilation de l'indivision et de la société de fait, puisqu'elle postule l'une des conditions de fond ci-dessus rappelées, à savoir la participation à la gestion, mais elle ne va pas jusqu'à considérer dans tous les cas des membres d'une indivision comme imposables à proportion de leurs droits dans l'indivision. En jugeant qu'un co-indivisaire doit être assujéti à l'impôt « dans la mesure où lui est attribuée une fraction des résultats de cette entreprise », la décision de Section confirme, en effet, une autre branche de la jurisprudence déjà citée, qui ne tient les **membres de l'indivision pour imposables qu'à raison de la part des bénéfices communs effectivement mise à leur disposition** : CE 26 mars 1965, n° 63 078 : Dupont p. 270 ; CE 9 juin 1971, n° 77 986 : Dupont p. 311. Comme l'observait J.F. Verny dans sa chronique consacrée à cette décision « il s'agit (là) d'une solution réaliste, qui tient compte de ce que la qualité de co-exploitant reconnu aux indivisaires... présente plus le caractère d'une vocation à participer à l'exploitation et à la répartition des fruits que d'une participation toujours effective à la gestion de l'entreprise et à l'appropriation des résultats ».

**c)** Mais votre jurisprudence n'en restait pas là et par une **décision de Plénière** en date **du 25 juillet 1980**, n° 13 941 ; RJF 11/80 n° 858 rendue aux conclusions de M. Rivière - qui marque ce que nous appelons la troisième étape - vous décidiez, dans le cas d'une indivision communautaire apparue à la suite d'un divorce, que les bénéfices provenant d'une entreprise qui était la propriété indivise des conjoints divorcés étaient imposables au nom de chacun d'eux, réputé co-exploitant, à proportion de ses droits dans l'indivision, et alors même que l'un d'entre eux n'aurait pas effectivement perçu les sommes correspondantes.

Cette décision, on le voit, tirait des conséquences extrêmes du principe selon lequel l'indivisaire est réputé exploitant et parachevait l'**assimilation pure et simple** de la situation des co-indivisaires, propriétaires d'un fonds de commerce, avec celle des membres d'une **société de personnes** de l'article 8 du CGI.

Elle avait pour avantage, ainsi que l'ont relevé les commentateurs (voir chronique Sauvé précitée RJF 3/81 p. 96) d'uniformiser les obligations fiscales des propriétaires indivis d'une entreprise commerciale tant au regard de l'impôt sur le revenu que des taxes sur le chiffre d'affaires. Il avait en effet été jugé, en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, par une décision du 26 mars 1980, n° 15 355 : RJF 6/80, n° 484 rendue aux conclusions de B. Martin Laprade que le fait qu'un indivisaire ne participe pas à la marche de l'entreprise dont il est co-proprétaire ne lui fait pas perdre la qualité d'exploitant commercial, et par suite celle de redevable, au sens de l'article 283 du CGI.

Adoptée en matière de bénéfices industriels et commerciaux, la même jurisprudence a été étendue en matière de bénéfices non commerciaux : CE 6 février 1981, n° 15 571 : RJF 3/81 n° 213 puis en matière de bénéfices agricoles : CE 7 juillet 1982, n° 10 904 : RJF 10/82 n° 955, décision rendue dans un cas où l'un des indivisaires était seul intervenu dans la conduite de l'exploitation agricole et avait perçu en fait la totalité des bénéfices.

Depuis, vous avez appliqué cette jurisprudence dans d'autres cas où, comme dans l'affaire jugée en 1980, l'un des indivisaires

n'avait en fait pas perçu sa part de bénéfices : CE 11 juillet 1983, n° 36 909 : RJF 10/83 n° 1163.

C'est de cette dernière jurisprudence, précisément, que le tribunal administratif de Dijon a fait application, en l'espèce, dans le jugement qui vous a été déféré en appel.

Nous relevons toutefois, que pour présenter l'avantage d'une extrême simplicité, cette jurisprudence comporte de graves **inconvenients** qui n'ont pas manqué d'être soulignés, dès 1980, par les commentateurs (voir observations à la RJF 11/80 n° 858 et chronique Sauvé, RJF 3/81 p. 96). Elle est particulièrement sévère en effet, et pour tout dire, contraire à l'équité, dans les cas, fréquents, d'**indivision involontaire** - qu'il s'agisse par exemple comme dans la présente affaire, d'une indivision successorale, ou encore d'une indivision entre anciens époux divorcés - où l'un des membres de l'indivision, pour des raisons diverses qu'on peut facilement imaginer - n'est pas en mesure de faire jouer ses droits dans l'indivision et ne perçoit rien des revenus auxquels il pourrait prétendre en sa qualité d'indivisaire.

Et l'affaire Baudrand, précisément, nous en offre un exemple éclatant : les sommes à raison desquelles M. Gérard Baudrand s'est vu réclamer les impositions en litige n'ont, l'administration ne le conteste pas, aucune réalité puisque

les fruits de l'indivision ont été entièrement confisqués par les autres co-indivisaires. Ces sommes procèdent donc, en quelque sorte, d'une pétition de principe, posée pour la première fois par la décision du 25 juillet 1980 précitée.

p.  
328

Il ne nous paraît pas souhaitable de conférer un caractère irréfragable à la présomption posée par cette jurisprudence, et nous pensons qu'elle doit être résolument écartée, dans des cas où, comme dans la présente affaire elle est manifestement contraire à la réalité et par là-même, à l'équité. Le maintien de cette jurisprudence de 1980, en ce qu'elle ne paraît pas souffrir d'exception, est d'autant moins justifié que la décision de Section de 1978 offrait selon nous, un cadre juridique souple et adéquat aux multiples cas de figure sous lesquels peut se présenter le problème de l'imposition des produits d'une indivision.

Nous vous proposerons donc de revenir purement et simplement à la jurisprudence antérieure à la décision du 25 juillet 1980, et de ne plus considérer les indivisaires comme imposables que sur les sommes qui auront effectivement été mises à leur disposition.

Une telle solution permet tout à la fois de conserver les avantages juridiques de l'**assimilation du co-indivisaire à un co-exploitant** tout en restant conforme à la réalité des choses.

Elle conduit, dans le cas de M. Gérard Baudrand, à le décharger entièrement des impositions contestées, sous réserve de la demande de compensation présentée par l'administration, que nous examinerons plus loin. Elle conduit également à rejeter le recours incident du ministre. Vous pourriez être tenté, toutefois, d'aller plus avant dans cette voie consistant à rechercher une situation conforme à la réalité, et de remettre en cause, également, la qualité de co-exploitant de M. Gérard Baudrand, puisque, nous l'avons dit, il résulte clairement de l'instruction, et il n'est pas contesté, que celui-ci n'a en fait, pris aucune part à la gestion du domaine de Rémigny. Vous pourriez même, dans cette entreprise, vous appuyer sur certaines décisions postérieures à la décision de Section du 23 juin 1978 qui nous paraissent avoir méconnu, ou à tout le moins, atténué, la portée de cette décision. Nous mentionnerons à cet égard trois hypothèses :

**a)** la première, qui ne fait aucune difficulté, selon nous, au plan des principes, est celle où la **loi elle-même interdit de regarder un indivisaire comme co-exploitant**. Tel est le cas, par exemple, des héritiers d'un huissier de justice, car la propriété indivise de la finance de l'étude ne leur donne aucun droit à intervenir dans la gestion de l'étude, qui est du ressort exclusif du suppléant désigné par le tribunal de grande instance : voir CE 18 octobre 1989, n° 61 681, Laugier : RJF 12/89 n° 1408 aux conclusions d'O. Fouquet : mais il s'agit là, à vrai dire, d'une hypothèse exceptionnelle qui ne remet pas en cause la validité de la présomption instituée par la décision de Section de 1978 ;

**b)** en deuxième lieu, vous avez toujours réservé le cas où l'un des indivisaires peut être regardé comme le **salarié de l'indivision**, alors qu'une telle appréciation est contraire au Code civil, qui confère à tout indivisaire, à concurrence de ses droits dans l'indivision, un pouvoir de direction et de contrôle, et que la jurisprudence de la Cour de cassation paraît exclure qu'un indivisaire puisse être lié à d'autres indivisaires par un contrat de travail (Cass. soc. 26 février 1969, Clergue et autres c/ Chrétien : Bull. civ. V n° 135 ; et analyse de J.M. Sauvé dans sa chronique précitée RJF 3/81 p. 95). Mais cette jurisprudence, critiquée avant 1978 - voir conclusions Mme Latournerie sous CE 9 avril 1976, n° 80 : Dr. fisc 13/77 c. 491 - n'en a pas moins été réaffirmée postérieurement à la décision de Section : CE 17 avril 1985, n° 44 547 : RJF 6/85 n° 833 ; CE 4 décembre 1985, n° 81 331 : RJF 2/86 n° 181. Elle exige seulement que les co-indivisaires aient conclu entre eux une **convention ayant date certaine** ;

**c)** enfin, une décision du 8 octobre 1986, n° 46 528 : RJF 12/86 n° 1105 avec les conclusions de M. Racine p. 643, décision qui nous paraît isolée, a admis la possibilité pour le contribuable d'invoquer des **éléments de fait pour écarter la présomption de co-exploitant** qui s'attache à la qualité de co-indivisaire.

Nous pensons toutefois qu'il n'y a pas lieu de remettre en cause au plan des principes, cette présomption telle qu'elle a été

affirmée par la décision de Section de 1978.

Tout d'abord cette présomption ne conduit pas, par elle-même, à des solutions inéquitables, puisqu'il suffit de constater, comme nous vous le proposons en l'espèce, que le contribuable, en admettant même qu'il fût co-exploitant, n'a pas en fait disposé des revenus de l'exploitation.

Par ailleurs, cette jurisprudence nous paraît offrir des **avantages juridiques qu'il convient de préserver**. Le principe est que les **revenus tirés de l'exploitation** d'une entreprise individuelle, auront la même qualification, et recevront donc le **même traitement fiscal** quel que soit leur bénéficiaire. Dans le cas de M. Gérard Baudrand, par exemple, s'il est réputé co-exploitant, les sommes qu'il recevra au titre de l'exploitation du domaine de Remigny seront toujours des bénéfices agricoles, de même que les sommes perçues par les autres membres de l'indivision. Si cette présomption est écartée, les mêmes sommes seront, dans un cas, des bénéfices agricoles, dans l'autre cas, soit des bénéfices non commerciaux soit des revenus fonciers. On entrevoit les complications qu'entraînerait une telle solution.

Nous rappelons en outre que cette présomption permet de maintenir sans difficulté à **l'actif de l'entreprise** l'ensemble des éléments objets d'une co-propriété indivise sans qu'y fasse obstacle le fait que certains indivisaires ne prendraient aucune part à la gestion.

Enfin cette **jurisprudence** nous paraît **cohérente avec les règles du Code civil**, eu égard à l'étendue des droits que confère la qualité d'indivisaire en ce qui concerne les actes d'administration et de disposition des biens indivis (voir sur ce point Jurisclasseur civil Indivision Fasc IV Loi du 31 décembre 1976).

On rappelle que la loi du 31 décembre 1976 qui a organisé le régime de l'indivision n'a pas fait disparaître, pour ces actes, la règle de l'unanimité, mais l'a réaffirmée à l'article 815-3 du Code civil, qui dispose que les actes en question « requièrent le consentement de tous les indivisaires ». C'est ainsi qu'en principe un indivisaire ne peut ni vendre ni donner à bail un bien indivis sans avoir obtenu le consentement de tous les autres.

Mais pour importants que soient les droits reconnus à l'indivisaire sur les biens indivis par les articles précités, ni ces articles ni, d'une manière générale, aucune disposition du Code civil ne permettent de regarder l'indivision comme une société (voir sur ce point, Jurisclasseur civil - Indivision - Fasc 10 n° 27 s.). Et même si la loi du 31 décembre 1976 a organisé, à côté du régime de l'indivision légale, celui de l'indivision conventionnelle, qui suppose une manifestation de la volonté, **l'indivision**, pour la doctrine, conserve de **notables différences par rapport à la société**, parmi lesquelles on mentionnera seulement le défaut de personnalité morale et de l'affectio societatis qui caractérise, au premier chef, la société.

Par suite, l'assimilation pure et simple, par la jurisprudence fiscale issue de la décision de juillet 1980, de l'indivision avec la société de fait ou société de personnes de l'article 8 du CGI, n'est guère cohérente avec le droit civil et nous y voyons une raison supplémentaire de revenir à la jurisprudence équilibrée exprimée dans l'arrêt de Section de 1978.

La portée de cette jurisprudence doit cependant bien être comprise. L'« attribution » d'une fraction des résultats de l'entreprise, qui, aux termes de cet arrêt, rend seule imposables les sommes en question entre les mains des

bénéficiaires, doit, pensons-nous, être entendue comme ayant exactement le même sens que la **mise à disposition** des sommes en question, qui constitue d'une manière générale le fait générateur de l'impôt.

p.  
329

Or la réalité de cette mise à disposition peut recouvrir des hypothèses variées qui ont donné naissance, par exemple, à toute une jurisprudence sur l'imposition des sommes versées par une société sur le compte courant de l'un de ses associés ou volontairement laissées à la disposition de la société : voir CE 6 juillet 1983, n° 37 122 : RJF 10/83 n° 1084.

De même, dans le cas des produits générés par des biens indivis, quelle que soit leur nature, il serait sans doute inexact de ne considérer ces produits comme imposables que lorsqu'ils ont fait l'objet d'une répartition effective dans les conditions prévues par l'article 815-II du Code civil, qui, règle nouvelle introduite dans le code par la loi du 31 décembre 1976, permet à tout indivisaire de demander à percevoir sa part annuelle des bénéfices produits par l'exploitation des biens indivis.

Et lorsque l'objet de la co-propriété indivise est une entreprise, nous ne pensons pas que le fait de laisser dans l'entreprise les bénéfices qu'elle produit fasse obstacle à leur imposition.

Mais à vrai dire, c'est cas par cas qu'il y aura lieu pour le juge de l'impôt de se prononcer sur l'imposition des produits de l'indivision. Dans la présente espèce, ce qui nous paraît commander la solution, c'est que M. Gérard Baudrand a été, du fait du comportement de ses co-indivisaires, mis dans l'impossibilité de faire valoir ses droits dans l'indivision.

**III.** Nous avons dit que cette solution entraînait la décharge de ces impositions contestées par M. Gérard Baudrand. Mais il y a lieu, dans cette hypothèse, de se prononcer sur la **compensation** demandée par l'administration entre les impositions ainsi annulées et celles procédant de la taxation des **sommes allouées à titre d'acomptes**, à M. Baudrand, **par les tribunaux judiciaires**.

Il convient de préciser, sur ce point qu'à la demande de M. Baudrand, des décisions intervenues dans le cadre de la procédure judiciaire ont condamné les autres membres de l'indivision à lui verser certaines sommes « à valoir sur les comptes de l'exploitation ». Un jugement du 8 octobre 1974 du TGI de Chalon-sur-Saône lui a alloué à ce titre 60 000 F, et cette somme a été portée à 200 000 F par un arrêt du 6 juillet 1976 de la Cour d'appel de Dijon. En outre, une ordonnance du conseiller de la mise en état en date du 1<sup>er</sup> octobre 1979 a condamné les adversaires de M. Gérard Baudrand à lui payer une somme supplémentaire de 100 000 F, toujours à valoir sur les comptes de l'exploitation.

C'est ainsi que M. Gérard Baudrand, en application de ces décisions a perçu les sommes de 60 000 F en 1975, 90 000 F en 1976, 50 000 F en 1977 et 100 000 F en 1980.

La compensation demandée par l'administration aurait ainsi pour effet de maintenir l'impôt déjà recouvré au titre de 1975 (l'acompte de 60 000 F étant supérieur au montant du forfait agricole taxé) et de substituer aux bases d'imposition contestées des années 1976, 1977 et 1980, de nouvelles bases s'élevant respectivement à 132 900 F, 72 800 F et 149 300 F.

A l'encontre de cette demande de compensation, M. Baudrand fait valoir, tout d'abord, que les sommes allouées par décision judiciaire n'ont pas le caractère de bénéfices agricoles, dans la mesure où il n'avait aucun contrôle sur la marche de l'exploitation. Mais si vous décidez, comme nous vous l'avons proposé, d'appliquer la jurisprudence confirmée par l'arrêt de Section de juin 1978, la qualité présumée de co-exploitant de M. Gérard Baudrand conduit nécessairement par application de l'article 63 du CGI à qualifier de revenus agricoles les sommes qu'il aura perçues du fait de sa situation d'indivisaire. C'est d'ailleurs là, nous l'avons dit un des principaux avantages qu'il y a, sur le plan du droit fiscal, à maintenir la jurisprudence en question.

M. Baudrand soutient aussi que les sommes qu'il a perçues se rattachent à la période d'exploitation antérieure à l'année 1972, pendant laquelle les revenus de l'exploitation étaient imposables sous le régime du forfait : il n'y aurait donc pas, selon lui, de compensation possible avec des revenus imposable, au titre des années de perception des sommes dont nous parlons (années 1975 à 1980), sous le régime du bénéfice réel.

Mais vous ne retiendrez pas non plus cette argumentation.

En premier lieu, aucune pièce du dossier, et notamment pas les décisions judiciaires par lesquelles ont été allouées les sommes pour lesquelles la compensation est demandée, ne permet de dire que les tribunaux ont entendu rattacher les sommes allouées à telle ou telle période d'exploitation, alors que M. Baudrand avait recherché - ainsi qu'il ressort de l'analyse de sa demande devant la cour d'appel de Dijon - la condamnation de ses adversaires à lui verser une provision, à valoir, d'une manière générale, « sur sa part des profits de l'exploitation. »

Mais surtout, les règles applicables dans le cadre de ce qu'il est convenu d'appeler la « théorie du bilan » - et qui sont applicables aux exploitations agricoles placées sous le régime du bénéfice réel comme en matière de bénéfices industriels et commerciaux - ne permettent de rattacher à un exercice donné que les **créances** qui sont **certaines** dans leur principe comme dans leur montant : voir par exemple, en matière de bénéfices agricoles, CE 22 juin 1984, n° 38 108 et 37 368 : RJF 8-9/84 n° 943, ou encore CE 14 novembre 1985, n° 30 328 à 30 331 : RJF 1/85 n° 61.

Dans le cas contraire, et notamment lorsque les **créances** sont **litigieuses**, elles ne peuvent être prises en compte que dans les résultats de l'exercice au cours duquel intervient la décision ayant pour effet de les rendre certaines, à la fois dans leur principe et dans leur montant (voir, pour l'intervention d'une transaction : CE 16 mai 1938, n° 58 291 : RO p. 278 ; d'une décision arbitrale : CE 18 août 1944, n° 75 510 : RO p. 177 ; ou encore d'un arrêt de cour d'appel : CE 15 mars 1968, n° 70 016 : Dupont p. 253).

Or en l'espèce, dès lors que la quote-part revenant à M. Baudrand dans les biens indivis et dans les produits de leur exploitation fait l'objet d'une procédure judiciaire, les sommes qui lui ont été allouées à ce titre sous forme d'acomptes participent d'une créance litigieuse et ne pouvaient donc, par hypothèse, se rattacher à un ou plusieurs exercices donnés.

Le requérant n'est donc pas fondé à soutenir que ces sommes correspondent au règlement de créances acquises avant 1972 : voir un cas tout à fait similaire CE 25 juillet 1980, n° 13 059 : RJF 11/80 n° 876.

Nous pensons aussi que les sommes allouées par les décisions de justice que nous avons citées sont devenues, par l'effet de ces décisions, certaines dans leur principe comme dans leur montant.

A ce sujet, M. Baudrand fait valoir, il est vrai, que ses droits dans les revenus de l'indivision ne peuvent être considérés comme fixés en l'état actuel du dossier, dès lors d'une part que Mme Baudrand a bénéficié, par décision de la cour d'appel, d'une attribution préférentielle, de nature à modifier substantiellement la composition du lot qui lui reviendra, et d'autre part que la cour, dans la même décision, a renvoyé les indivisaires devant les notaires « pour faire les comptes afférents à la durée de l'indivision » (c'est-à-dire pour déterminer la consistance et le partage des produits de l'exploitation du domaine). Le requérant en tire la conclusion que c'est uniquement lorsque la question de ses droits dans l'indivision sera définitivement réglée, à la suite de l'accord de tous les co-indivisaires ou, éventuellement, d'une nouvelle décision de justice, que les revenus correspondants, pourront être imposés entre ses mains.

Mais nous ne le suivons pas non plus sur ce point.

En effet, ce qui a déjà été versé à M. Baudrand s'imputera sur ce qui lui reviendra au terme du règlement définitif de l'affaire.

Or à supposer que ces acomptes aient été trop élevés - ce qui nous paraît très peu probable puisque les tribunaux judiciaires en ont fixé le montant en fonction des indications fournies par les experts sur les revenus du domaine - la circonstance que les **sommes** ont bien été **perçues** suffit à les rendre imposables en vertu de votre jurisprudence qui applique strictement les règles d'annualité de l'impôt, ce qui la conduit à ignorer par exemple :

- le caractère rétroactif d'une résolution judiciaire de vente : CE 11 octobre 1974, n° 85 117, Section : Lebon p. 483 ;
- ou l'effet déclaratif du partage d'une indivision successorale : CE 30 mars 1987, n° 52 489, Plén. : RJF 5/87 n° 534.

(Sur ces points, voir les conclusions Philippe Martin sous CE 24 mai 1989, n° 66 816, 68 484, Ford France : RJF 7/89 n° 845).

Et toujours dans une hypothèse exactement similaire à celle de l'espèce vous avez déjà explicitement admis que des sommes versées étaient imposables à l'impôt sur le revenu au titre de l'année de leur perception : CE 25 juillet 1980, n° 13 059, précité.

Il y a donc lieu de faire droit à la demande de compensation de l'administration, et de fixer les bases d'imposition, pour les années au cours desquelles ont été perçues les sommes allouées par les tribunaux judiciaires, aux chiffres que nous avons déjà cités...

## Conclusions

---

### **Patrimoine professionnel des professions non commerciales. Détermination et évaluation lors du passage à la déclaration contrôlée**

**CE 8 avril 1991, n° 57 963-57 964-57 965, Plén., Aigueperse (voir texte ci-après, Décisions du mois ► n° 603).**

Conclusions de Marie-Dominique HAGELSTEEN, Commissaire du Gouvernement

---

Par trois requêtes qui peuvent être jointes, M. Aigueperse conteste les jugements par lesquels le tribunal administratif de Limoges n'a que très partiellement fait droit à ses demandes dirigées contre les cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu et les majorations correspondantes, auxquelles il a été assujéti au titre des années 1972 à 1976.

M. Aigueperse a exercé la profession de médecin radiologiste à Ussel en Corrèze de 1938 jusqu'au 31 décembre 1975, date à laquelle il a cessé son activité.

Au printemps de l'année 1976, il a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, qui a été suivie de l'envoi de deux notifications de redressement portant sur ses bénéfices non commerciaux des années 1972 à 1975. Ces redressements ont été confirmés et, saisi du rejet de sa réclamation, le tribunal administratif de Limoges a accordé seulement au contribuable la décharge des intérêts de retard et des pénalités qui lui avaient été appliqués par le service.

En appel, M. Aigueperse, fait valoir à l'encontre des impositions ainsi contestées des moyens de procédure et de fond. La plupart d'entre eux peuvent être écartés rapidement et nous vous proposerons de les examiner en premier. Nous aborderons ensuite la question délicate qui a justifié le renvoi des présentes affaires devant votre formation, à savoir la **possibilité** pour un contribuable imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux qui passe du régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée, d'**inscrire** au registre des immobilisations ses **éléments d'actif pour une valeur réévaluée**.

En ce qui concerne la **procédure d'imposition**, M. Aigueperse déduit du fait qu'il a reçu **deux notifications de redressement successives**, qu'il a fait l'objet d'une **deuxième vérification de comptabilité** en violation des dispositions de l'article 1649 septies B du CGI.

En fait, le vérificateur a adressé à M. Aigueperse une première notification de redressement en date du 6 juillet 1976 portant d'une part, sur différentes rectifications apportées à ses recettes et dépenses professionnelles des années 1972 à 1975, et d'autre part,

sur le montant de la plus-value réalisée à l'occasion du transfert à son successeur de sa clientèle et d'une partie de son matériel professionnel. Par une seconde notification du 19 octobre 1976, il l'a avisé de ce que le transfert, au moment de sa cessation d'activité, de certains éléments d'actif dans son patrimoine privé, avait généré une plus-value, dont le montant évalué à 63 000 F environ devait également être taxé.

Pour étayer son moyen relatif à la double vérification dont il aurait été l'objet, M. Aigueperse tire argument de ce que entre le 6 juillet, date de la première notification et le 19 octobre, date de la seconde notification, le vérificateur a effectué une visite de l'immeuble dans lequel il exerçait auparavant son activité. Mais on voit tout de suite qu'une telle visite qui n'avait d'autre objet que de mieux apprécier la consistance de l'immeuble transféré dans le patrimoine privé du contribuable, et qui n'a comporté aucun nouvel examen de ses documents comptables, ne saurait constituer une vérification de comptabilité au sens de l'article 1649 septies du CGI alors en vigueur.

Pas davantage n'est fondé l'argument du requérant selon lequel la deuxième notification de redressement serait intervenue en violation des dispositions de l'article 1649 quinquies A-5 du CGI qui, en cas de **Vasfe**, interdisent à l'administration, une fois qu'elle a clôturé cette procédure, de notifier, pour la même période, de nouveaux redressements aux contribuables. En effet, la circonstance que la notification du mois de juillet 1976 ait porté sur d'autres revenus catégoriels que les bénéfices non commerciaux perçus par le contribuable, n'implique nullement que l'administration ait entrepris à l'égard de ce dernier une Vasfe. Une telle vérification implique une nature de contrôle différente de celle qui a été entreprise ici : ni la situation patrimoniale, ni la situation de trésorerie, ni les éléments du train de vie du contribuable n'ont en effet été contrôlés (cf. CE 5 juin 1985, n° 43 523 : RJF 8-9/85 n° 1148 ; CE 27 janvier 1986, n° 48 818 : RJF 3/86 n° 262 ; CE 5 juin 1989, n° 75 990 : RJF 8-9/89 n° 920 et CE 31 octobre 1990, n° 81 132 : RJF 12/90 n° 1426).

En ce qui concerne le **bien-fondé des impositions**, M. Aigueperse présente d'abord un moyen relatif à la détermination de ses recettes imposables pour l'année 1975. L'article 202 du CGI prévoit que « dans le cas de **cessation de l'exercice d'une profession** non commerciale, l'impôt sur le revenu dû en raison des bénéfices provenant de l'exercice de cette profession - y compris ceux qui proviennent de **créances acquises et non encore recouvrées** - et qui n'ont pas encore été imposés, est immédiatement établi ».

M. Aigueperse qui avait opté pour le système institué par la note administrative du 7 février 1972 autorisant les médecins conventionnés soumis au régime de la déclaration contrôlée à ne pas tenir le document journalier de leurs recettes pour la partie de leur activité couverte par la convention, ce document étant remplacé par les **relevés établis par les organismes de sécurité sociale**, a été imposé en 1975 d'après les montants de recettes figurant sur les relevés de sécurité sociale des années 1975 et 1976. En effet, les soins dispensés par le docteur Aigueperse à la fin de l'année 1975 n'ont été enregistrés par les organismes de sécurité sociale qu'en 1976. M. Aigueperse demande que cette imposition soit compensée en quelque sorte avec la double imposition dont il aurait été l'objet en 1971, à la suite

de l'introduction de ce système, puisqu'ont alors été pris en compte des honoraires déjà taxés l'année précédente, au moment de leur encaissement, mais déclarés ultérieurement par les organismes de sécurité sociale. Cette argumentation ne saurait être retenue. M. Aigueperse a opté librement en 1971 pour le système facultatif proposé par la note du 7 février 1972 et n'a pas fait valoir en temps utile la « surtaxation » qui en serait résultée pour lui au cours de l'année 1971. Il ne peut certainement pas, à l'occasion de sa contestation de l'imposition établie au titre de l'année 1975, remettre en cause une imposition établie au titre d'une année qui n'est pas en litige. Les dispositions des articles L 203 à L 205 du LPF ne le permettent pas. Par ailleurs, le contribuable demande également que soit tenu compte, pour calculer la plus-value réalisée au moment du transfert dans son patrimoine privé de ses locaux professionnels, des équipements lourds protégeant la salle de radiographie qui n'ont pas pu être cédés à son successeur et n'avaient pas été complètement amortis à la date à laquelle il avait cessé son activité. Mais l'administration fait valoir qu'elle a précisément exclu ces éléments pour calculer la valeur de l'actif transféré. Le moyen de M. Aigueperse manque donc en fait.

Nous pouvons donc en venir maintenant au moyen du contribuable qui a justifié le renvoi de cette affaire devant votre formation.

En 1971, **M. Aigueperse est passé au régime de la déclaration contrôlée. Il a alors inscrit les locaux professionnels** qu'il avait acquis en 1938, sur le **registre des immobilisations pour leur valeur au jour de cette inscription** et non pour leur valeur d'acquisition. Cette nouvelle valeur lui a permis, au cours des quatre années vérifiées, de pratiquer des amortissements. Mais ceux-ci ont été remis en cause par le vérificateur au motif que les locaux professionnels ne pouvaient être inscrits au registre des immobilisations pour une valeur autre que celle de leur acquisition, et qu'ils étaient donc complètement amortis, en 1971, soit trente ans après leur acquisition, au moment où le contribuable était passé au régime de la déclaration contrôlée. Le vérificateur a également refusé de tenir compte de la réévaluation opérée par M. Aigueperse en 1971, pour calculer la plus-value dégagée par le transfert de ces locaux dans son patrimoine privé, au moment de sa cessation d'activité.

M. Aigueperse a contesté les redressements résultant de cette position. A cette fin, il fait valoir deux **arguments** :

- d'une part, il était en droit de pratiquer une **réévaluation libre** de ses éléments d'actif ;

- d'autre part, il ne serait pas logique de taxer la plus-value constatée lors du transfert dans son patrimoine privé des locaux où il avait exercé sa profession et de ne pas admettre parallèlement qu'il a fait **apport de ses locaux** à « l'**actif de son entreprise** »

lorsqu'il a inscrit ceux-ci sur le registre de ses immobilisations.

Le premier de ces arguments peut être aisément écarté. En effet, l'article 93 du CGI, applicable à tous les bénéfices taxables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux dispose que « le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu... tient compte des gains ou des pertes provenant... de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession... » Par suite, ce bénéfice ne peut prendre en compte les effets positifs ou négatifs résultant de la simple réévaluation d'un poste de bilan en dehors de toute réalisation de l'élément d'actif considéré. A supposer même que M. Aigueperse ait procédé en 1971 à une réévaluation libre de ses éléments d'actif professionnels, ce que d'ailleurs, la législation, à l'époque, ne permettait pas, celle-ci ne pourrait donc avoir aucune incidence fiscale. Sur ce point, la doctrine administrative est d'ailleurs dans le même sens : Rép. Krieg, AN 5 septembre 1983 p. 3868, n° 29001.

Reste alors le deuxième argument de M. Aigueperse : en inscrivant en 1971 au moment où il est passé du système de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée, l'immeuble dans lequel il exerçait sa profession au registre de ses immobilisations, il aurait fait un « apport » à son patrimoine professionnel, apport qui devait être évalué à la valeur réelle du bien au jour de son inscription.

Sur ce point, qui est nouveau en jurisprudence, la défense du ministre consiste seulement à relever :

- d'une part, que l'immeuble en question ayant été acquis en 1938, était en 1971, soit plus de 30 ans après, complètement amorti même s'il était encore susceptible d'une longue utilisation ;

- d'autre part, que les termes mêmes de l'article 99 du CGI s'opposent à la thèse du contribuable en prévoyant que : « les contribuables soumis obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée... doivent, en outre, tenir un document appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le **prix de revient des éléments d'actif** affectés à l'exercice de leur profession, le montant des amortissements effectués sur ces éléments ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces éléments ». Selon le ministre, la référence faite par cet article au prix de revient des immobilisations affectées à l'exercice de la profession, exclue que celles-ci fassent l'objet d'une quelconque réévaluation.

Bien que la Direction générale des impôts ne s'en prévale pas dans le présent dossier, on notera aussi que dans une réponse ministérielle du 8 septembre 1979 (Rép. Delfosse, AN p. 7160, n° 17636), le ministre avait explicité les raisons pour lesquelles, contrairement à ce qui est admis pour les entreprises industrielles et commerciales, un contribuable relevant des bénéfices non commerciaux ne peut pas inscrire dans son patrimoine professionnel, un immeuble en cours d'exploitation pour une valeur autre que sa valeur d'origine. Il s'exprimait alors ainsi : « En revanche, il en va **différemment** en matière de **bénéfices non commerciaux**. Il résulte en effet de l'article 93 du CGI que le bénéfice tient compte notamment des gains ou des pertes provenant de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession. C'est donc en fonction d'une **analyse objective du bien et de son utilisation** que son appartenance à l'actif professionnel doit être déterminée. En cas de **passage** d'un contribuable du **régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée**, les immeubles doivent être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements pour leur valeur à la date de leur affectation à l'exercice de la profession, c'est-à-dire, en principe, pour leur prix de revient initial ou leur valeur d'origine ».

Cette position de l'administration est-elle fondée ? La réponse à cette question nécessite, pensons-nous, un rappel de données incontestables, une interrogation sur le sens des textes applicables, enfin, une prise de position sur la portée de votre jurisprudence relative à la liberté d'affectation reconnue aux titulaires de bénéfices non commerciaux.

**1. Les principes incontestables** qui résultent de jurisprudences bien établies sont les suivants :

- \* **premier principe** : le patrimoine privé et le patrimoine professionnel d'un contribuable exerçant une activité industrielle, agricole ou libérale, constituent pour le droit fiscal deux **patrimoines distincts** (CE 21 février 1952 : Lebon p. 125 ; CE 18 novembre 1977, n° 189 : RJF 1/78 n° 12, conclusions Rivière Dr. fisc. 16/78 c. 603.

- \* **deuxième principe** : tout transfert d'un bien d'un patrimoine à l'autre est assimilable, sous réserve des dispositions de l'article **151 sexies** du CGI non applicables ratione temporis à la présente espèce, à une cession avec toutes les conséquences fiscales qui en découlent. Un tel transfert consacre donc la **sortie** du bien d'un patrimoine et son **entrée** dans un autre, comme s'il y avait eu transaction avec un tiers (CE 18 novembre 1977, précité et CE

17 décembre 1984 : RJF 2/85 n° 230, conclusions O. Fouquet Dr. fisc. 12/85 c. 629 ; CE 12 février 1986 : RJF 4/86 n° 364). p. 332

- \* **troisième principe** : le patrimoine professionnel d'un contribuable imposé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux se compose de **deux catégories de biens** : ceux qui, **par nature**, ne peuvent qu'être **affectés à l'exercice de la profession**, tels le droit de présentation de la clientèle, la finance d'une charge, les matériels spécifiques ou encore les parts de sociétés civiles professionnelles ou de sociétés civiles de moyens (CE 22 juin 1988, n° 60 228 : RJF 8-9/88 n° 979). Ces biens doivent obligatoirement être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements, et, s'ils n'y figurent pas, ils seront néanmoins automatiquement classés dans le patrimoine professionnel du contribuable ; l'autre catégorie de biens est constituée par les **immobilisations dont l'utilisation peut être aussi bien professionnelle que privée**. L'essentiel de cette catégorie est constituée par les locaux dans lesquels s'exerce la profession, par les accessoires immobiliers de ces locaux, par le droit au bail,

éventuellement par les véhicules, ou par les parts de sociétés dès lors que leur détention présente un intérêt professionnel (CE 21 avril 1989, n° 60 502 : R.J.F. 6/89 n° 677).

Pour cette dernière catégorie de biens, vous avez reconnu aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée et pour les biens qu'ils utilisent dans l'exercice de leur profession, la **liberté d'affectation** à leur patrimoine privé ou professionnel, cette affectation se manifestant, dans ce dernier cas, par l'inscription au registre d'immobilisations que le contribuable est obligé de tenir (voir CE 29 avril 1985, n° 43 759, Plén. : R.J.F. 6/85 n° 859, conclusions Ph. Bissara Dr. fisc. 40/85 c. 1 617 ; CE 18 février 1987, n° 45 684 : R.J.F. 4/87 n° 396, avec une restriction toutefois dans un cas d'espèce : CE 28 novembre 1990, n° 55 861 : R.J.F. 1/91 n° 50). Et il faut noter que la doctrine administrative s'est ralliée à cette jurisprudence (cf. l'instruction du 17 février 1986, 5G-5-86).

De ces principes bien établis, on peut, en toute certitude, conclure :

- d'une part, que lorsqu'il y a **changement de patrimoine**, il y a réalisation d'actif, impliquant un prix de cession, qui devient alors la valeur d'apport au patrimoine bénéficiant du transfert ;
- d'autre part, que quand il n'y a pas de changement de patrimoine, et en l'absence de toute possibilité légale de procéder à une réévaluation des actifs appartenant à ce patrimoine, la valeur d'origine du bien affecté à l'exercice de la profession ne peut subir aucun ajustement, alors même qu'il y aurait eu modification du régime fiscal.

Ceci revient à dire que la question que vous avez à trancher aujourd'hui, ne se pose que pour les **biens susceptibles d'une utilisation mixte**. En effet, les biens affectés par nature à la profession, ne peuvent, par définition, appartenir à aucun autre patrimoine que le patrimoine professionnel du contribuable. Pour eux, le passage du régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée est sans effet.

Cela revient à dire aussi que cette question ne se pose que pour les contribuables qui subissent un tel changement de régime d'imposition. Il est bien clair, en effet, que le contribuable qui, lorsqu'il s'installe, est soumis directement au régime de la déclaration contrôlée et qui décide d'affecter l'immeuble dont il est propriétaire, à l'exercice de sa profession, opère un transfert de son patrimoine privé à son patrimoine professionnel, assimilable à une réalisation d'actif, qui l'autorise, et même l'oblige, à inscrire cet immeuble dans son actif professionnel pour sa valeur au jour du « transfert ». Les termes de l'article 151 sexies du Code, issus de l'article 11 II et III de la loi du 19 juillet 1976, sont à cet égard éclairants puisqu'ils prévoient que la plus-value « réalisée dans le cadre d'une activité libérale à l'occasion de la cession d'un bien qui a figuré pendant une partie du temps écoulé dans le patrimoine privé du contribuable » se décompose en deux parties :

- une « plus-value privée » calculée selon les règles des articles 150 A et suivants du CGI pour « la partie correspondant à cette période » ;
- une « plus-value professionnelle », pour la partie correspondant à la période ultérieure.

Implicitement, ces dispositions signifient que le bien en question entre dans le patrimoine professionnel du contribuable pour une valeur autre que sa valeur d'origine, et qui ne peut être que sa valeur vénale au jour de cet apport. Ces dispositions ne sont entrées en vigueur que le 1<sup>er</sup> janvier 1977 ; elles ne sont donc pas applicables au présent litige.

Mais elles illustrent bien ce qui se passe lors d'un transfert d'actif.

Cette analyse est-elle différente lorsqu'un contribuable imposé selon le régime de l'évaluation administrative, se trouve soumis à celui de la déclaration contrôlée ?

Pour les **biens** qu'il possède et qui sont **affectés par nature** à l'exercice de sa profession - sa charge ou sa clientèle par exemple - il n'y a pas de difficulté. Ces biens font partie par nature de son patrimoine professionnel ; il n'y a pas de changement de patrimoine possible pour eux. Par suite, en l'absence de tout transfert ou de toute réalisation, ces biens ne sauraient voir leur valeur d'origine modifiée.

En revanche, s'agissant des **biens mixtes** qui sont susceptibles d'une affectation aussi bien professionnelle que privée et pour lesquels vous reconnaissez au contribuable la liberté de cette affectation, que va-t-il se passer au moment où le contribuable change de régime d'imposition ?

On sait - c'est votre jurisprudence de 1985 déjà citée - que le contribuable se constitue à ce moment-là son patrimoine professionnel en inscrivant lui-même ces biens sur le registre des immobilisations qu'il est obligé de tenir. Mais peut-on savoir si ces biens, non affectés par nature, proviennent d'un patrimoine professionnel ou privé ? Autrement dit, comment déterminer la continuité ou la discontinuité du patrimoine, qui seule autorise la modification de la valeur d'origine du bien ?

Nous sommes ici renvoyés à une question que votre jurisprudence, à notre connaissance, n'a pas vraiment tranchée : celle de la consistance de l'actif professionnel d'un contribuable soumis au régime de l'évaluation administrative.

2. Sur ce point, l'administration a une doctrine qui consiste, à partir des termes de l'article 93 du CGI applicable à tous les titulaires de bénéfices non commerciaux, quel que soit leur régime d'imposition, selon lesquels le bénéfice « tient compte des gains ou pertes provenant de la réalisation d'éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession », pour en tirer que, en l'absence de tout registre des immobilisations, l'**actif professionnel des contribuables soumis au régime de l'évaluation administrative**, est constitué par l'ensemble des **biens** qui sont **effectivement affectés** à l'exercice de la profession (Inst. 30 décembre 1978, 8 M-1-76, n° 111 ; D. adm. 5G-2, 411, n° 2, 1<sup>er</sup> décembre 1979). Autrement dit, ces contribuables n'auraient pas la liberté d'affectation que votre jurisprudence reconnaît aux contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée. Leur actif professionnel résulterait d'une « seule analyse objective du bien et de son utilisation ». On voit bien que cette doctrine, dans l'hypothèse qui est la nôtre, c'est-à-dire d'un contribuable changeant de régime d'imposition, conduit à apporter, en pratique, une limitation importante à la liberté d'affectation des biens susceptibles d'usage mixte que vous reconnaissez aux contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée.

En effet, pour prendre l'exemple des locaux professionnels, ceux-ci seront regardés par le service comme appartenant

à l'actif professionnel du contribuable évalué ; par suite, ce dernier, lorsqu'il passe au régime de la déclaration contrôlée, s'il désire ne pas ranger son immeuble dans son patrimoine professionnel en ne l'inscrivant pas sur son registre d'immobilisations, réalisera immédiatement par ce retrait d'actif une plus-value taxable selon les règles applicables aux particuliers. Se trouve ainsi créée en quelque sorte une « sanction fiscale » immédiate à un choix en principe libre du contribuable.

L'administration, elle-même, a d'ailleurs été bien consciente du problème puisque d'une part, elle admet, en ce cas, le fractionnement sur trois ans de l'impôt dû sur la plus-value réalisée en cas de retrait des actifs professionnels de la partie de la résidence principale affectée à l'exercice de la profession, et d'autre part, admet en tout état de cause, de ne pas taxer les plus-values constatées par suite d'un transfert dans le patrimoine privé lors de la première année du dépassement de la limite de 175 000 F si ces transferts font l'objet d'une notification expresse à ce moment là (cf. Inst. du 17 février 1986, 5G-5-86 n° 9 et 26).

Cette position de l'administration peut-elle trouver d'autre fondement que les termes généraux de l'article 93 du CGI qui mentionnent la seule affectation à l'exercice de la profession et dont on a vu qu'ils n'étaient pas totalement déterminants compte tenu de l'orientation prise par votre jurisprudence en 1985 ? Pour notre part, nous n'en avons pas trouvé. En vertu de l'article 101 bis du CGI, les contribuables placés sous le régime de l'évaluation administrative sont tenus seulement de présenter un document donnant le détail journalier de leurs **recettes** professionnelles. Ils sont tenus, par ailleurs, et en vertu de l'article 101 du même code, d'adresser chaque année à l'administration une déclaration dont le contenu est fixé à l'article 41 de l'annexe III au CGI.

Or, cette déclaration ne porte, à l'exception des véhicules, sur aucun élément d'actif. Comme par ailleurs, ces contribuables ne sont tenus ni d'avoir un registre des immobilisations ni de déclarer leurs dépenses professionnelles, ceci revient à dire :

- d'une part, qu'à l'exception des éléments d'actif qui sont professionnels par nature, il n'est pas possible d'identifier dans leurs éléments d'actif mixtes, ceux qui sont affectés ou non à l'exercice de la profession ;
- d'autre part, qu'aucun de ces éléments d'actif n'exerce un quelconque effet fiscal tant qu'il n'est pas réalisé. On constate en effet, que bien que l'article 93 du CGI applicable à tous les bénéfices non commerciaux prévoit dans les dépenses déductibles « les amortissements effectués suivant les règles applicables en matière de bénéfices industriels et commerciaux », aucun amortissement, aucune déduction de charge n'est pratiquée à titre professionnel par le contribuable évalué administrativement. Dans ces conditions, il n'est pas possible de retenir l'argumentation du service qui consiste à soutenir qu'il a été nécessairement tenu compte dans les bénéfices assignés au titre de l'évaluation administrative, des amortissements correspondant aux immobilisations utilisées à des fins professionnelles, ce qui interdirait de prendre en compte ces amortissements une seconde fois par la voie d'une réévaluation au moment de l'apport au patrimoine professionnel (Voir Rép. Delfosse déjà citée).

Nous constatons au contraire, que les éléments de l'actif professionnel d'un contribuable relevant du régime de l'évaluation administrative, n'ont, si l'on excepte la taxe professionnelle et les déductions de TVA, aucun passé fiscal. Et, à vrai dire, ce n'est qu'au moment de leur réalisation, quelle que soit la forme de celle-ci et afin de déterminer le régime imposable à la plus-value ainsi dégagée, qu'il y a lieu de s'interroger sur la nature et l'affectation de ces actifs.

3. Dans ces conditions, nous ne voyons pas pourquoi, s'agissant d'**éléments d'actif non professionnels par nature**, il faudrait limiter la liberté d'affectation reconnue par la jurisprudence aux titulaires de bénéfices non commerciaux, au motif, non étayé en droit, que ces éléments proviennent nécessairement d'un actif professionnel.

En effet, cette dernière proposition a deux conséquences :

- d'une part, elle interdit la réévaluation du bien au moment de son inscription sur le registre des immobilisations, puisque le bien sera censé ne pas avoir changé de patrimoine et n'aura donc fait l'objet d'aucune réalisation ;
- d'autre part, elle entraînera automatiquement, en cas de non inscription à ce registre, la taxation d'une plus-value pour retrait

d'actif, alors même que le contribuable n'avait jamais entendu affecter le bien en question à son actif professionnel.

Il nous semble au contraire qu'en l'absence de dispositions expresses en sens contraire et pour donner à votre jurisprudence de 1985 son plein effet, il faut reconnaître au contribuable qui passe du régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée une **entière liberté de choix** en ce qui concerne l'inscription ou non sur le registre des immobilisations de ses actifs non affectés par nature à l'exercice de la profession mais utilisés dans l'exercice de celle-ci, cette liberté de choix ne rencontrant qu'une seule **limite** : celle qui résulte de la **continuité du patrimoine**.

Ceci veut dire qu'au moment du changement de régime le contribuable pourra :

- \* Soit **ne pas inscrire le bien au registre de ses immobilisations**, ce qui signifiera qu'il le laisse dans son patrimoine privé, sans que l'on puisse parler de retrait d'actif. Ce bien ne pourra générer aucune charge ni aucun amortissement déductible des recettes professionnelles ; et s'il est vendu par la suite, la plus-value éventuellement dégagée sera imposable selon le régime applicable aux particuliers. Seul un problème de régularisation de la TVA qui aurait été déduite, peut se poser.
- \* Soit **inscrire ce bien au registre pour sa valeur d'origine**. Ceci voudra dire que le contribuable a considéré que le bien en question était affecté auparavant à son actif professionnel et qu'il a décidé de poursuivre cette affectation. En ce cas, le bien ne change pas de patrimoine ; il n'y a ni réalisation ni cession. En conséquence, le bien ne peut être inscrit au registre des immobilisations que pour sa valeur d'origine. En revanche, il pourra éventuellement faire l'objet de déductions et d'amortissements et sa cession ultérieure sera taxée en tant que plus-value professionnelle.
- \* Soit enfin, le contribuable pourra considérer que le bien en question faisait partie de son **patrimoine privé** quand il était soumis au régime de l'**évaluation administrative** et souhaiter l'affecter à son patrimoine professionnel pour l'imposition selon le régime de la déclaration contrôlée.

En ce cas, il y a bien un **transfert de patrimoine qui autorise le contribuable** en tant que professionnel à **revaloriser le bien** comme s'il avait été acquis d'un tiers. Ceci peut lui permettre de déduire des **amortissements** calculés sur la base de cette nouvelle valeur. Par ailleurs, les dispositions que nous avons déjà mentionnées de l'article 151 sexies du CGI seront applicables : l'affectation au patrimoine professionnel n'entraînera aucune **taxation de la plus-value réalisée**, cette taxation étant reportée au moment de la cession ultérieure du bien et en distinguant alors une plus-value privée et une plus-value professionnelle.

Avant de conclure, nous indiquerons que si la solution que nous vous proposons aujourd'hui, paraît complexe, ce n'est, nous semble-t-il, qu'une apparence.

Il s'agit, en effet, d'une **solution** logique qui tirant toutes les conséquences de votre jurisprudence antérieure sur la **liberté d'affectation**, assure une **neutralité fiscale** totale aux choix faits par le contribuable. Elle ne peut « a priori » être présentée comme étant favorable ou défavorable aux intérêts du Trésor. En effet, chaque option que prendra le contribuable, présente des effets fiscaux négatifs ou positifs, qui

d'ailleurs peuvent se compenser. Il en est ainsi par exemple, de la possibilité d'amortir un bien inscrit au registre des immobilisations ; en effet cette déduction échelonnée d'amortissements est récupérée fiscalement au moment de l'imposition de la plus-value de cession. De la même manière, si « a priori » on peut soutenir que le régime des plus-values professionnelles est plus favorable que celui des plus-values privées, la durée de détention du bien peut aussi constituer un élément déterminant.

On rappellera enfin que cette solution ne peut concerner que les biens non affectés par nature à l'exercice d'une profession, et essentiellement, à vrai dire, les immeubles et leurs accessoires. Elle prend en compte, en l'absence de toute définition législative expresse sur ce point, le fait que pour cette catégorie de bien, il est très difficile, avant que le contribuable ait clairement pris position, de la rattacher fiscalement au patrimoine privé ou professionnel de celui-ci. Mais au moment du choix par le contribuable, elle assure la plus grande neutralité fiscale.

Si nous rapportons ces principes au cas de M. Aigueperse, nous constatons qu'en inscrivant l'immeuble dans lequel il exerçait sa profession au registre de ses immobilisations, pour une valeur réévaluée, l'intéressé a opéré un transfert de patrimoine générant une plus-value que l'administration n'a pas imposée. Cela lui a en revanche ouvert le droit de pratiquer effectivement des amortissements calculés sur cette nouvelle valeur ; cela lui a également donné le droit de ne voir imposer la plus-value professionnelle qu'il a réalisée lorsqu'il a cessé son activité en reprenant l'usage civil de cet immeuble, qu'à concurrence de la différence entre la valeur nette comptable inscrite au registre des immobilisations et celle de l'immeuble au jour du retrait d'actif. Nous vous proposerons donc de faire droit à cette partie de sa demande.

Par ces motifs, nous concluons :

- à ce que M. Aigueperse soit déchargé des compléments d'impôt sur le revenu et de majoration exceptionnelle résultant pour les années 1972 à 1975 des redressements portant sur les amortissements qu'il avait pratiqués sur ses locaux professionnels et sur la plus value réalisée en fin d'activité à raison du retour dans son patrimoine privé de ces mêmes locaux ;
- à la réformation du jugement du tribunal administratif de Limoges en ce qu'il a de contraire ;

- au rejet du surplus des conclusions de la requête de M. Aigueperse.

RJF 1991  
(c) 2016 Editions Francis Lefebvre