

Jurisprudence « Quemener » : prix de revient majoré des plus- values non imposables de la SCI

Pour déterminer la plus-value imposable réalisée par l'associé lors de la cession de ses parts de SCI, le prix d'acquisition doit être majoré de la quote-part lui revenant des plus-values exonérées réalisées par la SCI.

CE 8 novembre 2017, n° 389990

Un retraitement nécessaire du prix de revient lors de la cession des titres d'une société de personnes

Un mécanisme de correction destiné à éviter une double imposition

3-1 Pour le calcul de la plus-value ou de la moins-value de cession des parts d'une société civile immobilière (SCI) par des particuliers, le prix d'acquisition des titres doit être corrigé selon des règles particulières définies par les jurisprudences dites « Quemener » et « Baradé » (CE 16 février 2000, n° 133296 ; CE 9 mars 2005, n° 248825 ; BOFIP-RFPI-SPI-20-§ 30-10/04/2015 ; voir « Société civile immobilière », RF 2017-3, § 1572).

Selon ces règles particulières, le prix de revient des parts doit être déterminé en tenant compte des quotes-parts des résultats déjà taxés au nom des associés, ainsi que des déficits comblés et des bénéfices répartis.

En effet, les associés de sociétés de personnes sont taxés dès la réalisation du bénéfice ou du déficit, à la clôture de l'exercice (voir RF 2017-3, § 852). L'affectation comptable du résultat (distribution des bénéfices et comblement des pertes) intervient au plus tôt au cours de l'année suivante.

Un associé peut donc céder ses parts après avoir été taxé sur des bénéfices qu'il n'a pas perçus ou après avoir déduit des pertes qu'il n'a pas été appelé à combler. Par contre, ces bénéfices ou pertes influencent la situation nette de la société.

Cette situation peut conduire à une double imposition (un bénéfice non distribué augmente la plus-value de cession alors qu'il a déjà été imposé) ou une double déduction (une perte non comblée diminue la plus-value de cession alors qu'elle a déjà été déduite).

Ce mécanisme permet-il de prendre en compte les plus-values exonérées réalisées par la SCI ?

3-2 Dans l'affaire soumise au Conseil d'État, le litige portait sur la détermination du prix de revient des titres d'une SCI, alors que cette société avait bénéficié d'une exonération des plus-values de cession de ses immeubles.

En l'espèce, une SCI avait cédé, fin 2003, la moitié des biens immobiliers qu'elle détenait réalisant une plus-value immobilière qui, compte tenu de la durée de détention des biens, avait été exonérée (CGI art. 150 VM dans sa rédaction en vigueur en 2004 instaurant un abattement de 5 % pour chaque année de détention au-delà de la 2^e).

Début 2004, la SCI avait fait l'objet d'une dissolution et d'une liquidation-partage le lendemain entraînant transfert de son actif dans le patrimoine des associés.

L'annulation des parts consécutive à la liquidation-partage de la SCI constituant un fait générateur d'imposition, l'associé a alors été imposé sur la plus-value immobilière réalisée, égale à

la différence entre la valeur des biens sociaux attribués suite à la dissolution de la société et le prix d'acquisition de ses parts (CGI art. 150 UB).

Le cédant a considéré que le prix de revient des parts devait être majoré des quotes-parts lui revenant, d'une part, de la plus-value immobilière réalisée par la SCI lors de la vente de la moitié des biens immobiliers en 2003 et d'autre part, de celle réalisée par la SCI consécutivement à sa dissolution, portant sur l'autre moitié des biens immobiliers, quand bien même ces plus-values n'avaient pas donné lieu à imposition effective entre ses mains compte tenu de l'abattement pour durée de détention applicable.

Cette position a donné lieu à redressement de la part de l'administration fiscale.

Confirmant l'arrêt de la cour administrative d'appel (CAA Nancy 8 décembre 2011, n° 10NC01337), le Conseil d'État vient de préciser la jurisprudence « Quemener » dans un sens favorable au contribuable.

Un retraitement qui tient compte des bénéfices non imposables de la société revenant à l'associé

3-3 Selon le Conseil d'État, la non-imposition des plus-values réalisées par la SCI à raison de l'application de l'abattement pour durée de détention constitue un avantage fiscal définitif accordé par le législateur qui ne peut pas être repris à l'occasion de la répartition, entre les associés, de l'actif de la SCI dissoute. Il convient donc de majorer le prix de revient des parts de la quote-part revenant à l'associé des plus-values non imposables réalisées par la SCI.

Par conséquent, le montant imposable des gains retirés à la suite de la dissolution de la SCI doit être calculé en retenant comme prix de revient des parts sociales :

- leur valeur d'acquisition ;
- majorée d'une part :
 - de la quote-part des bénéfices de cette société revenant à l'associé qui a été ajoutée aux revenus imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime des sociétés de personnes ;
 - de la quote-part des bénéfices de la société revenant à l'associé, qui n'ont pas fait l'objet d'une imposition effective en application d'une disposition par laquelle le législateur a entendu accorder un avantage fiscal définitif (telle une plus-value non imposable) ;
 - et des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société en France et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler,
- puis minorée d'autre part :
 - des déficits que l'associé a déduits pendant cette même période, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif,
 - et des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.

La solution retenue par le Conseil d'État qui concerne les plus-values immobilières exonérées en vertu de l'abattement pour durée de détention dans sa rédaction applicable avant 2004 devrait être transposable aux plus-values immobilières exonérées en vertu de l'abattement pour durée de détention applicable depuis 2004.

 « Société civile immobilière », RF 2017-3, §§ 1572 et 1616