

2.2

Plus-values sur parts d'une société de personnes : l'application de la jurisprudence *Quemener* n'est pas subordonnée à une double imposition de l'associé

CE, plén. fisc., 24 avr. 2019, n° 412503, Sté Fra SCI, concl. K. Ciavaldini

Le Conseil d'État abandonne sa jurisprudence *Lupa* et juge que la mise en œuvre du mode de calcul issu de la jurisprudence *Quemener* pour déterminer le prix de revient des parts d'une société de personnes, à la suite

de leur cession ou d'une dissolution sans liquidation de cette société, n'est pas subordonnée à une double imposition de l'associé.

Décision

CE, plén. fisc., 24 avr. 2019, n° 412503, Sté Fra SCI

Pdt : M. Ménéménis - **Rapp. :** M. Uher - **Rapp. public :** Mme Ciavaldini – **Av. :** SCP Piwnica, Molinié

Fichage : Publié au recueil Lebon

Vu la procédure suivante :

La société civile Fra SCI a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre des exercices clos en 2009 et 2010, ainsi que des pénalités correspondantes. Par un jugement n° 1401026 du 11 février 2016, le tribunal administratif de Paris a fait droit à cette demande.

Par un arrêt n° 16PA01892 du 17 mai 2017, la cour administrative d'appel de Paris a, sur le recours du ministre des finances et des comptes publics, remis à la charge de la société Fra SCI les impositions dont le tribunal administratif avait prononcé la décharge, dans la limite des droits et intérêts de retard correspondant à une base imposable à l'impôt sur les sociétés fixée respectivement au titre des exercices clos en 2009 et 2010 à 6 027 122 euros et 1 121 997 euros, rejeté le surplus du recours et réformé le jugement en conséquence.

Par un pourvoi sommaire et un mémoire complémentaire, enregistrés les 17 juillet et 3 octobre 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'État, la société Fra SCI demande au

Conseil d'État :

1°) d'annuler les articles 1er, 2, 4 et 5 de cet arrêt ;

2°) réglant l'affaire au fond, de rejeter le recours du ministre des finances et des comptes publics ;

3°) de mettre à la charge de l'État la somme de 5 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Vincent Uher, maître des requêtes en service extraordinaire,

- les conclusions de Mme Karin Ciavaldini, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Piwnica, Molinié, avocat de la société Fra SCI ;

Considérant ce qui suit :

1. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que la société Fra SCI a été créée le 18 avril 2008, sous la dénomination sociale Fra SCI 2, par la société à responsabilité limitée (SARL) de droit luxembourgeois French Residential Acquisitions (FRA) et par la société par actions simplifiée (SAS) de droit français French Residential Acquisitions (FRA). A la date du 10 juin 2008, la SARL FRA lui a apporté en nature 999 des 1 000 parts de la société civile immobilière (SCI) Foncière Costa, initialement de droit monégasque et devenue de droit français le 6 juin précédent, dont l'objet était de détenir et de donner à bail un ensemble immobilier situé 35 et 37 avenue George V à Paris (VIII^e). Ces titres ont été valorisés, dans le traité d'apport daté du 10 juin 2008, pour 23 000 000 euros. A la date du 27 novembre 2009, la SCI Foncière Costa a décidé tout à la fois de clôturer par anticipation son exercice courant, ouvert le 18 avril 2008, au 30 novembre et de procéder à une réévaluation libre de son actif, fixant à 15 810 000 euros la valeur de l'immeuble du 35 avenue George V, alors inscrit à son bilan pour 1 817 437 euros. Elle a ainsi constaté dans ses comptes un profit de réévaluation égal à 13 992 563 euros. A la date du 21 décembre 2009 et après avoir acquis pour 15 484 euros auprès de la SAS FRA l'unique part de la SCI Foncière Costa qui n'était pas en sa possession, la société Fra SCI en a décidé la dissolution avec transmission universelle de son patrimoine, avec date d'effet fiscal anticipée au 1^{er} décembre de la même année. Pour déterminer son résultat imposable de l'exercice clos au 31 décembre 2009, la société Fra SCI a, d'une part, retenu, sur la base de 13 992 563 euros, le bénéfice issu de l'écart de réévaluation majoré du produit réalisé en décembre 2009 par la SCI Foncière Costa pour 6 443 euros et déduit les pertes réalisées par cette SCI jusqu'au 30 novembre 2009 pour un montant de 426 431 euros ; elle a, d'autre part, déterminé le gain né de l'annulation des titres de la SCI Foncière Costa par différence entre la valeur des actifs transférés et la valeur d'acquisition des titres, qu'elle a majorée de l'écart de réévaluation mentionné ci-dessus ainsi que du produit réalisé par la SCI en décembre 2009 et minorée de la perte constatée par cette même SCI au 30 novembre 2009. L'administration fiscale a remis en cause ces corrections extracomptables, en estimant qu'elles révélaient l'existence d'un abus de droit. Par un jugement du 11 février 2016, le tribunal administratif de Paris a jugé que les conditions de mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit n'étaient pas réunies et a accordé à cette société la décharge des impositions litigieuses. Par un arrêt du 17 mai 2017, la cour administrative d'appel de Paris, faisant droit à une demande de substitution de base légale présentée par le ministre des finances et des comptes publics, a jugé que la société Fra SCI n'était pas fondée à se prévaloir du mécanisme correctif du prix d'acquisition des titres prévu par la jurisprudence du Conseil d'Etat, en l'absence de situation de double imposition de la société ayant réalisé l'opération de dissolution-confusion. Elle a en conséquence remis les impositions litigieuses à la charge de la société Fra SCI dans la limite de bases imposables à l'impôt sur les sociétés de 6 027 122 et 1 121 997 euros au titre des exercices clos en 2009 et 2010. En revanche elle a rejeté une demande du ministre tendant à

ce que soit substituée à la majoration de 80 % pour abus de droit la majoration de 40 % pour manquement délibéré et a confirmé la décharge des majorations dont l'administration avait assorti les rehaussements. La société Fra SCI et le ministre de l'action et des comptes publics se pourvoient en cassation contre cet arrêt en tant qu'il leur est défavorable.

Sur le pourvoi de la société Fra SCI :

2. Dans le cas où une société vient à retirer de l'actif de son bilan, à la suite d'une cession ou de la dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine prévue à l'article 1844-5 du code civil, les parts qu'elle détenait jusqu'alors dans une société relevant du régime prévu à l'article 8 du code général des impôts, le résultat de cette opération doit être calculé en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une 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, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.

3. La règle énoncée au point 2 a pour objet d'assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, compte tenu de la nature spécifique du régime prévu à l'article 8 du code général des impôts et trouve notamment à s'appliquer à la quote-part de bénéfices revenant à l'associé d'une société soumise à ce régime lorsque ces bénéfices résultent d'une réévaluation des actifs sociaux, qu'elle soit opérée par l'administration fiscale dans le cadre de ses pouvoirs de contrôle et ait pour effet d'accroître rétroactivement la base d'imposition de la société au titre de la période d'imposition close par la dissolution de la société et l'annulation consécutive des parts détenues par l'associé ou que cette réévaluation intervienne au moment de la dissolution de la société soumise au régime spécifique.

4. La cour administrative d'appel de Paris a estimé, par une appréciation souveraine des faits non arguée de dénaturation, que l'apport à la société Fra SCI des parts sociales composant le capital de la SCI Foncière Costa avait été valorisé sur la base de l'actif net réévalué de cette dernière, de sorte que le prix d'acquisition de ces parts tenait compte de la valeur vénale de l'immeuble situé au 35 avenue George V. Elle en a déduit que, si le profit résultant de la réévaluation libre opérée par la SCI Foncière Costa avant sa dissolution avait été inclus dans les bénéfices taxables de la société Fra SCI en vertu du régime prévu à l'article 8 du code général des impôts, il n'avait pas été pris en compte une seconde fois au titre du résultat de l'opération de dissolution-confusion de la SCI Foncière Costa, de sorte

que la société Fra SCI n'avait subi aucune double imposition et ne pouvait par suite pas se prévaloir de la règle énoncée aux points 2 et 3. En subordonnant ainsi la mise en œuvre du mode de détermination du prix de revient des parts d'une société relevant du régime prévu à l'article 8 du code général des impôts, en vue de la détermination du gain résultant de la dissolution sans liquidation de cette société avec transmission universelle de son patrimoine au profit de son associé unique, telle que prévue à l'article 1844-5 du code civil, dans l'hypothèse où les bénéfices réalisés par cette société avant sa dissolution procèdent, en tout ou partie, de l'existence d'un excédent de la valeur réelle de ses actifs sur leur valeur comptable, à la condition que la valeur à laquelle les parts en cause sont inscrites à l'actif de l'associé reflète la valeur comptable de ces actifs et non leur valeur réelle et que, par conséquent, ces bénéfices soient pris en compte une seconde fois, au titre du résultat de l'opération de dissolution-confusion, dans les résultats de l'associé, la cour a commis une erreur de droit.

5. Par suite, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, la société Fra SCI est fondée à demander l'annulation des articles 1er, 2, 4 et 5 de l'arrêt attaqué.

Sur le pourvoi incident du ministre de l'action et des comptes publics :

6. Dès lors que l'arrêt attaqué est annulé en tant qu'il statue sur les impositions supplémentaires mises à la charge de la société Fra SCI, il y a lieu de l'annuler en tant qu'il statue sur les majorations dont ont été assorties ces impositions et, par suite, de faire droit au pourvoi incident du ministre contre son article 3.

Sur les conclusions présentées au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 3 000 euros à verser à la société Fra SCI, au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : L'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 17 mai 2017 est annulé.

Article 2 : L'affaire est renvoyée à la cour administrative d'appel de Paris.

Article 3 : L'Etat versera à la société Fra SCI une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : La présente décision sera notifiée à la société civile Fra SCI et au ministre de l'action et des comptes publics.

Analyse au Recueil Lebon : 19-04-01-01-02-03 – Sociétés de personnes

Société retirant de son actif les parts d'une société de personnes, à la suite d'une cession ou d'une dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine - Calcul du prix de revient de ces parts pour la détermination du résultat de cette opération - 1) Principe - Application de la jurisprudence Quemener¹ - 2) Mise en œuvre de ce mode de calcul subordonnée à une double imposition de l'associé - Absence².

1) Dans le cas où une société vient à retirer de l'actif de son bilan, à la suite d'une cession ou de la dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine prévue à l'article 1844-5 du code civil, les parts qu'elle détenait jusqu'alors dans une société relevant du régime prévu à l'article 8 du code général des impôts (CGI), le résultat de cette opération doit être calculé, en retenant comme prix de revient de ces parts leur valeur d'acquisition, majorée en premier lieu, d'une part, de la quote-part des bénéfices de cette société revenant à l'associé qui a été ajoutée aux résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant la période d'application du régime visé ci-dessus, d'autre part, des pertes afférentes à des entreprises exploitées par la société et ayant donné lieu de la part de l'associé à un versement en vue de les combler, puis minorée en second lieu, d'une 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, d'autre part, des bénéfices afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé. Cette règle a pour objet d'assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale, compte tenu de la nature spécifique du régime prévu à l'article 8 du CGI, et trouve notamment à s'appliquer à la quote-part de bénéfices revenant à l'associé d'une société soumise à ce régime lorsque ces bénéfices résultent d'une réévaluation des actifs sociaux, qu'elle soit opérée par l'administration fiscale dans le cadre de ses pouvoirs de contrôle et ait pour effet d'accroître rétroactivement la base d'imposition de la société au titre de la période d'imposition close par la dissolution de la société et l'annulation consécutive des parts détenues par l'associé ou que cette réévaluation intervienne au moment de la dissolution de la société soumise au régime spécifique.

2) Titres d'une société civile immobilière (SCI) apportés à la société requérante, soumise à l'impôt sur les sociétés, pour une valeur fondée sur la valeur réelle, supérieure à la valeur comptable, de l'actif détenu par la SCI. Réévaluation libre opérée par la SCI. Société requérante décidant ensuite la dissolution de cette SCI, avec transmission universelle de son patrimoine. Société appliquant, pour le calcul de son résultat, la règle énoncée au 1) aux fins de déterminer le gain résultant

1 Cf., CE, 16 février 2000, Société anonyme Etablissements Quemener, n° 133296, p. 52; pour l'extension de cette jurisprudence aux dissolutions sans liquidation, CE, 27 juillet 2015, Société anonyme Matériels électriques ascenseurs, n° 362025, inédite au Recueil.

2 Ab. jur., CE, 6 juillet 2016, Ministre des finances et des comptes publics c/ SARL Lupa Immobilière France et SARL Lupa Patrimoine France, n°s 377904 377906, T. pp. 726-735.

de cette dissolution sans liquidation. Administration fiscale remettant en cause ces corrections extracomptables. Cour administrative d'appel estimant que l'apport à la société requérante des parts sociales composant le capital de la SCI avait été valorisé sur la base de l'actif net réévalué de cette dernière, de sorte que le prix d'acquisition de ces parts tenait compte de la valeur vénale de l'immeuble. Cour en déduisant que, si le profit résultant de la réévaluation libre opérée par la SCI avant sa dissolution avait été inclus dans les bénéfices taxables de la société requérante en vertu du régime prévu à l'article 8 du CGI, il n'avait pas été pris en compte une seconde fois au titre du résultat de l'opération de dissolution-confusion de la SCI, de sorte que la société requérante n'avait subi aucune double imposition. En subordonnant ainsi la mise en œuvre du mode de détermination, rappelé au 1), du prix de revient des parts d'une société relevant du régime prévu à l'article 8 du CGI, en vue de la détermination du gain résultant de la dissolution sans liquidation de cette société avec transmission universelle

de son patrimoine au profit de son associé unique, telle que prévue à l'article 1844-5 du code civil, dans l'hypothèse où tout ou partie des bénéfices réalisés par cette société avant sa dissolution procèdent de l'existence d'un excédent de la valeur réelle de ses actifs sur leur valeur comptable, à la condition que la valeur à laquelle les parts en cause sont inscrites à l'actif de l'associé reflète la valeur comptable de ces actifs et non leur valeur réelle et que, par conséquent, ces bénéfices soient pris en compte une seconde fois, au titre du résultat de l'opération de dissolution-confusion, dans les résultats de l'associé, la cour commet une erreur de droit (Société Fra SCI, Plénière fiscale, 412503, 24 avril 2019, A, M. Ménéménis, pdt., M. Uher, rapp., Mme Ciavaldini, rapp. publ.).

Cet arrêt est analysé dans les chroniques d'actualité
 « **Éléments du patrimoine** » (IP 2-2019, n° 2, § 11) et
 « **Entreprise** » (IP 2-2019, n° 6, § 1).

Conclusions



Karin
CIAVALDINI,
 Rapporteur public

1. Les dispositions de l'article 8 du code général des impôts, qui prévoient que les associés des sociétés de personnes qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux sont « *personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société* » ont l'apparence de la simplicité. Mais, comme parfois, notamment en matière fiscale, cette apparence est trompeuse. Sachant qu'ils ne vous effrayeront pas, nous ne résistons pas à rappeler les qualificatifs déjà imaginés pour dépeindre la complexité du maniement concret de ce régime : un « sac d'embrouilles » selon le professeur Maurice Cozian³, un régime plein de « chausse-trappes », selon Jean Maia⁴, ou même, dans un registre plus dramatique, une « machine infernale » pour Frédéric Berezziat⁵.

Votre formation de jugement est aujourd'hui invitée, après un premier examen du pourvoi de la société FRA SCI par les 8^e et 3^e chambres réunies, à un nouveau travail de démêlage de cet « écheveau juridique »⁶, qui conduira à préciser la portée et à vous interroger sur les effets de votre décision des 8^e et 3^e sous-sections réunies du 6 juillet 2016, *Min. c/ SARL*

*Lupa Immobilière France, Min. c/ SARL Lupa Patrimoine France*⁷, qui a entendu préciser votre décision du 16 février 2000, *SA Etablissements Quemener*⁸.

I. Faits et procédure

2. Nous rappellerons d'abord les éléments factuels utiles à la compréhension du litige.

Sont en cause des titres de la SCI Foncière Costa, société initialement de droit monégasque et dont l'objet social était de détenir et donner à bail un ensemble immobilier composé de deux immeubles situés 35 et 37 avenue George V à Paris.

Le 6 avril 2006, les parts de cette SCI ont été acquises par la SARL de droit luxembourgeois French Residential Acquisitions. Celle-ci a par ailleurs créé une filiale à 100 %, la SAS de droit français French Residential Acquisitions, qui était au départ une coquille vide.

La société FRA SCI, requérante, a été créée le 18 avril 2008 par la SARL French Residential Acquisitions, qui en détenait 999 parts et par la SAS French Residential Acquisitions, qui

3 Revue Sociétés 1980, p. 217.

4 J. Maia, Le passage au régime fiscal des sociétés de personnes : du risque d'entrer dans un "sac d'embrouilles" : RJF 11/00 p. 766.

5 F. Berezziat, Cession de parts d'une société de personnes : la machine infernale : RJF 6/05 p. 382.

6 *Ibid.*

7 CE, 6 juill. 2016, n° 377904, 377906, *Min. c/ SARL Lupa Immobilière France, Min. c/ SARL Lupa Patrimoine France* : Lebon T. ; RJF 11/16 n° 982, concl. N. Escaut C 982.

8 CE, 16 févr. 2000, n° 133296, *SA Ets Quemener* : Rec. Lebon ; RJF 3/00 n° 334, concl. G. Bachelier p. 203.

détenait la dernière part. La société FRA SCI a opté pour l'assujettissement à l'IS⁹.

Le 10 juin 2008, la société luxembourgeoise a apporté à la société FRA SCI ses 999 titres de la SCI Foncière Costa, devenue société de droit français le 6 juin 2008. Les titres apportés ont été valorisés 23 millions d'euros - à partir d'une estimation à 22 593 401 euros de la valeur vénale de l'immeuble du 35 avenue George V -, valeur nettement supérieure à celle pour laquelle cet immeuble était inscrit au bilan de la SCI Foncière Costa (1 817 437 euros). Le même jour, la SCI Foncière Costa a cédé l'immeuble du 37 avenue George V, réalisant ainsi une plus-value de 2 968 204 euros.

Le 27 novembre 2009, la SCI Foncière Costa a procédé à une réévaluation libre de la valeur inscrite dans ses comptes pour l'immeuble du 35 avenue George V, ce qui a généré un profit de réévaluation de 13 992 563 euros¹⁰.

Le 21 décembre 2009, après avoir acquis la dernière part de la SCI Foncière Costa au prix de 15 484 euros, la société FRA SCI en a décidé la dissolution avec transmission universelle de son patrimoine, avec date d'effet au 1^{er} décembre 2009.

Le litige porte sur les conséquences fiscales que la société FRA SCI a tirées de l'enchaînement de ces opérations.

Au titre de l'exercice de vingt-et-un mois ouvert le 1^{er} avril 2008 et clos le 31 décembre 2009, le résultat - déficitaire - qu'elle a déclaré comprenait les résultats 2008 et 2009 de la SCI Foncière Costa, pour un total d'environ 13,5 millions d'euros (incluant le profit de réévaluation de l'immeuble du 35 avenue George V constaté en 2009) et une moins-value d'annulation de titres, à l'occasion de la transmission universelle de patrimoine, de 21 104 057 euros. Le montant de cette moins-value provient des modalités de calcul du prix de revient des titres de la SCI Foncière Costa. En se fondant sur la jurisprudence *Quemener*, la société FRA SCI a majoré le prix d'acquisition de ces titres (23 millions d'euros [valeur d'apport] + 15 484 euros [achat de la dernière part]) du profit de réévaluation et des produits réalisés par la SCI Foncière Costa et l'a minoré des pertes de celle-ci au 30 novembre 2009. Il en est résulté un prix de revient des titres de 36 588 059 euros. La valeur de l'actif net de la SCI Foncière Costa transféré à la société FRA SCI ayant été fixée à 15 484 002 euros, par référence à la valorisation de l'immeuble du 35 avenue George V dans les comptes de la SCI Foncière Costa, il en est résulté une moins-value d'annulation des titres de la SCI Foncière Costa du montant susmentionné (15 484 002 - 36 588 059 euros = 21 104 057 euros).

À la suite d'une vérification de comptabilité de la société FRA SCI, l'administration a remis en cause, selon la procédure de redressement des abus de droit, les conséquences fiscales que la société avait tirées de la transmission universelle de

patrimoine, au motif que cette opération aurait permis d'éluider l'impôt sur la plus-value de cession de l'immeuble du 37 avenue George V et sur le profit de réévaluation de l'autre immeuble, par le biais de la moins-value d'annulation des titres.

Après rejet de sa réclamation, la société a saisi le tribunal administratif de Paris qui, par un jugement du 9 février 2016, a prononcé la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés en litige, d'un montant total de 11 196 604 euros (y compris les pénalités) au motif que l'administration n'établissait pas l'existence d'un abus de droit. En appel, comme d'ailleurs dans les affaires *Lupa*, le ministre a abandonné ce motif et fait valoir, par la voie d'une demande de substitution de base légale, qu'en l'absence de double imposition, le mécanisme de correction issu de la jurisprudence *Quemener* ne pouvait être appliqué, ainsi que l'avait fait la société. Il a demandé une limitation du montant des redressements¹¹, et l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, au lieu de la pénalité de 80 % initialement appliquée.

Par un arrêt du 17 mai 2017, la cour administrative d'appel de Paris a fait droit à l'appel du ministre en ce qui concerne les droits en principal mais a rejeté ses conclusions relatives à la pénalité.

La société se pourvoit en cassation contre cet arrêt, en tant qu'il lui est défavorable. Le ministre a formé un pourvoi incident contre l'article 3 rejetant le surplus de son appel.

II. Discussion

3. La jurisprudence *Quemener* et ses suites, sont, comme vous l'aurez compris, au cœur du litige.

A. Rappel de la jurisprudence *Quemener* et de ses suites

4. L'article 8 du CGI prévoit que les associés des sociétés de personnes, sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. Votre décision *Quemener* a dégagé dans ce cas, de manière prétorienne, une règle pour le calcul de la plus-value réalisée lors de la cession de parts de la société par un associé. Elle prévoit, « pour assurer la neutralité de l'application de la loi fiscale » compte tenu du régime spécifique des sociétés de personnes, que le prix de revient des parts est égal à 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 résultats imposés de celui-ci, antérieurement à la cession et pendant

9 Si tel n'avait pas été le cas, la réévaluation libre de l'immeuble du 35 avenue George V à laquelle a procédé la SCI Foncière Costa aurait été dépourvue pour la société FRA SCI de conséquences fiscales (cf. 19 septembre 2018, n° 409864, *SCI JMD*, aux Tables du Recueil et à la RJF 12/18 n° 1250, cl. R. Victor au C 1250, chronique de V. Villette p. 7).

10 Passage, dans les comptes de la SCI Foncière Costa, d'une valeur de 1 817 437 euros à une valeur de 15 810 000 euros.

11 à 3 029 331 euros au titre de l'année 2009 et 546 039 euros au titre de l'année 2010 (en droits et pénalités).

la période d'application du régime de l'article 8 du CGI et, d'autre part, des déficits de la société qui ont été comblés par l'associé et,

- minorée, d'une part, des déficits que l'associé a déduits¹², à l'exclusion de ceux trouvant leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif et, d'autre part, des bénéfices ayant donné lieu à répartition au profit de l'associé.

Comme l'expliquait le président Bachelier dans les conclusions sur cette décision, le transfert instantané du bénéfice ou de la perte de la société dans le chef des associés, découlant de la transparence fiscale de la société, n'est pas neutre dans la mesure où il existe un décalage dans le temps entre l'appréhension fiscale des résultats d'une société de personnes, qui est réputée avoir lieu dès la clôture de l'exercice fiscal, et leur répartition juridique, qui dépend de l'organe social compétent. Lorsque le « correctif » que nous avons décrit a été conçu, son objet a été entendu comme visant, lors de la cession de ses parts par l'associé, avec application du régime des plus-values, à éviter, soit une double imposition (dans le cas de profits réalisés par la société et non distribués), soit une double déduction (dans le cas de déficits de la société que l'associé n'a pas été contraint de combler).

5. Initialement dégagé pour les plus-values professionnelles résultant de la cession de parts de sociétés de personnes, le correctif a été étendu aux plus-values non professionnelles par la décision du 9 mars 2005, *Min. c/ Baradé*¹³.

Il a ensuite été transposé à la plus-value afférente à l'annulation des parts d'une société de personnes faisant l'objet d'une dissolution sans liquidation avec confusion de patrimoine en application de l'article 1844-5 du code civil¹⁴. Dans la continuité de la logique de la décision *Quemener*, le rapporteur public Emilie Bokdam-Tognetti justifiait la solution par l'objectif d'éviter le risque d'une double imposition portant sur les plus-values latentes révélées et imposées lors de la dissolution de la société de personnes.

Enfin, dans votre décision *Lupa* précitée, vous avez entendu expliciter la portée de la décision *Quemener*, en jugeant, dans le cas d'une dissolution avec transmission universelle de patrimoine, que le correctif ne pouvait trouver à s'appliquer « *que pour éviter une double imposition de la société qui réalise l'opération de dissolution* ». Vous avez posé cette règle de principe sans en faire concrètement application, dès lors que vous n'avez pas réglé l'affaire au fond.

La cour de Paris a tenu compte de votre décision *Lupa* dans le présent litige, qui se présente dans une configuration tout à fait comparable. Elle a recherché s'il y avait eu double imposition au niveau de la société FRA SCI et a jugé que non en

relevant que, la réévaluation de l'immeuble du 35 avenue George V ayant déjà été prise en compte dans le prix d'acquisition des titres de la SCI Foncière Costa par la société FRA SCI, la circonstance que le profit de réévaluation apparu au niveau de la SCI Foncière Costa ait été fiscalement appréhendé par la société FRA SCI conformément à l'article 8 du CGI ne saurait révéler à elle seule une double imposition entre les mains de cette dernière. Elle a donc donné raison au ministre, sur le terrain de la loi. Elle a ensuite écarté le moyen par lequel la société se prévalait, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, du rescrit publié le 11 décembre 2007 au Bulletin officiel des impôts sous la référence RES 4 FE 2007/54.

B. Moyens du pourvoi

6. La société FRA SCI soulève deux moyens d'erreur de droit critiquant respectivement ce qu'a jugé la cour sur le terrain de la loi et sur le terrain de la doctrine. Nous allons **vous proposer de regarder comme fondé, à titre principal, le premier de ces moyens, et, à titre subsidiaire, le second.**

1° Sur le terrain de la loi

7. Sur le terrain de la loi, la société soutient que la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'elle ne pouvait, pour calculer le résultat de l'opération de dissolution-confusion de la SCI Foncière Costa dont elle détenait l'intégralité des parts, majorer le prix d'acquisition de ces parts du profit issu de la réévaluation libre d'actif à laquelle cette société avait procédé avant sa dissolution et qui avait été taxé entre les mains de son associée unique sans être réparti, au motif qu'elle n'avait pas fait l'objet d'une double imposition.

8. La cour nous semble avoir appliqué fidèlement la règle dégagée par votre décision *Lupa*. Le fait que les titres aient été acquis pour une valeur anticipant sur la réévaluation libre de l'immeuble à laquelle il serait procédé plus d'un an plus tard conduit à la seule constatation d'un profit de réévaluation, sans plus-value correspondante dans le chef de l'associée. Dès lors, il était logique de constater qu'aucune double imposition entre les mains de l'associée n'était identifiable.

C'est donc, nous semble-t-il, sur la condition posée par votre décision *Lupa* que le pourvoi vous invite à vous interroger.

La portée exacte de cette décision a suscité des interrogations de la doctrine¹⁵. Notre collègue Romain Victor en faisait état dans ses conclusions relatives à une QPC posée par les sociétés *Lupa*¹⁶, qui portait sur la conformité à la Constitution des dispositions de l'article 39 duodecies du CGI, relatif, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu, au calcul des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, dans la portée que leur avait conférée la décision *Lupa*. Romain Victor proposait, à titre principal, de ne pas

12 La décision du 15 décembre 2010, *Min. c/ Ferreira d'Oliveira* (CE, 15 déc. 2010, n° 297513, *Min. c/ Ferreira d'Oliveira* : Lebon T. ; RJF 3/11 n° 280 ; BDCF 3/11 n° 28 concl. N. Escaut) a précisé que, pour l'application de ces règles, ne peuvent pas être pris en compte les déficits reportables que l'associé n'a pas effectivement déduits pendant la période concernée.

13 CE, 9 mars 2005, n° 248825, *Min. c/ Baradé* : Rec. Lebon ; RJF 6/05 n° 564, chron. F. Berezziat p. 382 ; BDCF 6/05 n° 75, concl. P. Collin.

14 CE, 27 juill. 2015, n° 362025, *Sté Matériels Electriques Ascenseurs* : RJF 11/15 n° 883, concl. E. Bokdam-Tognetti C 883.

15 V. not. D. Gutmann : FR 37/16 n° 5, 4 août 2016, ou F. Lugand : Dr. fisc. 2016, n° 39, comm. 514.

16 Décision n° 411269 du 28 juillet 2017, 8^e chJS, à la RJF 11/17 n° 1094, cl. R. Victor au C 1094.

renvoyer la QPC au motif que cette décision ne pouvait, selon lui, pas encore être considérée comme une « *jurisprudence constante* ». Il se fondait notamment sur les commentaires doctrinaux précités pour estimer qu'il serait « *hasardeux ou prématuré* » de considérer que cette décision « *aurait fixé de manière suffisamment claire, précise et définitive l'état de la jurisprudence relative à l'application de la jurisprudence Quemener dans une hypothèse de dissolution-confusion* ». Il ajoutait que les sociétés Lupa développaient une argumentation très riche, dont on ne pouvait par principe exclure qu'elle vous conduise, à la faveur de l'introduction vraisemblable d'un second pourvoi par ces sociétés, à modifier ou préciser la position exprimée dans la décision Lupa.

C'est en fait le présent dossier qui vous fournit l'occasion d'examiner à nouveau la question.

9. Il nous semble tout d'abord que la décision Lupa a incontestablement introduit un glissement par rapport à la décision Quemener. Comme l'indiquait Nathalie Escaut dans les conclusions sur la décision Lupa, c'est effectivement un risque de « *double fiscalisation* » des résultats qu'évoquait le président Bachelier dans les conclusions sur la décision Quemener. Mais, ni la décision, ni son fichage, ne reprennent cette condition en tant que telle. La décision définit le mode de calcul du correctif et justifie son application par l'objectif d'assurer la « *neutralité de l'application de la loi fiscale* », dans le cadre particulier du régime fiscal des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés. Mais elle ne fixe aucune condition pour l'application du correctif qui, nous semble-t-il, a plutôt été conçu, dès l'origine, comme un mécanisme s'appliquant de manière mécanique. La décision Lupa ajoute une condition, en énonçant que le correctif « *ne peut néanmoins trouver à s'appliquer que pour éviter une double imposition de la société qui réalise l'opération de dissolution* ».

Sur le fond, **l'ajout de cette condition nous paraît avoir restreint, sans que cela soit justifié, le champ d'application du correctif.** La décision Quemener est fondée sur l'objectif d'assurer la « *neutralité de l'application de la loi fiscale* », notion que votre jurisprudence n'a pas définie, mais qui nous paraît inclure, sans s'y limiter, celle de « *double fiscalisation* ».

Le régime des sociétés de personnes n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés repose sur la « *transparence* » de la société, dont les résultats sont directement imposés entre les mains des associés, sans qu'une distribution soit nécessaire : fiscalement, la société et ses associés ne font qu'un. Lorsque l'associé réalise des gains en capital liés à sa participation dans la société, les deux personnes juridiques (société/associé) réapparaissent et la cohérence parfaite, en miroir, entre ce qui se produit dans le chef de la société et ce qui se produit, à proportion de ses droits dans la société, dans le chef de l'associé, est troublée. Il nous semble possible de traduire l'objectif de « *neutralité de l'application de la loi fiscale* » par l'idée qu'il y a lieu d'éliminer les sur-impositions de l'associé liées aux décalages de ce type ou, autrement dit, de ne taxer l'associé qu'à raison du profit qui lui vient de la détention des parts de la société.

Ainsi, lorsque l'associé a acquis les parts pour une valeur X et qu'elles se sont appréciées pendant qu'il les détenait, le

correctif vise, lorsqu'il les cède, à ne l'imposer qu'une fois à raison du profit qu'il retire de l'appréciation de leur valeur pendant cette période. C'est le mécanisme qui jouerait, en application de la jurisprudence Quemener-Lupa, si la société FRA SCI avait acquis les parts à une valeur fondée sur la valeur historique des actifs.

La situation de l'espèce est différente, dès lors qu'il y a une discordance initiale entre la situation au niveau de la société (l'immeuble du 35 avenue George V est inscrit au bilan pour une valeur de 1 817 437 euros) et celle au niveau de l'associé, qui acquiert les parts de la société à une valeur anticipant sur l'ajustement comptable auquel celle-ci procéderait quelques mois plus tard pour rehausser la valeur de l'actif en cause. Il en découle que l'associé n'a retiré aucun profit de la détention des parts puisqu'il les a acquises à une valeur tenant compte, par anticipation, de la valeur réelle des actifs sous-jacents qui n'était pas encore, à cette date, retranscrite comptablement au niveau de la société. Le correctif permet, dans ce cas, de neutraliser une imposition qui n'a pas lieu d'être, dès lors qu'elle ne prend appui sur aucun enrichissement de l'associé à raison de la détention des parts de la société.

Dans la décision du 28 juillet 2017 relative à la QPC posée par la société Lupa que nous évoquons tout à l'heure, sans suivre le terrain principal proposé par Romain Victor, vous avez pu ne pas transmettre la question au Conseil constitutionnel en restant sur le terrain des principes et sans examiner en détail ce qu'impliquait votre décision Lupa de 2016. Mais le fait qu'un arrêt de cour, dans un litige précis, ait fait application de cette décision, rend plus concrets les termes du débat. Et, à cet égard, l'approche que nous vous proposons, cohérente avec l'idée de « *neutralité de l'application de la loi fiscale* » qui est le fondement de la décision Quemener, nous paraît aussi la plus conforme aux exigences découlant du principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques et notamment celle de prise en compte des facultés contributives des contribuables.

Ces motifs, qui se rattachent à la raison d'être du correctif, nous semblent plaider pour son application dans la configuration du présent litige.

10. Nous ne trouvons par ailleurs décisif aucun des éléments qui peuvent être avancés pour contester cette proposition.

Certes, vous vous trouvez dans la situation un peu inhabituelle de faire œuvre totalement prétorienne, ce qui, d'un côté, vous confère une grande liberté d'action, mais de l'autre, vous impose de veiller à ne pas excéder l'office d'un juge. Mais c'est au moment de décider la création du correctif que la question de savoir si cela entrerait dans votre office s'est posée dans toute son intensité, et vous avez franchi le pas. Dès lors, il nous semble que, poursuivant sur la lancée, vous devez clarifier les contours de son application de la manière qui vous semblera la plus conforme à son objectif.

Par ailleurs, le fait qu'au moment de la création du correctif, vous ayez essentiellement pensé à l'hypothèse d'une « *double fiscalisation* » ne paraît pas décisif. Vous devez vous déterminer en fonction de l'usage qu'il vous paraîtra souhaitable d'en faire, quand bien même toutes les facettes de cet usage

n'auraient pas été anticipées dès le premier litige.

Vous pourriez également être tentés de valider l'arrêt au motif que, comme l'a relevé Daniel Gutmann dans le commentaire déjà mentionné, les contribuables avisés peuvent se prémunir contre la solution qu'il a adoptée : si la réévaluation libre est précédée d'une distribution de même montant à l'associé, le fait que l'on applique ou pas le correctif devient neutre, car, compte tenu de son mode de calcul, le correctif lui-même est nul¹⁷. Mais vous auriez pu tenir le même raisonnement dès la décision *Quemener*. Le président Bachelier faisait déjà valoir dans ses conclusions que : « *La mise en œuvre pratique de cet objectif de neutralité... jouera sans doute plus fréquemment dans l'hypothèse de la double déduction que dans celle de la double imposition. Il est probable qu'avant de céder les parts, la société obtiendra de la société de personnes la distribution des bénéfices* ». Cette circonstance ne vous a pas non plus arrêtés pour étendre l'application de la décision *Quemener* aux plus-values non professionnelles : comme le faisait valoir le président Collin dans les conclusions sur l'affaire *Min. c/ Baradé*, ce n'est pas parce que le contribuable ne s'est pas montré aussi habile fiscaliste qu'il aurait pu l'être qu'il doit être pénalisé. Le rôle du juge face à une telle situation nous semble être de garantir « l'égalité des armes » entre contribuables.

Vous devez également tenir compte de l'argumentation du **ministre, qui soutient que la solution que nous proposons conduit à une double exonération. L'application du correctif ne nous paraît pas avoir cette conséquence**, dès lors notamment que la plus-value dégagée lors de l'opération d'apport constitue un profit taxable. En l'espèce, on peut toutefois penser que cette plus-value n'était pas taxable en France. Comme l'expliquait Edouard Crépey dans les conclusions sur la décision de Plénière fiscale du 25 octobre 2017, n° 396954, *Verdannot et a.*¹⁸, les jurisprudences divergentes du Conseil d'Etat français et de la Cour administrative du Luxembourg, s'agissant de l'application de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958, avaient placé les revenus et plus-values de cession retirés par les entreprises luxembourgeoises de leurs biens immobiliers situés en France, lorsqu'elles n'y avaient pas d'établissement stable, dans une situation de double exonération. Un premier avenant du 24 novembre 2006, applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2008, a modifié notamment l'article 3 de la convention, qui prévoyait que les revenus des biens immobiliers et de leurs accessoires ne sont imposables que dans l'État où les biens sont situés. Cet avenant a prévu que ces stipulations s'appliquaient y compris aux revenus provenant de l'exploitation et de l'aliénation des biens immobiliers des entreprises. Un nouvel avenant, du 5 septembre 2014, a soumis au même régime les plus-values de cession de titres de sociétés à prépondérance immobilière. Mais, dès lors que ce second avenant n'était pas intervenu à la date de l'apport en cause dans le litige, s'appliquait, selon votre jurisprudence, l'article 4 de la convention, qui prévoyait que les revenus des

entreprises ne sont imposables que dans l'État sur le territoire duquel se trouve un établissement stable.

Si la société luxembourgeoise FRA était restée en possession des titres de la SCI Foncière Costa, le profit de réévaluation aurait été taxable en France entre ses mains en application de l'article 8 du CGI, conformément à votre décision du 4 avril 1997, *Sté Kingroup Inc*¹⁹ et dès lors que le paragraphe 2 de l'article 19 de la convention franco-luxembourgeoise préservait expressément cette faculté d'imposer²⁰. L'interposition de la société requérante a donc sans doute permis, par la matérialisation de la plus-value latente sur les titres de la SCI Foncière Costa, de faire échapper à l'impôt français la plus-value d'apport réalisée par la société luxembourgeoise FRA. Mais **la question de savoir s'il y aurait eu là un usage abusif de la convention fiscale franco-luxembourgeoise est intellectuellement étanche avec celle de savoir s'il y a lieu ou non d'appliquer le « correctif Quemener »** pour calculer l'impôt de la société FRA SCI. En outre, à supposer que l'interposition de la société FRA SCI ait constitué un montage artificiel dépourvu de toute substance économique dont le seul objet était fiscal, l'administration n'aurait pas été dépourvue de moyen d'action. Dans l'affaire *Verdannot*, vous avez jugé que la procédure de répression des abus de droit pouvait être utilisée pour sanctionner un usage abusif d'une convention fiscale internationale, y compris lorsque celle-ci ne prévoyait pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi.

Enfin, précisons, car c'était l'un des sujets en débat dans les affaires *Lupa*, que notre position n'est en rien fondée sur l'idée qu'il y aurait lieu d'éliminer une « double imposition économique » au niveau des associés successifs d'une même société de personnes. La position que nous vous proposons est seulement fondée sur l'examen de la situation de la société FRA SCI et sur la logique qui nous semble être celle du « correctif Quemener ».

En conclusion, **nous vous invitons à abandonner la condition de « double imposition » posée par votre décision *Lupa* et à censurer en conséquence le raisonnement tenu par la cour sur le terrain de la loi fiscale.**

2° Sur le terrain de la doctrine

11. Si vous choisissiez de confirmer l'arrêt sur ce point, **il nous semble que vous devriez néanmoins faire droit au moyen de la société critiquant l'arrêt en tant qu'il a rejeté le moyen fondé sur la doctrine fiscale.**

La société se prévalait devant la cour, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, du rescrit publié le 11 décembre 2007 au Bulletin officiel des impôts sous la référence 2007/54 et repris depuis au BOFiP-impôts²¹. Ce rescrit, intitulé « *Modalités*

17 Il est majoré du montant de la réévaluation libre et minoré des bénéfices de même montant distribués.

18 CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 396954, *Verdannot et a.* : Rec. Lebon ; RJF 1/18 n° 70, concl. E. Crépey C 70, chron. A. Iljic p. 1553.

19 CE, 4 avr. 1997, n° 144211, *Sté Kingroup Inc* : Rec. Lebon ; RJF 5/97 n° 424, concl. F. Loloum p. 293.

20 « *Nonobstant les dispositions de la présente Convention, chacun des deux Etats contractants conserve le droit d'imposer suivant les règles propres à sa législation les produits de participation dans des entreprises constituées sous forme de sociétés civiles, de sociétés en nom collectif, de sociétés de fait et d'associations en participation ainsi que pour les parts des commandités dans les sociétés en commandite simple* ».

21 BOI-BIC-PVMV-40-30-20, § 90.

d'application des principes dégagés par le Conseil d'Etat dans la décision n° 133296 «SA Etablissements Quemener» du 16 février 2000 à une opération emportant la dissolution sans liquidation d'une société civile immobilière (SCI) suite à la réévaluation libre de ses actifs immobiliers », énonce que la plus ou moins-value professionnelle résultant pour l'associé d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes de l'annulation de ses parts dans cette société à la suite de sa dissolution « doit être déterminée conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat du 16 février 2000 (CE n° 133296, «SA Etablissements Quemener») », de sorte que le prix d'acquisition de ces parts « sera déterminé en tenant compte de l'ensemble des résultats fiscaux et des flux financiers (distributions de bénéfices et comblements de pertes) intervenus entre la date de leur acquisition et la date de leur annulation, y compris la plus-value constatée sur les biens immobiliers composant l'actif de cette société à l'occasion de la réévaluation de ce dernier ».

La rédaction de ce rescrit conduisait Daniel Gutmann, dans le commentaire déjà mentionné, à estimer qu'il serait invocable avec succès dans un cas tel que celui de l'espèce, dès lors qu'il n'y était fait nulle mention d'une exigence de double imposition effective.

Mais la cour a jugé, en inversant la perspective, que le rescrit ne prévoyait pas expressément que le mécanisme de correction prévu par la décision *Quemener* pouvait être mis en œuvre en l'absence de double imposition de l'associé de la SCI et ne faisait dès lors pas une interprétation de la loi fiscale différente de celle qu'elle avait énoncée auparavant en reprenant votre décision *Lupa*.

Cette approche nous paraît se heurter aux principes que vous appliquez s'agissant de la doctrine fiscale, et en particulier au fait que vous la lisez de manière littérale.

Dans une affaire où était en cause la question de l'application du « correctif Quemener » dans le cadre des dispositions de l'article 92 K du CGI, après avoir jugé, sur le terrain de la loi, que le correctif s'appliquait, vous avez jugé qu'une doctrine qui s'abstenait de mentionner le mécanisme correcteur donnait de la loi fiscale une interprétation formelle opposable à l'administration sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF²². Dans les conclusions sur cette affaire, Edouard Geffray rappelait que le principe est que la loi est supposée avoir toujours été telle qu'interprétée par la jurisprudence. Si la doctrine en retient une interprétation erronée parce qu'antérieure à cette jurisprudence, il invitait à tirer toutes les conséquences de cet éventuel « écart », sans renoncer à la lecture littérale de la doctrine.

Dans la même logique, vous jugez que des commentaires administratifs décrivant des mesures fiscales issues de dispositions que le Conseil constitutionnel n'a déclarées conformes à la Constitution que sous une réserve d'interprétation sont illégaux dès lors qu'ils s'abstiennent de faire mention d'un droit garanti par l'interprétation de la loi fiscale donnée par le

Conseil constitutionnel²³. Comme l'indiquait Romain Victor dans les conclusions sur une décision du 7 mars 2019, *Sté Zimmer Biomet France Holdings*²⁴, « vous proscrivez [...], conformément au principe selon lequel la doctrine administrative ne saurait faire l'objet que d'une interprétation littérale, eu égard à l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L. 80 A du LPF, que les commentaires administratifs d'une disposition législative validée par le Conseil constitutionnel sous une réserve soient interprétés «à la lumière» de cette réserve ».

Au cas présent, au surplus, le rescrit ne se contente pas de rappeler de manière générale la jurisprudence *Quemener*. Il illustre le principe de cette jurisprudence par l'exemple de la détermination des plus ou moins-values d'annulation de parts d'une SCI consécutive à la dissolution de cette société, en mentionnant expressément la prise en compte de « la plus-value constatée sur les biens immobiliers composant l'actif de cette société à l'occasion de la réévaluation de ce dernier ». Il traite donc très exactement de la situation en cause dans le litige, sans faire mention de la condition liée à l'exigence d'une double imposition dégagée par la décision *Lupa*. Compte tenu de votre approche en ce qui concerne la doctrine fiscale, il ne nous semble pas possible d'épouser le raisonnement de la cour, selon lequel le rescrit aurait par avance, en faisant référence à la décision *Quemener*, entendu y incorporer la précision apportée par votre décision *Lupa*. Nous vous invitons donc à juger que le rescrit contient une interprétation formelle de la loi fiscale dans le cas d'une opération de dissolution-confusion dont les contribuables peuvent se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Si vous nous suivez sur l'un ou l'autre terrain, vous annulerez les articles 1^{er}, 2, 4 et 5 de l'arrêt attaqué. Vous pourrez, dans cette mesure, renvoyer l'affaire à la cour.

C. Sur le pourvoi incident du ministre

12. Il reste à examiner le pourvoi incident du ministre, qui porte sur l'article 3 de l'arrêt, qui a rejeté son appel en tant qu'il concernait la **pénalité de 40 % pour manquement délibéré**.

La cour a estimé que les modalités de mise en œuvre de la jurisprudence *Quemener* dans un cas tel que celui de l'espèce faisaient l'objet d'interrogations à la date de dépôt des déclarations de résultats litigieuses. Elle en a déduit que l'administration, en se bornant à invoquer l'enchaînement et la technicité des opérations en cause, ainsi que l'importance des sommes éludées, n'établissait pas l'intention de la société requérante d'éluider l'impôt et donc le caractère délibéré du manquement.

Le pourvoi incident, qui concerne les pénalités afférentes à l'imposition sur laquelle porte le pourvoi principal, ne soulève

²² CE, 25 nov. 2009, n° 310746, Moscheni : Lebon T. ; RJF 2/10 n° 120 ; BDCF 2/10 n° 18, concl. E. Geffray.

²³ CE, 8 juin 2016, n° 383259, Association française des entreprises privées (AFEP) et a. : Rec. Lebon ; RJF 10/16 n° 870, concl. E. Crépey C 870, chron. N. Labrune p. 1073.

²⁴ CE, 7 mars 2019, n° 421688, Sté Zimmer Biomet France Holdings, inédite au Recueil Lebon.

pas un litige distinct et est donc recevable²⁵. Par ailleurs, l'annulation proposée de l'arrêt, en tant qu'il porte sur les droits, ne rend pas sans objet ce pourvoi incident, qui porte sur des conclusions et sur des sommes distinctes.

Nous avons hésité entre deux approches quant au sort à réserver à ce pourvoi incident, leur point commun étant qu'aucune d'elles ne s'appuie sur l'examen des moyens présentés à son soutien.

La première consisterait à valider l'arrêt, en procédant à une substitution de motifs en cassation : au motif sur lequel la cour s'est fondée, tiré de ce que le manquement n'a pas eu un caractère délibéré, vous substitueriez, dans le prolongement de ce que vous auriez jugé s'agissant du pourvoi principal, le motif tiré de l'absence du manquement reproché à la société requérante. C'est en ce sens que nous avons conclu devant les 8^e et 3^e chambres réunies mais, à la réflexion, cette approche ne nous paraît pas tout à fait cohérente avec le renvoi de l'affaire à la cour, s'agissant des droits en principal. Si vous nous

suivez pour faire droit au pourvoi de la société, et renvoyer, dans cette mesure, l'affaire à la cour, vous permettez que le litige connaisse, s'il y a lieu, de nouveaux développements devant cette cour. Dans ce cas, et dès lors que le ministre a pris soin de former un pourvoi incident portant sur les pénalités, il nous semble qu'il relève de votre office de permettre que la cour soit ressaisie de la totalité du litige, tant du principal que de l'accessoire que constituent les pénalités. C'est cette seconde approche que nous vous proposons, qui conduira à l'annulation de l'article 3 de l'arrêt et au renvoi, dans cette mesure, de l'affaire à la cour.

13. Vous pourrez faire droit, à hauteur de 3 000 euros, aux conclusions présentées par la société requérante au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 17 mai 2017 de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi de l'affaire à cette cour ;
- à l'octroi des frais irrépétibles à la société FRA SCI.

K. CIAVALDINI ■

²⁵ CE, 9 févr. 1983, n° 25793, X. : Lebon T. sur ce point ; RJF 4/83 n° 520. Le pourvoi incident en cassation suit les mêmes règles de recevabilité que l'appel incident (CE, 20 mars 1996, n° 139844, Min. c/ Beuzelin ; Lebon T. ; RJF 5/96 n° 587 ; BDCF 3/96 p. 38, concl. G. Bachelier).