

Plus values immobilières et transfert d'un local professionnel donné en location dans son patrimoine privé

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 10LY01036 – 26 octobre 2011 – C+ [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Plus-values immobilières, Transfert d'un local professionnel, Patrimoine privé, Location gérance

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ La location, par un contribuable, d'un local dans lequel il exerçait une profession libérale, implique nécessairement le transfert dudit local dans son patrimoine privé, justifiant que l'administration impose la plus-value en découlant par application de l'article 93-1 du code général des impôts, sans que l'intéressé puisse se prévaloir de ce que cette location était prévue dans le cadre d'un contrat global de location gérance, dès lors que le local et le fonds de commerce y faisaient l'objet de loyers distincts

² M.X. a exercé, jusqu'au 31 décembre 2001, une activité d'expert-comptable dans des locaux inscrits à son patrimoine professionnel ; par un contrat de location gérance ou gérance libre du 8 novembre 2001, il a donné en location, à compter du 1er janvier 2002, à la SARL Cabinet X., d'une part, pour une redevance annuelle de 180 000 francs, le fonds civil d'expertise comptable comprenant notamment la clientèle et l'achalandage y attaché, le matériel d'exploitation et le stock de marchandises et de fournitures, d'autre part, pour une redevance annuelle de 54 000 francs, la jouissance d'un local à usage de bureaux ; la location de ce local, qui faisait l'objet d'un loyer distinct, était dissociable de celle du fonds de commerce, alors même qu'elle était prévue dans le cadre du même contrat de location gérance ; elle impliquait, dès lors, nécessairement le transfert dudit local dans le patrimoine privé de M. X.; c'est, par suite, par une exacte application des dispositions précitées de l'article 93-1 du code général des impôts que l'administration, qui n'a nullement procédé à une requalification du contrat de location-gérance, a inclus la plus-value en découlant dans les bases de l'imposition de l'intéressé.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5896](https://doi.org/10.35562/alyoda.5896)

¹ La location, par un contribuable, d'un local dans lequel il exerçait une profession libérale, implique nécessairement le transfert dudit local dans son patrimoine privé, justifiant que l'administration impose la plus-value en découlant par application de l'article 93-1 du code général des impôts, sans que l'intéressé puisse se prévaloir de ce que cette location était prévue dans le cadre d'un contrat global de location gérance, dès lors que le local et le fonds de commerce y faisaient l'objet de loyers distincts.

² M.X. a exercé, jusqu'au 31 décembre 2001, une activité d'expert-comptable dans des locaux inscrits à son patrimoine professionnel ; par un contrat de location gérance ou gérance libre du 8 novembre 2001, il a donné en location, à compter du 1^{er} janvier 2002, à la SARL Cabinet X., d'une part, pour une redevance annuelle de 180 000 francs, le fonds civil d'expertise comptable comprenant notamment la clientèle et l'achalandage y attaché, le matériel d'exploitation et le stock de marchandises et de fournitures, d'autre part, pour une redevance annuelle de 54 000 francs, la jouissance d'un local à usage de bureaux ; la location de ce local, qui faisait l'objet d'un loyer distinct, était dissociable de celle du fonds de commerce, alors même qu'elle était prévue dans le cadre du même contrat de location gérance ; elle impliquait, dès lors, nécessairement le transfert dudit local dans le patrimoine privé de M. X. ; c'est, par suite, par une exacte application des dispositions précitées de l'article 93-1 du code général des impôts que l'administration, qui n'a nullement procédé à une requalification du contrat de location-gérance, a inclus la plus-value en découlant dans les bases de l'imposition de l'intéressé

I) PRESENTATION DU LITIGE

³ M. Louis N. a exercé l'activité d'expert-comptable à titre libéral jusqu'au 31 décembre 2001 dans des locaux constitués de deux appartements inscrits au registre des immobilisations professionnelles. Il a donné en location le fonds civil d'expertise comptable, incluant notamment la clientèle, le matériel nécessaire à l'activité et il a consenti un bail des locaux à la SARL Cabinet N. nouvellement créée à compter du 1^{er} janvier 2002.

⁴ A l'issue d'une vérification de comptabilité engagée en 2004 sur la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2003, l'administration a notifié le 22 décembre 2004, selon la procédure contradictoire, un

rehaussement en matière de bénéfice non commercial et de plus-value professionnelle correspondant au gain dégagé lors du transfert des locaux dans le patrimoine personnel découlant de la mise en location que le contribuable n'avait pas mentionné sur la déclaration de résultat non commercial de l'année 2002.

L'imposition résultant de cette rectification a été mise en recouvrement le 31 mai 2005.

Par un jugement du 16 mars 2010 dont M. N. interjette régulièrement appel, le tribunal a rejeté la demande de décharge. Il a considéré que le seul fait de donner en location des locaux à une société nouvellement créée pour exploiter en gérance libre le fonds civil d'expertise-comptable fait obstacle à ce que les locaux puissent être regardés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession non commerciale au sens de l'article 93 du code général des impôts. Il a jugé que la location consentie par M. N. à la société avait opéré un transfert des locaux dans le patrimoine privé générateur d'une plus-value imposable.

Il nous semble que le requérant est fondé à soutenir que c'est à tort que le jugement attaqué a étendu la jurisprudence *Prince*, applicable à la location de locaux nus, à une location gérance libre regroupant à la fois des éléments corporels et incorporels.

II) SUR LE FOND DU LITIGE

Le ministre en défense persiste à soutenir que s'applique au cas particulier de M. N. la jurisprudence selon laquelle *Le fait pour un contribuable se livrant à une profession non commerciale de donner en location des locaux dont il est propriétaire à son entreprise personnelle ou à la société par l'intermédiaire de laquelle il exerce sa profession fait obstacle à ce que ces locaux puissent être regardés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession non commerciale au sens de l'article 93 du CGI.* (CE 6 avril 2001 n° 208672, 9^e et 10^e s.-s. min. c/ Prince : *JurisData* n° 2001-061964 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 040, comm. 752 ; *JCP E* 2003, p. 39, note DF ; *RJF* 7/01 n° 939 et chronique Jean MAIA à la *RJF* 8-9/01 p. 703.)

Or, selon l'avis autorisé de Jean Maia : « *Une raison déterminante explique cette jurisprudence, aussi sévère puisse-t-elle s'avérer. Elle tient à ce que, par détermination de la loi fiscale elle-même, les produits d'une location ne peuvent jamais avoir le caractère de revenus professionnels non commerciaux* »

Toutefois, ainsi que le souligne Jean Maia, l'arrêt *Prince* n'a jamais entendu revenir sur la jurisprudence issue de deux décisions du 11 mai 1984 (CE n° 38025 et n° 37522 : *RJF* 7/84 n° 0824 et n° 0825, conclusions Pt. O. Fouquet p. 406 et 408 s. ; *Dr. fisc.* 1984, n° 048, comm. 2117) par lesquelles le Conseil d'Etat avait jugé que la

location temporaire et la mise à disposition par voie de commodat, pour une durée limitée, d'éléments incorporels et corporels d'actifs, respectivement, d'un comptable et d'un ingénieur-conseil, n'impliquaient pas nécessairement une cessation de l'exercice de l'activité non commerciale des intéressés, assimilable à une réalisation d'éléments d'actifs au sens de l'article 93-1 du code général des impôts CGI.

¹¹ Dans le premier de ces deux arrêts, le CE a jugé *qu'un comptable qui, après avoir cessé son activité individuelle, donne en location verbale, et pour une durée déterminée, les éléments corporels et incorporels de son cabinet, à une SARL dont il détient 49 % des parts, n'est pas nécessairement réputé faire un apport de ces éléments à son patrimoine privé dégageant une plus-value imposable. L'intéressé qui ne peut être regardé comme ayant cessé définitivement son activité professionnelle ne se trouve par ailleurs dans aucune des deux situations visées à l'article 93 du CGI : il ne peut être considéré ni comme ayant procédé à la réalisation d'éléments d'actif professionnel, ni comme ayant perçu une indemnité de cessation d'activité ou de transfert de clientèle.*

¹² Or, nous voyons mal comment vous pourriez ne pas appliquer l'arrêt de 1984 alors que les faits sont quasi identiques. Dans l'affaire de 1984, comme le rappelle Olivier Fouquet dans ses conclusions publiées à la RJF, M. A a exercé à titre individuel la profession de comptable jusqu'au 31 décembre 1973. A compter de cette date, il a donné en location la clientèle de son cabinet, ainsi que divers éléments corporels attachés à celui-ci, à la SARL F, entreprise de comptabilité dont il détenait 49 % des parts et dont il assumait lui-même la gérance.

¹³ En outre, la logique de l'arrêt repose sur le constat, toujours d'actualité, que la clientèle d'un membre d'une profession libérale ne peut jamais faire partie de son patrimoine personnel. Comme le souligne Olivier Fouquet dans ses conclusions : *« En l'absence d'indemnité, la cessation de l'exercice de sa profession par M. A ne pouvait donner lieu à aucune imposition de plus-value potentielle au titre de sa clientèle, en application des dispositions des articles 93-1, 93-1 bis et 200-I du CGI, sans même qu'il soit besoin de se demander s'il y a bien eu cessation d'activité ou seulement poursuite de l'activité sous une autre forme. »*. Ce n'est donc qu'en cas d'indemnité reçue par l'expert-comptable que la plus-value est imposable ainsi que l'a jugé la Cour administrative d'appel de Paris (15 juin 2005 n° 001-1794, 2^e ch. A, Imbault : RJF 1/06 n° 34.)

¹⁴ La doctrine administrative a fait sienne cette interprétation et estime que, *« conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, la mise en location-gérance par un membre d'une profession libérale de sa clientèle n'a pas un caractère commercial au sens de l'article 34 du*

CGI, mais s'analyse comme la poursuite, sous une autre forme, de l'activité non commerciale dont le résultat continue à être imposé dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux. » (Rép. Gournay : AN 9 mai 1994 p. 2320 n° 7294.)

15

Vous pourriez estimer que le fait que les éléments corporels incluent les locaux fait basculer M. N. dans la jurisprudence *Prince*. Mais le phénomène d'absorption est en fait inverse. Ainsi que le rappelle Pierre Collin dans ses conclusions sous l'arrêt *Perrot* (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 23 avr. 2008, n° 285133, M. Perrot, concl. P. Collin : JurisData n° 2008-081328 ; Droit fiscal n° 30, 24 Juillet 2008, comm. 422) : « Vous jugez ainsi que le fait, pour une personne exerçant une profession libérale, de louer son cabinet, ce qui est possible sous réserve des règles déontologiques applicables à certaines professions, n'entraîne ni cessation définitive de l'activité, ni réalisation d'éléments d'actifs, ni cession de clientèle (CE, 7^e et 8^e ss-sect., 11 mai 1984, n° 38025 et n° 37522, Aubry : *JurisData* n° 1984-600337 ; Dr. fisc. 1984, n° 48, comm. n° 2117 ; RJF 1984, n° 0824 et n° 425, concl. O. Fouquet, p. 406) . Les revenus tirés de la location sont donc imposables dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux, y compris lorsque le contrat prévoit aussi la location des autres éléments corporels ou incorporels de l'actif professionnel (CE, plén., 20 juill. 1990, n° 42926, D. : Dr. fisc. 1990, n° 043, comm. 2023, concl. P.-F. Racine ; RJF 1990, n° 1175).

16

En fait, l'arrêt *D.* de plénière n° 42926, qui concerne la tva et qui est publié au Recueil *Lebon*, n'a été qu'ensuite appliqué à l'impôt sur le revenu par l'arrêt n° 42927, qui lui n'est que mentionné aux tables du Recueil. (CE 3 décembre 1990 n° 42927 et 42928, 8^e et 9^e s.-s., D. : RJF 2/91 n° 162.)

17

La solution a été ensuite étendue à l'apport en jouissance d'un cabinet d'expertise comptable, (CE 18 septembre 1998 n° 135565, S. : *JurisData* n° 1998-047221 ; Dr. fisc. 1998, n° 49, comm. 1081 RJF 11/98 n° 1292, concl. G. Goulard BDCF 6/98 n° 130 et CE 26 mars 2003 n° 220441, S. : *Juris-Data* n° 2003-080321 ; Dr. fisc. 2003, n° 025, comm. 470. RJF 6/03 n° 708).

18

La solution de l'arrêt de 1984, fondée sur le fait que la clientèle ne saurait entrer dans le patrimoine privé, se justifie d'autant plus dans notre affaire qui porte sur un contrat de location-gérance. Or ainsi que le rappelle toujours Olivier Fouquet « Depuis fort longtemps, la jurisprudence et la doctrine, unanimes, estiment que l'exploitant individuel qui donne son fonds de commerce en location-gérance poursuit l'exploitation de son fonds sous une autre forme, sans qu'il y ait cessation d'entreprise entraînant l'imposition notamment des plus-values : cf. CE 8 novembre 1954, n° 14946 : RO p. 144 ; CE 28 avril 1955, n° 32738 : RO p. 307 ; CE 21 décembre 1959, n° 43603 : *Lebon* p. 368 ; CE 6 mars 1963, n° 53236 : Dupont p. 406 ; CE 8 novembre

1967, n° 70575 : Dupont 1968 p. 34 ; CE 15 octobre 1969, n° 75602 : Dupont 1970 p. 32 ; CE 29 juillet 1983, n° 24158, Plén. : RJF 10/83 n° 1095, conclusions Rivière Dr. fisc. 5/84 c. 163. Cette solution se justifie, à notre avis, outre des considérations pratiques, par la nature même du contrat de location-gérance qui implique une exploitation en commun par le bailleur et le locataire d'un fonds de commerce » (Sous CE 28 juillet 1993 n° 70812 sect., L. : RJF 8-9/93 n° 1107 avec conclusions p. 628 s.).

¹⁹ Ainsi que le précise Pierre Collin dans ses conclusions *Perrot* auxquelles nous avons déjà fait référence : « *Vous jugez en effet de longue date que l'exploitant individuel qui donne son fonds de commerce en location-gérance poursuit l'exploitation de son fonds sous une autre forme. Il en résulte qu'il se livre à une activité qui est soumise aux taxes sur le chiffre d'affaires (CE, 8 nov. 1954, n° 14946 : RO, p. 144. - CE, 6 mars 1963, n° 53236 : Dupont, p. 406. - CE, 23 oct. 1968, n° 72359 : Rec. CE 1968, p. 507), que la mise en location-gérance ne constitue pas un changement d'activité emportant cessation d'entreprise et imposition d'une plus-value (CE, plén., 23 juill. 1983, n° 24158 : Dr. fisc. 1984, comm. 163, concl. Rivière ; RJF 1983, n° 1095) et que la condition de durée de cinq ans prévue par l'article 151 sexies du CGI - aujourd'hui l'article 151 septies - pour bénéficier de l'exonération des plus-values de cession s'apprécie sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que l'activité est exercée directement ou par voie de location-gérance du fonds de commerce (CE, sect., 28 juill. 1993, n° 70812, L. : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2087 ; RJF 1993, n° 1107, concl. O. Fouquet, p. 628).* »

²⁰ Autrement dit, la jurisprudence *Prince* ne s'applique comme le montre la rédaction de cet arrêt, que lorsque les revenus correspondants relèvent des revenus fonciers. Dans la mesure où le ministre ne conteste pas l'affirmation du requérant selon laquelle les revenus qu'il retire de la location des locaux relèvent des bnc, c'est la jurisprudence de droit commun de 1984 qui continue de s'appliquer.

²¹ De par sa nature de contrat de location-gérance et de par le fait que ce contrat incluait la clientèle, nous pensons donc qu'il ne pouvait pas avoir pour effet de faire entrer les éléments corporels et incorporels dans le patrimoine privé de M. N..

III) SUR LES FRAIS IRREPETIBLES

²² Compte tenu de la qualité du mémoire du requérant, nous vous proposons de lui accorder une somme de 2 000 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative.

²³ Par ces motifs, nous concluons, sans qu'il soit besoin de statuer sur les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure d'imposition et afférents aux pénalités, à la décharge du supplément d'impôt sur le

revenu et des pénalités y afférentes auquel M. N. a été assujetti pour un montant total de 81 926 euros, à l'annulation du jugement du 16 mars 2010 du Tribunal administratif de Lyon en ce qu'il a de contraire, à ce que l'Etat verse à M. N. la somme de 2 000 euros au titre de l'article L761-1 du code de justice administrative et au surplus des conclusions de la requête