

La rétroactivité d'un acte d'apport et les bénéfices industriels et commerciaux

Lire les conclusions de :

Pierre Monnier

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 5ème chambre – N° 09LY01805 – 30 novembre 2010 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Impôt sur le revenu, Rétroactivité, SAS, Entreprise individuelle, Acte d'apport, Fond de commerce, Bénéfices industriels et commerciaux, Immatriculation au registre du commerce et des sociétés

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

- ¹ Les statuts d'une société par actions simplifiée (SAS) ne peuvent prévoir un effet rétroactif à un acte d'apport sans méconnaître les principes de l'annualité de l'impôt et de la spécificité des exercices.
- ² M. X avait apporté le fonds de commerce de son activité de boulanger pâtissier à la SAS X, constituée le même jour à parts égales avec son épouse. A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a considéré que cet apport n'avait pu être réalisé, ainsi que l'indiquaient les statuts de la société, avec un effet rétroactif au 1er janvier 2002 et a imposé le bénéfice réalisé par l'entreprise individuelle de M. X pour la période du 1er janvier 2002 au 15 juillet 2002.
- ³ La Cour confirme cette analyse en posant le principe, par application combinée des dispositions de l'article L210-6 du code de commerce et des articles 38 et 209 du code général des impôts, que, pour la détermination des bénéfices imposables d'une SAS créée par apport d'un fonds de commerce d'une entreprise individuelle, le premier bilan dans lequel doivent être prises en compte les conséquences des stipulations relatives à la constitution de la société est le bilan de clôture de l'exercice au cours duquel la société a été légalement constituée. Lorsque les parties sont convenues de donner effet à cette constitution à une date antérieure à celle à laquelle la personnalité morale de la société est acquise, une telle convention ne peut, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt et de la spécificité des exercices, avoir d'effet antérieurement au jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés et reste sans influence sur l'imposition des résultats de l'exercice précédent. Dès lors qu'en l'espèce la constitution de la société ne peut avoir, du point de vue fiscal, d'effet rétroactif avant le 17 juillet 2002, jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés, c'est à bon droit que M. X. est, nonobstant la circonstance que les mentions portées au registre du commerce indiquent que la date du 1^{er} janvier 2002 est celle du début de l'exploitation de la société, imposé à l'impôt sur le revenu à raison des bénéfices réalisés par l'entreprise individuelle antérieurement à cette date du 17 juillet 2002.

Conclusions du rapporteur public

Pierre Monnier

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.5778](https://doi.org/10.35562/alyoda.5778)

¹ M.P. a exercé à titre individuel l'activité de boulanger pâtissier à Lyon jusqu'au 25 juin 2002, date à laquelle il a apporté son fonds de commerce à la SAS Boulangerie P., constituée le même jour à parts égales avec son épouse. Les statuts de la société nouvelle, en date du 25 juin 2002 et enregistrés le 28 juin 2002, font état d'une rétroactivité sociale au 1^{er} janvier 2002 par substitution à l'ancien exploitant pour les opérations effectuées avant son immatriculation. En 2003 la société a déposé une déclaration de résultats soumis à l'impôt sur les sociétés au titre de la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2002.

² A l'issue d'un contrôle sur pièces, le service a considéré que l'apport du fonds de commerce n'avait pu être réalisé avec un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2002. Il a mis en demeure M.P. le 1^{er} décembre 2004 de déposer une déclaration de résultats au titre des bénéfices industriels et commerciaux du 1^{er} semestre 2002.

³ A défaut de réponse et du fait que la société n'a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés que le 17 juillet 2002, le service a évalué d'office à 52 036 € le bénéfice réalisé par l'entreprise individuelle de M.P. pour la période du 1^{er} janvier 2002 au 15 juillet 2002. En contrepartie, les salaires déclarés par M. et Mme P. au titre des revenus 2002 ont été réduits de moitié ramenant le total de leurs montants nets imposables de 85 334 € à 42 668 €.

⁴ Le rehaussement corrélatif du revenu imposable des époux P., ainsi porté de 84 994 € à 94 364 €, a conduit à l'établissement d'impositions supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu et de contributions sociales (contribution sociale généralisée, contribution pour le remboursement de la dette sociale et prélèvement social) au titre de l'année 2002.

⁵ M. et Mme P. ont demandé la décharge de ces impositions par deux réclamations distinctes puis M.P. a contesté les décisions de refus devant le Tribunal Administratif de LYON par deux requêtes distinctes.

⁶ Après avoir prononcé la jonction des deux instances, le tribunal administratif de Lyon a rejeté les prétentions de M.P. par un jugement unique dont ce dernier interjette régulièrement appel

⁷ M.P. soutient que la jurisprudence admet que l'acte d'apport d'une entreprise individuelle à une société nouvelle puisse rétroagir au 1^{er} janvier de l'année de l'immatriculation de cette société. Il fait valoir

qu'en l'espèce, dès lors que la rétroactivité a été stipulée lors de la constitution de la SAS Boulangerie P. à l'article 6 des statuts, c'est à tort que le service et le tribunal administratif ont retenu la date de son immatriculation (17 juillet 2002).

8 Il considère que la date du 1er janvier 2002 a été validée comme date de début d'exploitation lors de l'enregistrement au Registre du Commerce et des Sociétés.

9 Par ailleurs, il conteste le mode de détermination du bénéfice retenu par le service qui manquerait de précision et soutient que son calcul aurait été faussé par l'utilisation d'une date de cessation d'activité erronée.

10 Enfin, il demande la condamnation de l'administration fiscale à verser une somme de 1 500 € au titre des frais irrépétibles.

I.- Sur la rétroactivité au 1^{er} janvier 2002 de l'acte d'apport :

11 Cette affaire pose une question de droit intéressante.

12 Comme le dit le Lefebvre (BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX-XIX) :

13 *La détermination de la date de réalisation d'un apport en société soulève une difficulté particulière lorsqu'il est réalisé au profit d'une société nouvellement créée, et qu'il est assorti d'un effet rétroactif, remontant à une date antérieure à celle de son immatriculation au registre du commerce et des sociétés. La question est alors de savoir quels sont les effets qui peuvent s'attacher à la rétroactivité de l'opération convenue entre les parties.*

14 *Sur le plan juridique, il résulte de l'article L 210-6 du Code de commerce que les sociétés commerciales jouissent de la personnalité morale à compter de leur immatriculation au registre du commerce et des sociétés.*

15 *Sur le plan fiscal, l'administration considère, à propos des opérations de fusion et d'apports partiels d'actif, qu'il n'est pas possible de donner à de telles opérations un effet rétroactif antérieur à la date d'immatriculation de la nouvelle société. Le Conseil d'Etat adopte la même position pour la détermination du fait générateur de l'imposition de la plus-value d'apport d'une entreprise individuelle à une société nouvelle. Ce fait générateur est constitué par l'immatriculation de la société bénéficiaire au registre du commerce et des sociétés et ne peut pas être affecté par l'effet rétroactif conféré à la constitution de la société (CE 8 juillet 2009 n° 0279018, 10^e et 9^e*

s.-s., Dufis : RJF 11/09 n° 0933, arrêt mentionné aux tables et qui a aussi été publié, avec les conclusions de Julie BURGUBURU, à la Revue de droit fiscal, n° 037 (10 septembre 2009), com. 456).

¹⁶ *Toutefois, poursuit la documentation de base, la solution retenue est différente en ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable de la nouvelle société bénéficiaire de l'apport. Le Conseil d'Etat a en effet jugé que l'apport d'un fonds de commerce à une société nouvelle peut produire ses effets à une date antérieure à celle de l'immatriculation si cette date n'est pas antérieure à celle de l'ouverture de l'exercice d'immatriculation (CE 22 avril 1985 n° 039163, 7^e et 8^e s.-s. : RJF 6/85 n° 0850 au Recueil Lebon p.114 et CE 28 février 1997 n° 0141459 et 150985, 8^e et 9^e s.-s., min. c/ Pinaton : RJF 4/97 n° 0313, concl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/97 au Recueil Lebon p.64).*

¹⁷ L'administration n'a jamais admis cette jurisprudence ainsi que l'illustre le présent dossier.

¹⁸ Vous devriez d'abord vous interroger sur le caractère obsolète des arrêts précités de 1985 et 1997 à la lumière des conclusions de Julie Burguburu sous l'arrêt de 2009 qui déclare qu'il lui paraît *peu probable que ces décisions seraient aujourd'hui confirmées*. Nous vous renvoyons à son argumentation qui ne manque pas de pertinence, notamment quant à l'effet des modifications introduites dans la loi de 1966 depuis lors.

¹⁹ Mais nous ne sommes pas certains que l'arrêt Dufis ait entendu revenir sur les arrêts de 1985 et 1997. D'abord, il n'est pas fiché comme tel aux tables puisqu'il se borne à comparer (Comp) et non à infirmer (Inf.) l'arrêt du 28 février 1997, min. c/ Pinaton. Il est vrai que cet argument n'est pas très convaincant surtout en considérant que la position du CE dans l'arrêt de 2009 serait motivée par des changements dans la loi de 1966.

²⁰ Ensuite et surtout la rétroactivité n'est pas la même dans le cas d'une plus-value et dans celui de l'imposition des bénéfices de la société. Dans le premier cas, le fait générateur est le moment auquel est réalisée la plus-value. On conçoit facilement que ce fait générateur ne puisse être antérieur à celui de l'inscription de la société au registre du commerce. Dans le second cas, le fait générateur est la clôture de l'exercice, il est donc nécessairement postérieur à la naissance de la société. On peut comprendre dans ce cas que, comme les arrêts de 1985 et 1997 l'ont jugé, lorsque les parties sont convenues de donner effet à la constitution à une date antérieure à celle à laquelle la personnalité morale de la société est acquise, une telle convention peut avoir des effets à compter du jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés.

21 Si vous nous consentez une métaphore de mathématicien, dans le premier cas, l'effet rétroactif est « absolu », dans le second cas il n'est que « relatif ». Du reste, le CE n'accepte pas que l'effet rétroactif joue au-delà du jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée.

22 Mais il nous semble que vous pourrez rejeter la requête sans avoir à prendre parti sur la pertinence ou non des jurisprudences de 1985 et 1997 en écartant le moyen par un « en tout état de cause ».

23 En effet, cette jurisprudence s'accorde pour considérer que la clause de rétroactivité éventuellement contenue dans le traité d'apport partiel d'actif s'impose aux parties et à l'administration qui doivent en tirer toutes les conséquences. La rétroactivité ne peut jouer que si une convention conclue entre l'apporteur et le bénéficiaire la prévoit. Or, M.P. ne se prévaut d'aucune convention qu'il aurait conclue avec la SAS P. Il se borne à se prévaloir des statuts de la société et du fait que le greffe du Tribunal de commerce de Lyon a inscrit au 1^{er} janvier 2002 comme étant la date de début d'exploitation.

24 A supposer même que vous puissiez regarder les statuts de la société SAS Boulangerie P., dans les circonstances de l'espèce, comme la convention requise, l'article 5-2 des statuts de la SAS Boulangerie P. interdit tout effet rétroactif puisqu'il prévoit que « *l'année sociale commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre de chaque année, exceptionnellement, le premier exercice comprend le temps écoulé depuis l'immatriculation de la société au registre du commerce et des sociétés jusqu'au 31 décembre 2002* » et qu'en outre, « *les actes accomplis pour son compte pendant la période de formation et repris par la société sont rattachés à cet exercice* ».

25 Par suite, la constitution de la société n'aurait pu avoir en tout état de cause, du point de vue fiscal, d'effet rétroactif que jusqu'au 17 juillet 2002, jour d'ouverture de l'exercice au cours duquel la société a été immatriculée au registre du commerce et des sociétés.

26 Le requérant se prévaut des stipulations de l'article 6 des statuts. Mais celles-ci, intitulées « Propriété-jouissance » n'ont pas pour objet de modifier le jour d'ouverture du premier exercice et n'ont pu avoir pour effet de déroger au principe de l'annualité de l'impôt et de la spécificité des exercices.

II.- Sur le bien fondé de l'imposition :

27 Vous ne manquerez pas de remarquer que le tribunal administratif de Lyon a raisonné en appliquant la procédure de taxation d'office de l'article L66 du livre des procédures fiscales alors que c'est la procédure d'évaluation d'office résultant du 1^{er} alinéa de l'article L73-1 du même livre, s'agissant d'un défaut de déclaration BIC, qui a été appliquée.

28 Pour évaluer le bénéfice imposable réalisé par l'entreprise individuelle, l'administration a appliqué au chiffre d'affaires réalisé par elle en 2001 un coefficient de bénéfice de 17 %, soit 96 067 euros pour l'année, ramené à 52 036 euros pour la période du 1^{er} janvier au 15 juillet 2002.

29 M.P. fait principalement valoir que le mode de calcul par comparaison retenu par le service ne se justifie pas dans la mesure où les comptes de la société ont été déposés et permettent ainsi la reconstitution exacte du bénéfice réalisé entre le 1^{er} janvier 2002 et le 15 juillet 2002, sans que l'administration ne puisse lui opposer, sans renversement de la preuve, l'absence de fourniture d'éléments chiffrés permettant un calcul exact.

30 Toutefois, dès lors qu'en infraction aux dispositions de l'article 201, M.P. n'a pas déposé de déclaration des résultats de son entreprise individuelle au titre de l'exercice de cessation d'activité clos en 2002, son bénéfice imposable au titre de cette année a été régulièrement évalué d'office et il lui appartient, en vertu des dispositions de l'article L. 193 du livre des procédures fiscales, d'apporter la preuve de l'exagération des bases d'imposition retenues par l'administration.

31 Or, il soutient à tort que la méthode par comparaison avec le chiffre d'affaires de l'année précédente est viciée dans son principe. Sans doute, l'argument tiré de ce que l'examen de la comptabilité de la société permettrait une approche plus fine du bénéfice imposable ne manque pas de pertinence. Mais il faudrait qu'il soit appuyé d'éléments permettant de démontrer une exagération des bases d'imposition retenues, ce qui n'est pas le cas.

32 M.P. ne justifie pas davantage qu'un calcul journalier du bénéfice aurait été plus pertinent que le calcul par mois ou fraction de mois retenu par le service.

33 Et s'il fait également valoir, à juste titre, que le service situe la date d'immatriculation au 15 juillet et non au 17 juillet, ce qui fausserait les calculs du bénéfice effectués par le service - plutôt du reste à son avantage nous semble-t-il, puisqu'on lui enlève deux jours de chiffre d'affaires -, il n'établit pas que cette erreur matérielle aurait abouti à une exagération du montant du bénéfice mis à sa charge.

34 Par ces motifs, Nous concluons au rejet de la requête de M.P.