

LA TRANSPARENCE FISCALE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

ou faut-il dissuader les étrangers de participer à des sociétés de personnes françaises ? (première partie)

par

Philippe DEROUIN

Avocat au Barreau de Paris
Gide Loyrette Nouel

Pour l'imposition de leurs bénéfices et revenus, les sociétés de personnes sont transparentes fiscalement : elles ne sont, elles-mêmes, passibles ni de l'impôt sur le revenu ni de l'impôt sur les sociétés et leurs associés sont imposés personnellement sur leur quote-part comme s'ils avaient réalisé directement les bénéfices ou revenus correspondants. Ce principe est applicable tant dans l'ordre interne que dans les relations internationales, même si quelques décisions ou certains éléments de doctrine ont pu en faire douter.

L'objet de la présente étude est de rappeler la ligne directrice d'une jurisprudence de près de trois quarts de siècle et d'une législation fixée depuis près de cinquante ans qui, toutes deux, rejoignent la pratique des principaux pays industrialisés.

Sont traités dans la première partie, reproduite ci-dessous, les éléments de droit positif français relatifs au principe de transparence fiscale des sociétés de personnes et à ses conséquences.

La deuxième partie de l'étude, à paraître dans un prochain numéro de Droit fiscal traitera de la transparence fiscale des sociétés de personnes dans les affaires internationales.

1. — Loin de trancher la controverse qui s'est instaurée depuis quelques années sur la transparence ou l'opacité fiscale des sociétés de personnes en matière internationale, la décision rendue par le Conseil d'État dans l'affaire Kingroup (CE, 4 avr. 1997, req. n° 144 211 : Dr. fisc. 1997, n° 26, comm. 728 ; RJF 5/97, n° 424, concl. F. Loloum, p. 293 ; D. 1997, p. 490, note G. Tixier et A.-G. Hamonic Gaux) contribue, par l'ambiguïté de sa motivation comme par les perspectives excessives qu'elle a fait naître, à relancer un débat pourtant de plus en plus anachronique.

Ce paradoxe est d'autant plus remarquable que le sens de la décision n'est, vraisemblablement, pas en cause : qu'une société canadienne, membre d'un groupement d'intérêt économique français, soit imposable en France à raison de sa part dans les bénéfices provenant de l'activité exercée exclusivement en France par ce groupement, n'a rien de surprenant.

Quels que soient la transparence, l'opacité ou le degré de translucidité fiscale d'un groupement d'intérêt économique ou plus généralement d'une société de personnes, la solution est, logiquement, la même : les « bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France » y sont imposables aux termes de l'article 209 du CGI.

La société de personnes, n'étant selon la formule consacrée par le Conseil d'État, « elle-même passible ni de l'impôt sur les sociétés ni de l'impôt sur le revenu » (CE, 11 juill. 1979, req. n° 2 087 : Dr. fisc. 1980, n° 1, comm. 4, concl. P. Lobry), les bénéfices provenant de l'entreprise exploitée en France par le groupement au sens de l'article 209 du CGI, sont imposés en France au nom des membres du groupement chacun pour la part correspondant à ses droits. La société étrangère membre du groupement est donc imposable en France à raison de sa part dans les bénéfices provenant de l'entreprise exploitée en commun en France, comme elle l'aurait été à raison de l'exploitation personnelle de cette même entreprise. À ce titre, elle a bénéficié de l'application du taux réduit des plus-values à long

terme aux redevances provenant de la licence d'exploitation de certificats d'obtention de variétés végétales (question non contestée devant les juges de l'impôt).

Point n'est besoin, pour atteindre un tel résultat, d'affirmer, comme l'avait audacieusement fait la Cour administrative d'appel de Paris « que le groupement d'intérêt économique dont la requérante est l'associé, résident français, a la personnalité fiscale et est redevable de l'impôt sans qu'y fasse obstacle le fait que ledit impôt soit payé par chacun de ses associés à hauteur de la quote-part des bénéfices lui revenant » (CAA Paris, 12 nov. 1992, n° 90-556, Kingroup Inc, motif non reproduit dans l'extrait publié à la RJF 3/93, n° 328 mais cité par G. Tixier et A.-G. Hamonic Gaux dans leur note précitée au Dalloz).

On montrera plus loin en quoi cette motivation est gravement erronée mais on observe dès à présent que le Conseil d'État ne l'a pas reprise à son compte. Bien au contraire, procédant en quelque sorte par substitution de motifs, la Haute Assemblée l'a implicitement mais nécessairement écartée.

Cependant, le Conseil d'État n'a pas non plus clairement rappelé la doctrine de la transparence fiscale des sociétés de personnes qu'il avait fait prévaloir à de multiples reprises. Plus étrange : pour l'application de la Convention franco-canadienne contre les doubles impositions, le Conseil d'État n'a pas considéré que les bénéfices réalisés dans l'entreprise exploitée en France y étaient imposables au titre de la clause sur les bénéfices industriels et commerciaux et de l'établissement stable. La Haute Assemblée a écarté, comme non applicables, toutes les clauses de la convention invoquées par le contribuable de sorte que les tenants de la personnalité fiscale des sociétés de personnes voient dans sa décision comme une confirmation de leur thèse dont ils proposent de tirer toutes les conséquences (B. Gouthière, « L'imposition des associés non résidents des sociétés de personnes » : BF Lefebvre 8-9/97, p. 565).

2. — Ces conséquences ont de quoi faire frémir.

LA TRANSPARENCE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

D'une part, au-delà des termes de l'article 209 du CGI et de la jurisprudence, désormais classique en la matière, les entreprises étrangères deviendraient imposables en France à l'impôt sur les sociétés en l'absence de tout établissement, de tout représentant et de tout cycle complet d'opérations, du seul fait de leur participation à une société de personnes réalisant des bénéfices imposables en France.

Lorsqu'on connaît la tendance de l'Administration et des juridictions administratives à rattacher au siège de ces sociétés, y compris des sociétés de personnes dépourvues de personnalité morale et, par conséquent, de siège social, les bénéfices de celles-ci, non seulement lorsqu'ils proviennent d'opérations spéculatives ou de négoce international (CE, 4 juill. 1973, req. n° 78 179 ; Dr. fisc. 1973, n° 48, comm. 1659, concl. D. Mandelkern) mais encore lorsqu'ils résultent d'activités effectivement réalisées à l'étranger (CAA Paris, 6 nov. 1990, req. n° 89-1987, Sté des Conserves de Côte-d'Ivoire : Dr. fisc. 1991, n° 31, comm. 1588, concl. F. Bernault et 27 déc. 1990, n° 89-1166, Sté des Éts Ecoval, eod. loc.), les risques de rattachement — et d'imposition en France — sont considérables pour les entreprises étrangères qui constituent des « joint ventures » avec des sociétés françaises.

Si l'on ajoute la doctrine administrative, selon laquelle les revenus passifs — à savoir les redevances, intérêts, dividendes, revenus immobiliers et gains en capital — seraient « toujours rattachés au siège sauf lorsque le bien ou le droit générateur des revenus se rattache effectivement à un établissement situé hors de France » (Doc. adm. DGI 4 H 1422, n° 56), le risque devient une menace redoutable pour les associés étrangers de sociétés de personnes françaises, dépourvues de toute activité, par lesquels transitent des dividendes ou des intérêts (CAA Paris, 19 nov. 1992, req. n° 89-2733, SA Rinsoz et Ormond : Dr. fisc. 1994, n° 48, comm. 2017 ; RJF 2/93, n° 262).

D'autre part, selon cette thèse, les conventions fiscales internationales destinées à éviter la double imposition seraient, sauf dispositions spéciales, inopérantes en matière de revenus réalisés par les sociétés de personnes et cela tant en ce qui concerne les clauses visant les catégories de revenus déterminées que la clause « balai » qui vise les revenus non dénommés.

Ainsi, la participation d'étrangers à des sociétés de personnes françaises deviendrait un véritable piège fiscal en ce sens que le résident étranger deviendrait imposable en France sur sa part dans les revenus ou les résultats de la société de personnes, même en l'absence d'établissement en France, et, sauf disposition particulière, aucune convention fiscale ne permettrait d'éviter la double imposition susceptible d'en résulter.

Si telle devait être la réalité, alors la leçon serait claire : les résidents étrangers devraient se garder de participer à des sociétés de personnes françaises et les entreprises françaises, désireuses d'effectuer les opérations en commun avec des entreprises étrangères devraient avoir recours à des sociétés de personnes étrangères. En effet, selon cette doctrine, si le siège de la société de personnes se trouve hors de France, ses associés, qu'ils soient domiciliés ou non en France, ne seraient imposables en France que si et dans la mesure où la société de personnes étrangère exploite une entreprise en France (Doc. adm. DGI 4 H 1422, n° 57). Puisque la « nationalité », ou plutôt le rattachement, d'une société de personnes est déterminé par son siège (C. civ., art. 1837 et L. 24 juill. 1966, art. 3 sur les sociétés commerciales), c'est-à-dire le lieu où s'exerce la direction effective de la société, cela impliquerait une incitation directe de la fiscalité française à organiser les entreprises communes, syndicats bancaires et financiers et autres « joint ventures » internationales de manière que le siège de direction ne soit pas en France mais à l'étranger.

Le moins qu'on puisse dire est qu'une telle doctrine n'est favorable ni au rayonnement international de la France ni à la direction, par les entreprises françaises, des sociétés communes et autres groupements ou syndicats internationaux auxquels elles participent, ni à la promotion à l'étranger des instruments du droit français que sont les multiples formes de groupements et sociétés de personnes qu'il comporte.

Du temps de Proust, il était chic de faire blanchir son linge à Londres. Désormais, si l'on devait en croire l'Administration, le « must » de l'entreprise commune internationale serait la *partnership* anglaise ou, mieux encore, la *limited liability company* américaine. En tout cas, selon cette doctrine, il serait fiscalement avantageux de s'associer à l'étranger en prenant bien soin de ne pas choisir la loi française pour régir le contrat et de ne confier aucune responsabilité de direction au(x) partenaire(s) français.

3. — On a du mal à concevoir qu'un tel cauchemar corresponde aux intentions du Conseil d'État ou à une politique délibérée des pouvoirs publics français.

En réalité, cette doctrine se présente comme l'extension, sur le plan international, d'une certaine conception des sociétés de personnes. Lorsque l'Administration des impôts a cru devoir faire une réserve sur les commentaires de la convention modèle de l'OCDE pour affirmer « que les sociétés de personnes françaises doivent être considérées comme des résidents de France », cette déclaration ne procédait d'aucune disposition de la loi ni d'aucune délégation ou habilitation, législative ou autre.

Le motif avancé pour cette déclaration était tiré de « leurs caractéristiques juridiques et fiscales », ce qui conduit à s'interroger sur les caractéristiques juridiques et fiscales des sociétés de personnes françaises et surtout sur le point de savoir en quoi elles se distingueraient des sociétés de personnes étrangères, que nul, pas même l'Administration française, ne songe sérieusement à considérer comme des résidents des États sous la loi desquels elles sont constituées.

Ainsi que l'a montré notamment le congrès de l'International Fiscal Association en 1995, le principe commun à la fiscalité de nombreux pays est celui de la transparence fiscale des sociétés de personnes pour l'imposition des bénéfices sociaux (Rapp. gén. P. Le Gall, Cahiers de droit fiscal international, vol. LXXX a « International tax problems of partnerships », p. 595 et s.). C'est-à-dire que la société de personnes n'est généralement passible d'aucun impôt sur ses revenus ou résultats et que seuls les membres ou associés de la société ou du groupement sont imposables à raison de leur part dans ces bénéfices et selon les mêmes règles que s'ils les avaient réalisés directement.

Comme on va le rappeler, telle est également la solution de la loi française, de sorte que l'on comprend mal la disparité de traitement que l'Administration française voudrait réserver aux sociétés de personnes françaises ni, moins encore, la discrimination à rebours qui en résulterait.

La raison semble être que, en dépit d'une jurisprudence pratiquement constante depuis trois quarts de siècle, illustrée notamment dans les années 1970 et 1980 par la « saga » du prélèvement sur les profits de construction, certaines branches de l'Administration persistent à prétendre que les sociétés de personnes seraient des « sujets fiscaux » assujettis à l'impôt, même à raison de leurs revenus ou bénéfices.

Telle a été, dans l'affaire Kingroup, la motivation retenue par la Cour administrative d'appel de Paris mais au moins implicitement écartée par le Conseil d'État. Nous rappellerons donc la position du droit positif français qui affirme clairement et met en œuvre le principe de transparence fiscale des sociétés de personnes (I).

L'application de ce principe en matière internationale conduit à revoir les fondements de la décision du Conseil d'État. Même si elle n'en modifie pas le sens, elle fait apparaître que sa motivation est critiquable au regard tant des règles nationales de territorialité de l'impôt que des conventions internationales destinées à éviter la double imposition (II).

I. — LA TRANSPARENCE FISCALE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES POUR L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES SOCIAUX

A. — L'affirmation du principe de transparence fiscale

1^o Les solutions anciennes

4. — La personnalité fiscale au regard de l'impôt cédulaire. — On enseigne encore parfois — et dans l'affaire Kingroup, la Cour administrative d'appel de Paris avait repris cette affirmation — que le groupement d'intérêt économique — ou plus généralement la société de personnes — « a la personnalité fiscale et est redevable de l'impôt sans qu'y fasse obstacle le fait que ledit impôt soit payé par chacun de ses associés à hauteur de la quote-part lui revenant ». Dans cette conception, il ne s'agirait « au fond, que d'une modalité de recouvrement » (B. Gouthière, « Les impôts dans les affaires internationales 1995-1996 », n° 1213, p. 343). Et les tenants de cette thèse de citer une jurisprudence ancienne, de 1931, dont ils ajoutent qu'elle serait toujours actuelle à cet égard (B. Gouthière, *op. cit.* ; concl. F. Loloum sur décision Kingroup, préc., supra n° 1).

Cette analyse correspondait à la législation et à la jurisprudence en vigueur avant 1948 pour l'application de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. À l'époque, le critère de l'assujettissement à l'impôt était la personnalité juridique de l'exploitant : les sociétés de personnes dotées de la personnalité morale, telles les sociétés en nom collectif, les sociétés de fait etc. étaient imposables, cependant que, dans les sociétés dépourvues de personnalité morale, telles les associations en participation, les associés étaient imposables personnellement comme des exploitants individuels. Afin de faire bénéficier les associés de sociétés de personnes des réductions pour charge de famille, une loi du 30 juin 1923 avait prévu que chaque associé serait personnellement imposé pour sa part dans les bénéfices sociaux. Mais le législateur a expressément précisé, par l'article 27 de la loi du 13 juillet 1925, que « les impositions ainsi comprises dans les rôles au nom des associés n'en demeurent pas moins des dettes sociales ». C'est sur le fondement de cette disposition, à caractère interprétatif, qu'ont été rendues les décisions parfois citées du Conseil d'État (CE, 22 mars 1929 : Rev. Impôts 1929, art. 2618, p. 442 ; — 27 nov. 1931 : Rec. CE, p. 1042 ; Rev. Impôts 1932, art. 3513, p. 277) et de la Cour de cassation (Cass. civ., 27 janv. 1931, Faure : DH 1931.163 ; Rev. Impôts 1931, art. 3190, p. 327).

Mais il faut se rappeler qu'à la même époque et pour le même impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, le Conseil d'État refusait toute imputation des pertes subies par une société de personnes sur les bénéfices réalisés personnellement par l'associé en tant qu'exploitant individuel (CE, 28 déc. 1926 : Rev. Impôts 1927, art. 1993, p. 182 ; — 29 avr. 1927 : Rev. Impôts 1927, art. 2107, p. 517 ; — 8 avr. 1932 : Rev. Impôts 1932, art. 3613, p. 543). De même, l'assujettissement des sociétés de personnes à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux aboutissait-il à un cumul d'impositions lorsqu'une société en commandite simple détenait des parts de sociétés en nom collectif (Rép. min. M. Crespel : JO Débats Ch. dép., 16 mars 1928, p. 1601 ; Rev. Impôts 1928, art. 2320 V, p. 305). Autrement dit et pour reprendre une image célèbre, c'est l'opacité qui prévalait pour l'application de l'impôt cédulaire aux sociétés de personnes.

Ce principe était confirmé par les solutions relatives aux autres impôts cédulaires tels que la contribution foncière ou l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales : seule la société de personnes réalisant les revenus était imposable, à l'exclusion des associés (V. pour un associé de société civile exerçant une profession non commerciale, CE, 7 juill. 1933 : Rev. Impôts 1934, art. 4033, p. 49).

5. — La transparence au regard de l'impôt général sur le revenu. — Mais l'opacité fiscale des sociétés de personnes restait cantonnée aux impôts cédulaires. Pour l'application de l'impôt général sur le revenu, le Conseil d'État jugeait au contraire « qu'à raison tant du caractère propre et du mode de gestion des sociétés en nom collectif que de l'assimilation des membres de ces sociétés aux commerçants ou industriels exploitant seuls (...) pour l'imposition des revenus de leurs entreprises... », les bénéfices mis en réserves par la société étaient imposables en la personne des associés (CE, 5 févr. 1925 : Rec. CE, p. 120 ; Rev. Impôts 1925, art. 1552, p. 135 ; — 19 nov. 1926 : Rev. Impôts 1927, art. 1958, p. 85 ; — 28 mars 1928 : Rev. Impôts 1928, art. 2437, p. 676).

La solution a été étendue aux associés commandités de sociétés en commandite simple au motif essentiel « qu'à raison du caractère propre des sociétés de personnes, dans lesquelles il y a confusion entre le patrimoine de la société et celui de chaque associé en nom, les dispositions précitées s'appliquent à la détermination du revenu imposable aussi bien des membres des sociétés en nom collectif ou des commandités des sociétés en commandite simple que des particuliers exerçant seuls un commerce ou une industrie » (CE, 30 janv. 1929 : Rev. Impôts 1929, art. 2562, p. 300 qui justifie la confusion de patrimoine parce que les commandités sont indéfiniment responsables des engagements sociaux). Dans le même esprit, la Cour de cassation, statuant en matière civile et commerciale, a jugé que l'associé d'une société de personnes est codébiteur des dettes sociales (Cass. 3^e civ., 6 févr. 1969 : D. 1969, p. 434, note Bouloc) et que l'obligation contractée par le gérant engage les associés comme s'ils l'avaient contractée eux-mêmes (Cass. 1^{re} civ., 17 févr. 1981 : D. 1981, p. 293 et la note).

Le Conseil d'État a encore retenu la même solution pour les gérants de commandite par actions (CE, 8 avr. 1932 : Rev. Impôts 1932, art. 3629, p. 571 ; — 31 mars 1933 : Rev. Impôts 1934, art. 4138, p. 332) et pour les associés de sociétés civiles (CE, 7 juill. 1933 : Rev. Impôts 1934, art. 4033, p. 49 déjà cité qui, à raison des mêmes bénéfices réalisés par une société civile, a déchargé l'associé de l'impôt cédulaire sur les bénéfices

non commerciaux mais a confirmé son assujettissement à l'impôt général sur le revenu).

Autrement dit, si le principe de l'opacité — fondé sur la personnalité juridique — des sociétés de personnes prévalait pour l'établissement des impôts cédulaires, en revanche c'est le principe de la transparence — fondé sur l'obligation indéfinie aux dettes sociales — qui l'emportait pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu. Malgré les critiques qu'elle a suscité, cette dichotomie a subsisté jusqu'à la suppression des impôts cédulaires par la réforme fiscale du 9 décembre 1948.

2^e Les dispositions actuelles

6. — Avec l'abrogation des impôts cédulaires — et notamment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux — les dispositions des lois des 30 juin 1923 et 13 juillet 1925, sur le fondement desquelles était intervenue la jurisprudence précitée et notamment les arrêts de la Cour de cassation du 27 janvier 1931 et du Conseil d'État du 27 novembre 1931 précités, ont été privées de toute portée. Par suite, elles ont été écartées du Code général des impôts d'origine, lequel avait valeur législative et dont l'article 8 a repris, au contraire, les règles qui gouvernaient antérieurement l'impôt général sur le revenu, c'est-à-dire le principe de la transparence fiscale des sociétés de personnes pour l'imposition des bénéfices sociaux.

Depuis cette réforme, chacun sait que l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par les associés d'une société de personnes à raison de leur part dans les bénéfices sociaux n'est pas une dette sociale mais une obligation personnelle de chaque associé.

Ce principe de transparence fiscale a constamment été affirmé par la jurisprudence, en dépit des tentatives répétées de l'Administration pour assujettir les sociétés de personnes à l'impôt sur leurs bénéfices sociaux.

7. — La saga du prélèvement sur les profits de construction. — C'est à propos d'un prélèvement fiscal aujourd'hui abrogé que le Conseil d'État a confirmé solennellement et à plusieurs reprises la transparence fiscale des sociétés de personnes en dépit de la résistance de l'Administration et de deux modifications législatives. Il s'agissait du prélèvement sur les profits de construction instauré jadis par l'article 235 quater du CGI et que l'Administration avait entrepris de réclamer aux sociétés de personnes (sociétés en nom collectif ou sociétés civiles de construction en vue de la vente) qui réalisaient de tels profits. Par une décision de principe fondée notamment sur l'article 8 du CGI, le Conseil d'État a rappelé que « la société en nom collectif elle-même (...) n'est passible ni de l'impôt sur les sociétés ni de l'impôt sur le revenu ».

La Haute Assemblée en a conclu que l'Administration avait « commis une erreur sur l'identité des redevables du prélèvement, qui ne pourraient être que les associés, chacun au prorata de ses droits sociaux et non la société en nom collectif elle-même » (CE, 11 juill. 1979, req. n° 2 087, préc., supra n° 1).

Dans ses conclusions sur cette décision, le commissaire du Gouvernement, après avoir rappelé que ce prélèvement était un accessoire ou un démembrement de l'impôt sur le revenu, avait souligné « que le prélèvement ne peut légalement frapper les sociétés en nom collectif qui n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, puisqu'en vertu de l'article 8 du CGI, ces sociétés bénéficient d'un régime de transparence fiscale intégrale qui fait qu'elles ne sont passibles par elles-mêmes d'aucun impôt, et que ce sont leurs associés qui sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société ».

Le commissaire du Gouvernement soulignait encore :

« Le régime de la transparence qui résulte de l'article 8 n'a pas pour effet, bien au contraire, de modifier la nature des bénéfices produits par la société de personnes, et lorsqu'il s'agit comme en l'espèce de profits de construction, ces profits conservent leur nature au moment où ils sont répartis entre les associés et ils doivent naturellement pour leur imposition entre les mains de ceux-ci bénéficier des modalités particulières d'imposition prévues par l'article 235 quater, c'est-à-dire du système du prélèvement. Cette interprétation permet de faire bénéficier les personnes physiques qui se groupent en sociétés de personnes du régime favorable de l'article 235 quater institué par le législateur, au même titre que des personnes physiques, ayant agi individuellement » (concl. P. Lobry, préc., supra n° 1).

On ne saurait être plus clair. Cette jurisprudence a été maintenue par la suite en dépit d'une première modification législative (CE, 30 sept. 1981, req. n° 19 421 ; Dr. fisc. 1981, n° 48-49, comm. 2160 ; RJF 11/81, n° 974, concl. C. Schricke, p. 512 s.).

LA TRANSPARENCE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

8. — L'Administration ayant fait valider les impositions établies à l'encontre des sociétés de personnes par une loi rétroactive, le Conseil d'État a alors jugé que si les dispositions de cette seconde loi « ont eu pour objet d'étendre le prélèvement (...) aux sociétés civiles (...) bien qu'elles ne fussent pas passibles de l'impôt sur le revenu, ces dispositions ont eu nécessairement pour effet (...) de conserver à ce prélèvement le caractère d'acompte », ce qui excluait qu'il puisse « être réputé constituer un minimum d'imposition » et impliquait au contraire qu'il fût « restituable en cas d'excédent » (CE, Plén., 27 juill. 1984, req. n° 37 857 ; Dr. fisc. 1984, n° 45-46, comm. 1942, concl. P.-F. Racine).

Dans ses conclusions sur cet arrêt, le commissaire du Gouvernement avait notamment souligné : « les sociétés de l'article 239 ter, ce qui était le cas de la SCI dont la SA est associée, sont en effet des sociétés transparentes, bien que leur objet soit commercial par nature : seuls leurs associés sont imposés dans les mêmes conditions que les membres des sociétés en nom collectif. Il en résulte que tout impôt acquitté par une société civile de construction-vente doit être réputé acquitté pour le compte de chacun des associés, puisqu'il viendra diminuer la part revenant à chacun du bénéfice social, qui n'est imposable qu'entre leurs mains » (concl. P.-F. Racine, préc.).

En d'autres termes, il résulte du principe essentiel de transparence fiscale des sociétés de personnes applicable à l'imposition des bénéfices sociaux que ces sociétés ne sont passibles d'aucun impôt sur le revenu à raison de ces bénéfices et que si un prélèvement leur est appliqué, il ne s'agit que d'une modalité de liquidation d'acompte sur les impôts dont sont seuls redevables les associés.

Cette jurisprudence confirme que la dette d'impôt sur les bénéfices sociaux est une dette personnelle de chacun des associés et non pas une dette sociale, et que l'assujettissement des sociétés de personnes à un prélèvement sur leurs résultats n'est qu'une modalité de recouvrement des impôts susceptibles d'être établis au nom des associés et qui doit être restitué en cas d'excédent.

9. — L'impôt forfaitaire annuel. — Plus récemment, le principe de transparence fiscale des sociétés de personnes a été réaffirmé à propos de l'impôt forfaitaire annuel sur les sociétés (IFA).

Contrairement à ce qui est parfois indiqué, ce n'est pas au nom de l'autonomie fiscale des groupements d'intérêt économique ou, plus généralement, des sociétés de personnes, mais au nom de leur transparence fiscale que les membres étrangers de tels groupements ou sociétés ont été dispensés d'impôt forfaitaire annuel (CE, 7 mars 1990, rec. n° 91 573, Sté Canny Bowen Inc ; Dr. fisc. 1990, n° 44, comm. 2059, concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen). Si la décision du Conseil d'État se borne à en énoncer le principe, les conclusions du commissaire du Gouvernement sont particulièrement éclairantes sur sa justification :

« La solution proposée par le ministre (...) méconnaît la neutralité fiscale attachée aux groupements d'intérêt économique (...).

C'est à dessein que les auteurs de l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 ont voulu doter les groupements d'intérêt économique qu'ils créaient du régime fiscal des sociétés de personnes. Il s'agissait, en effet, que la participation à cet instrument de coopération économique, destiné, déjà, à permettre l'adaptation de l'économie française aux dimensions nouvelles d'un marché élargi et vérifié n'entraîne pour ses membres, essentiellement des entreprises, aucune conséquence fiscale propre. Tel est sans aucun doute l'esprit du texte de 1967.

Or, si vous suivez le ministre qui a pour lui la lettre des textes fiscaux et vous demandez de faire prévaloir le texte le plus récent, celui relatif à l'IFA, sur celui plus ancien relatif aux groupements d'intérêt économique, il est clair que vous perturberez en tout état de cause la neutralité fiscale des groupements d'intérêt économique. Et, cela sur deux points au moins :

— d'une part, pour une société de capitaux, son entrée dans un groupement d'intérêt économique aura automatiquement un prix fiscal : l'acquittement de l'IFA puisque cet impôt est dû en tout état de cause, et qu'il ne s'efface que lorsque des bénéfices sont réalisés et qu'il peut être imputé sur l'impôt sur les sociétés (...).

Il devient encore plus choquant au regard de l'esprit du texte sur les groupements d'intérêt économique de penser qu'une imposition spécifique frappera les sociétés de capitaux, membres de groupement d'intérêt économique, dès lors que ces derniers ne réalisent pas de bénéfices. Or, on sait que tel n'est pas habituellement l'objet des groupements d'intérêt économique ;

— d'autre part, la solution du ministre conduit nécessairement à une inégalité de traitement fiscal entre les membres des groupements d'intérêt économique, selon qu'ils relèvent de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ».

Puis, M^{me} le commissaire du Gouvernement Hagelsteen a souligné certaines conséquences paradoxales ou absurdes de la thèse administrative, ce qui l'a conduite « à interpréter les dispositions de l'article 223 septies (du CGI) comme signifiant que l'IFA, s'il s'applique bien à toutes les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés, ne peut concerner que l'activité exercée directement par ces personnes et non celles qu'elles poursuivent par l'intermédiaire de structures dotées de la transparence fiscale, sociétés de personnes ou groupement assimilé ».

Enfin, après avoir rappelé que l'article 40 du Règlement communautaire sur les GEIE allait dans le même sens, le commissaire du Gouvernement a conclu « qu'il y a là une raison de plus de ne pas suivre la thèse du ministre, car elle conduit à notre sens à troubler définitivement la limpidité du régime fiscal de ces groupements » (concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen, préc.).

En suivant ces conclusions, le Conseil d'État a confirmé la transparence fiscale des GIE et il faut un goût marqué du paradoxe pour y voir le contraire.

3° L'incidence du droit communautaire

10. — D'une façon générale, depuis l'entrée en vigueur du Règlement 2137/85 du Conseil des Communautés européennes du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique, l'appréciation de la transparence fiscale des sociétés de personnes pour l'imposition de leurs revenus et résultats a cessé d'être une question purement nationale et relève désormais du droit communautaire.

En effet, l'article 40 du Règlement dispose : « Le résultat provenant de l'activité du groupement n'est imposable qu'au niveau de ses membres ». Cette disposition fait de la transparence fiscale des GEIE une règle de droit communautaire dont l'interprétation, si elle est nécessaire, appartient à la Cour de justice des Communautés européennes. Cette interprétation sera-t-elle limitée aux GEIE ou pourra-t-elle être invoquée à propos des autres formes de sociétés de personnes ? Sauf à imaginer une disparité de traitement entre ces diverses formes de groupement, la réponse est évidemment favorable à l'extension du même régime à toutes les sociétés de personnes. Conformément à la jurisprudence de la Cour, rappelée encore dernièrement, l'interprétation de la norme communautaire pourra être requise non seulement à propos des GEIE, directement régis par le Règlement 2137/85 susvisé, mais encore dans les cas où le droit communautaire est indirectement applicable, par renvoi des législations nationales qui sont alignées sur le droit communautaire (V. CJCE, 17 juill. 1997, aff. C-28/95, A. Leur-Bloem ; Dr. fisc. 1997, n° 38, comm. 979 et art. p. 1100 s.).

Or, comme l'a souligné M^{me} Hagelsteen dans ses conclusions précitées sur la décision Canny Bowen Inc (V. supra n° 9), il est clair que la loi fiscale française soumet au même régime de transparence fiscale les GEIE et les GIE (CGI, art. 239 quater et 239 quater C) mais aussi les groupements d'intérêt public (CGI, art. 239 quater B) voire, plus généralement, les sociétés de personnes en dépit de la légère différence de rédaction de l'article 8 du CGI par rapport aux textes précités qui lui sont postérieurs (sur l'identité de régime des GIE et des sociétés de personnes, V. CE, 28 oct. 1981, req. n° 22 280 ; Dr. fisc. 1982, n° 8, comm. 322, concl. P. Rivière).

Pour éviter toute discrimination entre ces différents types de groupements, le juge de l'impôt sera donc conduit à interpréter la loi fiscale nationale à la lumière de l'article 40 du Règlement communautaire relatif aux GEIE, et de l'interprétation que pourra en donner la Cour de justice, au besoin après l'avoir sollicitée.

Cela devrait conduire à reconsidérer les solutions rendues naguère, notamment pour l'application du régime fiscal des sociétés mères et filiales aux participations détenues par des GIE (CE, 19 oct. 1983, req. n° 33 816 ; Dr. fisc. 1984, n° 26, comm. 1255 ; RJF 12/83, n° 1506, concl. J.-F. Verny, p. 661 s.). La combinaison de la Directive 90/435/CEE du 23 juillet 1990 (Dr. fisc. 1990, n° 40, comm. 1807) concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales et de l'article 40 du Règlement 2137/85 relatif aux GEIE implique-t-elle l'exonération, au nom de la société mère, des bénéfices distribués par une filiale lorsque les titres de participation dans le capital de la filiale sont détenus par un GEIE ? La question mérite d'être posée à la Cour de justice et cela tant dans les situations

transfrontalières que dans les situations purement internes, et tant à l'égard des GEIE que des autres sociétés de personnes.

La réponse à une question de ce genre — comme à des questions similaires — serait vraisemblablement de nature à mettre fin à ce qui a été qualifié de « cacophonie » et qui provient largement de ce que l'Administration fiscale française a entrepris de jouer une partition discordante en matière d'imposition des résultats réalisés par les sociétés de personnes.

En tout cas, il ressort de ce rappel de la législation et de la jurisprudence françaises comme des dispositions du droit communautaire qu'il est certainement inexact de considérer un groupement d'intérêt économique ou une société de personnes comme redevable de l'impôt sur les résultats de son activité et plus inexact encore — si c'est possible — de considérer comme une dette sociale l'impôt dû par chaque associé à raison de sa part dans les résultats sociaux. Bien au contraire, pour tout ce qui concerne l'imposition des revenus ou des résultats de la société de personnes ou du groupement, c'est le principe de la transparence fiscale qui prévaut.

B. — La portée du principe de transparence fiscale

11. — « Transparence fiscale », « neutralité », « aucune conséquence fiscale propre », « limpidité du régime fiscal de ces groupements », toutes ces formules équivalentes expriment que, même si les associés de la société de personnes sont imposés non pas sur des bénéfices ou des revenus qu'ils réalisent ou perçoivent directement mais sur leur quote-part d'un bénéfice ou revenu commun, l'impôt correspondant est établi comme s'ils avaient réalisé ou perçu directement le même bénéfice ou revenu.

Peu importe que, par définition, les revenus ou bénéfices sociaux proviennent de l'activité propre du groupement ou de l'exploitation, voire de la simple détention, des biens apportés ou acquis en commun. Si les revenus étaient directement acquis à chaque associé ou les bénéfices réalisés en propre par chaque membre qui aurait alors conservé la jouissance de ses biens ou l'exercice de son activité, la question de la transparence fiscale ne se poserait même pas : faute de mise en commun et de partage, il n'y aurait pas de société ou de groupement ou alors cette société aurait pour seul objet le partage de coûts et non pas de revenus ou de résultats.

Peu importe donc que les bénéfices sociaux (ou les pertes sociales) à répartir entre les associés soient déterminés par un compte commun à tous et que les associés ont vocation à approuver : le partage des bénéfices et des pertes implique une masse commune à partager.

La transparence fiscale des sociétés de personnes à raison de l'imposition des bénéfices sociaux n'implique ni la négation de la personnalité juridique des sociétés, ni celle du caractère propre de leur activité, encore moins celle d'une masse commune à partager entre les associés.

En conséquence, il importe peu que les sociétés de personnes soient soumises à des obligations déclaratives de leurs revenus ou résultats et que le contrôle fiscal soit directement suivi à leur encontre.

1^o Transparence fiscale et règles de forme

Ces règles de forme n'ont ni pour objet ni pour effet de rendre les sociétés de personnes passibles de l'impôt ou sujettes à l'impôt à raison de leurs bénéfices.

12. — **Obligations déclaratives et contrôle fiscal des sociétés de personnes.** — L'argument souvent avancé par l'Administration, parfois accueilli par les juridictions du premier degré, a été écarté par le Conseil d'État depuis longtemps et notamment par la décision citée plus haut (V. supra n^o 1 et n^o 7) du 11 juillet 1979 sur laquelle le commissaire du Gouvernement a conclu :

« Il est vrai que pour soutenir l'interprétation contraire, le tribunal administratif s'est fondé sur les dispositions de l'article 60 (CGI) relatives aux modalités de détermination de l'impôt, en ce qui concerne les associés en nom des sociétés de personnes et qui prévoit « que le bénéfice des sociétés visées à l'article 8 est déterminé dans tous les cas dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, et que la procédure de vérification des déclarations est suivie directement entre l'Administration et lesdites sociétés ».

Il en a déduit que l'Administration avait pu se fonder implicitement sur ces dispositions qui imposent aux services fiscaux de déterminer le bénéfice imposable au stade de la société de

personnes, avant de fixer les impositions séparées de chaque associé, pour imposer la société au prélèvement.

Il ne nous paraît pas, Messieurs, que cette solution soit fondée en droit dès lors qu'il est clair que les dispositions de l'article 60 n'ont d'autre objet que de fixer les modalités pratiques de la détermination des bénéfices imposables, mais n'impliquent nullement que les sociétés puissent être imposées elles-mêmes à l'impôt sur le revenu » (concl. P. Lobry, préc., V. supra n^o 1 et n^o 7).

D'ailleurs, le Conseil d'État a jugé que le contrôle des résultats de la société de personnes et le redressement des bases d'imposition de l'associé à raison de sa part constituent des éléments d'une même procédure (CE, Sect., 22 juill. 1977, req. n^o 384 : Dr. fisc. 1978, n^o 8, comm. 287, concl. B. Martin Laprade), laquelle ne peut tendre qu'à l'imposition de l'associé et non pas de la société de personnes.

La jurisprudence a confirmé depuis que si, en application de l'article 60 du CGI et de l'article L. 53 du LPF qui en est issu, la procédure d'imposition est suivie à l'encontre de la société de personnes avec, le cas échéant, l'effet interruptif de prescription qui s'y attache à l'égard des associés, la société de personnes n'a, elle-même, aucune qualité pour contester les redressements qui lui sont notifiés (CE, 22 janv. 1982, req. n^o 21 980 : Dr. fisc. 1982, n^o 19, comm. 1054. — CAA Paris, 5 déc. 1996, n^o 95-2663, SCI Jan : Bull. Joly 1997, p. 363, note Michel Turon).

La déclaration fiscale de la société, comme le contrôle fiscal suivi à son encontre ne suffisent pas à établir l'imposition : ce ne sont que des actes préparatoires ou des éléments d'une procédure dont l'essentiel demeure la déclaration par l'associé du montant de ses revenus incluant sa part de bénéfices sociaux ou la notification par l'Administration des bases d'imposition le concernant.

Tout cela confirme, s'il en était besoin, que la société de personnes n'est pas un « sujet fiscal » à raison de ses bénéfices. Que serait-ce en effet qu'un sujet fiscal qui ne serait passible d'aucun impôt, qui ne déclarerait et à qui l'Administration n'assignerait aucune base d'imposition, à qui une notification de redressements ne ferait pas grief et qui ne pourrait donc pas saisir le juge de l'impôt ? Insensible et incapable, ce ne serait qu'un fantôme, autrement dit, un être transparent. CQFD.

13. — **Sociétés de personnes, établissements payeurs des revenus de capitaux mobiliers qu'elles perçoivent.** — Les observations qui précèdent s'imposent de plus fort à propos des revenus passifs qui ne sont pas déterminés par une comptabilité et sont essentiellement imposables pour leur montant brut.

En matière de revenus de capitaux mobiliers, non seulement les articles 60 du CGI et L. 53 du LPF n'ont pas vocation à s'appliquer mais en outre, la réglementation fiscale dispose expressément que les sociétés de personnes sont considérées comme des établissements payeurs non pas pour les bénéfices qu'elles distribuent mais pour les revenus qu'elles ont « elles-mêmes encaissés » (CGI, Ann. II, art. 75-4^o et art. 79-4).

La transparence fiscale des sociétés de personnes en la matière est telle que ces sociétés « sont réputées verser à chacun de leurs associés la quote-part des revenus correspondant à ses droits le jour où elles ont elles-mêmes encaissé lesdits revenus ou ont été créditées de leur montant » (CGI, art. 79-4, préc. et Ann. III, art. 41 duodécies G).

Autrement dit, les sociétés de personnes sont de simples teneurs de comptes, comme le serait une banque ou un prestataire de services d'investissement.

2^o Transparence fiscale et règles de fond

14. — La transparence fiscale des sociétés de personnes ne résulte pas seulement de ce que la société n'est, en elle-même, passible ni de l'impôt sur le revenu ni de l'impôt sur les sociétés et de ce que les bénéfices sociaux ne peuvent être imposés qu'au nom des associés. Cela pourrait encore être une modalité d'imposition qui n'exclurait pas la personnalité fiscale de la société.

La transparence fiscale résulte de ce que les parts de bénéfices sociaux ne sont pas imposées en tant que telles, sous une cote distincte des autres revenus de l'associé, mais qu'au contraire elles sont incluses parmi les divers éléments qui composent les bases d'imposition de chaque associé à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés. Ces parts de bénéfices sociaux sont déterminées selon les mêmes règles que celles qui s'appliquent aux revenus réalisés directement par les associés. Ainsi, la transparence fiscale est-elle totale, ou presque, en ce qui concerne l'imposition des bénéfices sociaux (cf. infra n^o 15 et s.).

LA TRANSPARENCE DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

En revanche, pour tout ce qui n'est pas commun à l'ensemble des associés, pour les cessions de parts sociales, pour les apports ou les retraits, la personnalité juridique distincte du groupement l'emporte et ces opérations sont fiscalement considérées comme des cessions génératrices de plus ou moins-values, de bénéfices ou de pertes appréhendés par l'impôt. En ce sens, on a pu parler de semi-transparence fiscale des sociétés de personnes.

Mais l'imposition des plus-values réalisées directement par les associés à raison de la cession ou du rachat des parts sociales n'est pas indifférente à l'imposition de la quote-part des bénéfices sociaux revenant aux mêmes associés. Afin notamment d'éviter les doubles impositions et les doubles déductions, la jurisprudence a fait prévaloir la transparence dans la semi-transparence (cf. infra n° 19 et s.).

15. — Transparence fiscale et imposition des bénéfices sociaux. — La transparence fiscale des sociétés de personnes qui compense, au niveau de chaque associé, sa quote-part de résultats sociaux et ses revenus propres constitue leur caractéristique essentielle et l'un des attraits de ces institutions.

C'est en particulier grâce à cette caractéristique qu'ont pu être constitués les « tours de table » qui, depuis quelque vingt-cinq ans, ont permis le financement d'importants biens d'équipement, dans des conditions fiscalement favorables, lesquelles ont été, au moins en partie, répercutées au bénéfice des usagers ou des producteurs.

En effet, le financement de ces biens d'équipement importants dégage, dans les premières années, d'importantes déductions fiscales résultant du cumul des frais financiers et des amortissements dégressifs, cependant que les recettes propres de l'exploitation du bien ne peuvent les équilibrer. Lorsqu'il en résulte un déficit fiscal, l'incitation à l'investissement que représente l'amortissement dégressif serait alors privée d'effet si, au moyen de groupements d'intérêt économique, sociétés de personnes et autres quirats, le déficit fiscal n'était partagé entre des associés bénéficiant par ailleurs d'importantes « capacités fiscales ».

Ce mécanisme, devenu classique, de financement d'actifs est pratiqué dans le monde entier, où les sociétés de personnes ne sont ni plus ni moins transparentes fiscalement que les sociétés de personnes françaises. L'Administration française des impôts en a confirmé la validité à de multiples reprises, de sorte qu'il est surprenant de voir d'autres branches de la même Administration soutenir une thèse différente. En tout cas, cette compensation de la quote-part des pertes sociales incombant à un associé et des revenus propres de cet associé contraste singulièrement avec la situation qui prévalait avant-guerre pour l'application des impôts cédulaires où l'impôt était dû par chaque exploitant, y compris les sociétés de personnes, de sorte que les compensations de bénéfices personnels et de pertes sociales étaient exclues (V. supra n° 4 et les arrêts cités).

16. — La transparence fiscale des sociétés de personnes se manifeste encore en ce que, aux termes des articles 60 et 238 bis K du CGI, les règles applicables à la détermination des résultats sociaux sont les mêmes que celles qui s'appliquent aux revenus propres des associés.

Mieux encore : la transparence fiscale des sociétés de personnes a pour conséquence que les rémunérations ou avantages de toute nature alloués par la société à l'un de ses associés à raison de l'activité qu'il déploie dans l'entreprise, constituent au regard de la loi fiscale, non pas la rémunération d'un service et notamment pas des salaires mais un mode de répartition des résultats de la société ou du groupement (jurisprudence constante appliquée notamment aux GIE : CE, 28 oct. 1981, req. n° 22 280, préc., V. supra n° 10).

Corrélativement, l'avantage que représente pour un associé de société de personnes exerçant lui-même une profession commerciale, la dispense d'intérêts sur les appels de fonds qu'il tarde à régler est nécessairement « pris en compte par le mécanisme de la détermination du bénéfice imposable », de sorte qu'il n'y a pas matière à redressement de ce chef (CE, 11 janv. 1985, req. n° 36 783 : Dr. fisc. 1985, n° 28, comm. 1282).

Dans la situation inverse où c'est l'associé qui consent une avance sans intérêt à la société dont il est membre, l'Administration, suivie par la jurisprudence, a longtemps pris une position excessive qui méconnaissait la transparence fiscale de la société bénéficiaire de l'avantage (V. CAA Lyon, 23 juin 1994, req. n° 93-488 : Dr. fisc. 1995, n° 4, comm. 87, concl. M^{me} L. Haelvoët) mais une décision plus récente retient une solution plus juste : l'avantage susceptible d'être réintégré comme relevant d'un acte anormal de gestion n'est constitué que de la dispense d'intérêt correspondant aux parts des autres associés (CAA Bordeaux,

23 avr. 1997, req. n° 95-401, n° 95-703 et n° 95-1310, Caisse régionale de Crédit agricole mutuel de Lot-et-Garonne : Bull. Joly 1997, p. 819).

17. — Ce qui est vrai des règles d'assiette l'est également pour les règles de liquidation de l'impôt. On a vu que tel a été le cas pour le prélèvement sur les profits de construction qui pouvait être libérateur de l'impôt sur le revenu : même si les profits de construction étaient réalisés par des sociétés de personnes, les associés personnes physiques pouvaient bénéficier de ce régime de faveur au même titre que celles qui avaient agi individuellement (V. supra n° 1 et 7, concl. P. Lobry sur CE, 11 juill. 1979, req. n° 2 087).

De même, le taux réduit des plus-values à long terme est-il applicable à l'associé même si, par définition, les plus-values ont été réalisées par la société de personnes.

De même encore, l'avoir fiscal ou le crédit d'impôt attaché aux dividendes et autres revenus de capitaux mobiliers perçus par une société de personnes sont imputables par les associés à proportion de leurs droits dans ces dividendes et revenus.

À l'inverse, la qualité de l'associé est susceptible de déterminer le caractère imposable d'un revenu social. Ainsi, lorsqu'un avantage est consenti par une société de capitaux à une société de personnes ayant des associés communs, la prescription de l'article 109-1° du CGI s'applique alors même que le bénéficiaire de l'avantage n'est pas l'actionnaire de la société de capitaux.

Les exemples pourraient vraisemblablement être multipliés.

Le seul domaine où les sociétés de personnes ne sont pas entièrement transparentes au regard de la loi fiscale concerne les seuils d'application des régimes d'imposition. À l'exception notable des GAEC, les sociétés de personnes sont considérées comme une personne distincte pour la détermination des recettes à comparer aux seuils d'application des régimes réels d'imposition, tant en matière agricole, qu'en matière de bénéfices industriels et commerciaux ou de bénéfices non commerciaux. Cette particularité s'explique sans doute par l'objectif du législateur d'étendre autant que possible l'application des régimes réels d'imposition et par la considération que, les groupements et sociétés étant tenus d'avoir une comptabilité complète pour déterminer les résultats sociaux et les partager, ce n'était pas accroître considérablement leurs obligations que de les soumettre aux régimes réels d'imposition. Mais cette disposition n'a pas, pour le surplus, affecté la transparence fiscale des sociétés en cause.

18. — Dans le même sens, la jurisprudence a consacré l'exonération des plus-values immobilières réalisées par les sociétés de personnes lorsque les associés, imposables à raison de leur part dans la plus-value, bénéficient d'une exonération notamment au titre de la résidence principale (CE, 17 mai 1989, req. n° 62 678, M. Roussel : Dr. fisc. 1989, n° 46-47, comm. 2162, concl. M^{me} M. Liébert-Champagne ; — 23 juin 1993, req. n° 98 477, Miller-Le-Gré : RJF 8-9/93, n° 1165) ou de la première cession d'un logement (CAA Paris, 18 juill. 1996, rec. n° 95-2700 : Dr. fisc. 1997, n° 10, comm. 273 ; Bull. Joly 1997, p. 68).

Les solutions divergentes rendues en matière d'exonération de revenus perçus ou réalisés par des groupements d'intérêt économique (CE, 19 oct. 1983, req. n° 33 816, préc., V. supra n° 10 ; — 27 avr. 1994, req. n° 79 604, Fédération départementale des producteurs en lait, beurre et fromages fermiers du Nord : Dr. fisc. 1994, n° 29, comm. 1390, concl. J. Arrighi de Casanova) paraissent ainsi isolées et mériteraient sans doute d'être reconsidérées, notamment à la lumière du droit communautaire (V. supra n° 10).

En tout cas, du rapprochement de ces deux séries de décisions, il résulte que l'application effective de l'exonération n'est pas commandée par la personnalité juridique ou la transparence fiscale de la société de personnes ou du groupement. Serait-elle commandée par l'objet même de l'exonération ? Dans ce cas, un revenu qui serait exonéré s'il était réalisé individuellement ne le serait pas lorsqu'il est réalisé à plusieurs cependant que les plus-values provenant de la cession de la résidence principale demeuraient exonérées dans les deux cas.

On ne saurait, par principe, exclure des solutions divergentes suivant les revenus considérés et les dispositions exonératoires, mais encore faudrait-il les justifier. Pourquoi pénaliser des coopératives agricoles qui se regroupent pour exercer des activités exonérées ? Pourquoi pénaliser des sociétés mères qui mettent en commun leurs participations dans des filiales ?

19. — Transparence fiscale et opérations sur parts sociales. — À la différence des parts de sociétés de copropriété qui, donnant vocation à la propriété ou à la jouissance d'une partie d'immeuble commun, sont représentatives d'une portion d'actif social bien déterminé — ce qui entraîne une transparence fiscale

