

**Conclusions de Thierry Teulière**  
**Rapporteur public de la I<sup>ère</sup> chambre du tribunal administratif de Toulouse**

**Fiscalité**

Plus-values professionnelles- article 150-0 A du Code général des impôts

**Affaires : n°1703168 - M. et Mme Y**

Audience du 17 septembre 2019

Lecture du 1<sup>er</sup> octobre 2019

M. Y exerçait l'activité de médecin gynécologue-obstétricien au sein de la clinique X située à Albi dans le cadre de la société civile professionnelle (SCP) D. Le 15 décembre 2011, M. Y a cédé, pour un montant de 881 920 euros, 5 512 actions de la société exploitant la clinique X. Dans leur déclaration de revenus au titre de l'année 2011, les contribuables ont déclaré la plus-value résultant de cette cession, d'un montant de 800 927 euros, et entendu bénéficier de son exonération d'impôt sur le revenu sur le fondement des dispositions de l'article 151 septies A du code général des impôts, en raison de son départ à la retraite.

A l'issue du contrôle sur pièces du dossier fiscal de M. et Mme Y, l'administration fiscale les a informés, par une proposition de rectification du 16 décembre 2013, qu'elle envisageait de remettre en cause le caractère professionnel de ladite plus-value et, par suite de l'imposer à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 19 % en application des dispositions de l'article 150-0 A du code général des impôts.

Le 21 février 2014, en réponse aux observations des contribuables du 15 janvier 2014, l'administration a, d'une part, admis, que 3 900 des actions cédées constituaient un actif professionnel par nature et que la plus-value correspondante était ainsi exonérée et, d'autre part, considéré que les 1 612 actions restantes ne faisaient pas partie du patrimoine professionnel de M Y et que la plus-value afférente, d'un montant de 252 554 euros, devait être soumise à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 19 %.

Les impositions supplémentaires résultant de la rectification maintenue ont été mises en recouvrement, le 30 juin 2014, pour un montant global de 70 635 euros.

Par une décision du 24 mai 2017, l'administration a admis partiellement la réclamation du 14 décembre 2016 présentée par les époux Y en abandonnant la majoration de 40% de manquement délibéré qu'elle avait appliquée.

Par la requête appelée, M. et Mme Y vous demandent la décharge, en droits et pénalités restant en litige, soit la somme de 51 441 euros, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011.

Leur requête, recevable, sera examinée au fond.

Les requérants ne contestent que le bien-fondé de l'imposition.

L'article 150-0 A du code général des impôts prévoit la soumission à l'impôt sur le revenu des plus-values réalisées lors de cession de droits sociaux faisant partie du patrimoine privé des contribuables tandis que l'article 151 septies A du même code exonère sous certaines conditions les plus-values professionnelles réalisées notamment dans le cadre d'une activité libérale, dans l'hypothèse du départ à la retraite de l'exploitant. Ce régime est applicable aux contribuables qui exercent, comme M. Y, leur activité dans le cadre d'une société de personnes.

Par ailleurs, en matière de BNC, comme le rappelait déjà Pierre Collin dans ses conclusions *sous les arrêts du 10 février 2006 Auvray et Siriser n°265117 et 265122, cette dernière décision ayant été publiée à la RJF 5/06 n°528*, font partie du patrimoine professionnel les biens spécifiquement nécessaires à l'activité du contribuable, qui sont professionnels par nature et sur option, qui se traduit par une inscription au registre des immobilisations, les biens, qui, de la nature de ceux dont l'usage est requis pour l'exercice de cette activité, sont effectivement utilisés à cette fin par le contribuable. En revanche, un bien dont la détention ne revêt aucune utilité professionnelle sera nécessairement rattaché au patrimoine privé.

Ces différents cas de figure et distinctions commandant la ligne de partage entre patrimoine professionnel et privé sont notamment repris dans un arrêt récent et fiché du CE du 8 novembre 2017 n°395407.

Un actif qui n'est pas professionnel par nature ne sera rattaché au patrimoine professionnel que si sa détention par le contribuable est utile à l'exercice de sa profession.

Pour ces biens utiles à la profession, le contribuable, s'il en est propriétaire, peut, à son choix, les maintenir dans son patrimoine personnel ou les rattacher à son actif professionnel et les porter, dans ce dernier cas, sur le registre des immobilisations prévu à l'article 99 du code général des impôts. (*voyez la décision précitée du CE du 8/11/2017*).

Il y a donc un critère, l'utilité professionnelle, et une condition, l'exercice d'une option se traduisant par une inscription au registre des immobilisations, pour regarder de tels biens comme rattachés au patrimoine professionnel du contribuable

*Voyez par exemple sur ce point les décisions CE n°247436 du 30 avril 2004 Paulin à la RJF 7/04 n°714 ou la décision du 21 avril 1989 n°60502 RJF 6/89 n°677 Patrice citée par les parties par laquelle le CE a admis la possibilité d'affecter des parts de clinique à l'actif professionnel d'un médecin lorsque leur acquisition, sans être obligatoire, garantit les droits à exercer du médecin dans la clinique ou encore la décision précitée Siriser.*

Dans notre affaire, vous devez déterminer si les 1652 actions de la clinique acquises par M. Y restant en litige faisaient partie ou pas de son patrimoine professionnel.

Il est acquis qu'elles ne constituent pas des biens professionnels par nature.

Font-elles alors partie des biens utiles à la profession que le contribuable peut décider d'affecter à son actif professionnel ?

Le critère d'utilité professionnelle de l'acquisition de ces actions est selon nous rempli. L'intéressé fait valoir sans être contredit que l'acquisition des 1 370 actions en 1992 s'inscrit dans un contexte d'incertitude concernant l'avenir de la clinique du Dr E au sein de laquelle la SCP exerçait son activité et donc de son avenir professionnel et que cette situation a conduit à la conclusion avec la clinique X d'un contrat d'exercice privilégié en juin 1992 et à la souscription concomitante des actions permettant de lui réserver, compte tenu du contexte, un point de chute professionnel en gynécologie qui n'y était pas exercée. Il fait également valoir sans être contredit que l'achat des 242 actions souscrites en 2002, en plus des 3 900 actions devant l'être obligatoirement, est lié au financement de la maternité. L'utilité professionnelle de l'acquisition de ces titres n'est d'ailleurs pas contestée par l'administration.

Il vous reste à déterminer si ces titres ont fait l'objet d'une décision d'affectation à l'actif professionnel du contribuable.

La réponse à cette question nous paraît délicate.

Dans le cas d'un contribuable soumis à la déclaration contrôlée, la décision d'affectation est naturellement matérialisée par l'inscription du bien à son registre des immobilisations.

En l'espèce, le requérant a certes présenté, en réponse à la proposition de rectification, les feuillets correspondants de son registre personnel des immobilisations relatifs aux actions détenues dans la clinique.

Mais, il ne nous paraît pas possible de prendre en compte ce document, parce que le contribuable exerce son activité dans le cadre exclusif d'une SCP, ce qui interdit, comme vous le savez, d'exercer à côté cette même activité à titre individuel et qu'il n'est en conséquence pas soumis au régime de la déclaration contrôlée.

Or, la tenue du registre des immobilisations n'est prévue que pour les contribuables soumis à ce régime de la déclaration contrôlée, et pas à notre connaissance pour des associés exerçant dans le cadre d'une SCP.

Il y a là une différence majeure par rapport aux décisions de jp précitées qui concernaient toutes des professionnels libéraux exerçant à titre individuel.

En outre, le document produit n'a pas date certaine et n'était pas annexé aux déclarations de résultats 2035 de la SCP.

Dans ces conditions, la production de ce document ne saurait valoir décision d'affectation.

Ne nous semble pas non plus suffisante pour valoir décision d'affectation la circonstance qu'au cours de l'année 2006, le contribuable ait déduit les intérêts de l'emprunt souscrit pour l'acquisition d'une partie de ces actions, de sa quote-part des résultats de la SCP. Vous n'êtes d'ailleurs pas en mesure de savoir si l'emprunt finance l'achat des 3 900 actions qui devaient être obligatoirement détenues ou les 242 autres.

Dès lors, en l'absence de matérialisation de la décision d'inclure les titres à l'actif professionnel, nous vous proposons de confirmer la solution de l'administration regardant les titres en litige comme faisant partie du patrimoine privé de M. Y.

Les contribuables ne peuvent par ailleurs utilement invoquer l'exposé des motifs du projet de loi ayant institué le dispositif de l'article 151 nonies du code. Ces dispositions concernent les parts de société dans lesquelles un contribuable exerce son activité professionnelle, qui sont un élément d'actif par nature. Les titres en litige ne sont pas les parts de la SCP dans laquelle M. Y exerçait son activité.

Par ailleurs, les requérants n'entrent pas dans les prévisions de la documentation administrative 5 G- 2112 n°13 reprise au BOI-BNC Base 30-30-20-20 du 12 septembre 2012 dont ils se prévalent.

Nous sommes conscients du caractère rigoureux de la solution que nous vous proposons et nous comprendrions que vous adoptiez une position plus libérale consistant à admettre que le patrimoine professionnel d'un associé de SCP comprend outre les biens affectés par nature, les biens utilisés pour l'exercice de la profession sans y être affectés par nature. C'est du reste ce qu'admet l'administration en cas de passage du régime micro BNC, dont les exploitants individuels soumis à ce régime ne tiennent pas de registre des immobilisations, à celui de la déclaration contrôlée ou ce qu'elle admettait, contrairement à la position du CE, lors du passage de l'ancien régime de l'évaluation administrative à celui de la déclaration contrôlée.

Mais, pour les motifs précédemment exposés, nous concluons au rejet des conclusions de la requête de M. et Mme Y, en ce compris leurs conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Tel est le sens de nos conclusions.