

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE TOULOUSE**

N° 1705932 ; 1706034

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

M. S
M. et Mme S

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

Mme Céline Arquié
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Toulouse

(1ère Chambre)

M. Thierry Teulière
Rapporteur public

Audience du 26 février 2019
Lecture du 19 mars 2019

19-04-02-01-03
C+

Vu les procédures suivantes :

1°) Par une requête enregistrée le 22 décembre 2017 sous le n° 1705932 et un mémoire enregistré le 19 juin 2018, M. S, représenté par Me Arnaud, demande au tribunal :

1°) de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2013 pour un montant restant en litige de 374 677 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat les dépens ainsi qu'une somme de 3 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

M. S soutient que :

En ce qui concerne la procédure :

- le service s'est dispensé de l'engagement d'une procédure de vérification de comptabilité à l'encontre de la société alors qu'il a contesté le caractère professionnel de l'activité de production d'électricité de la société hydroélectrique A considérant qu'il s'agit d'une activité patrimoniale et l'exercice d'une activité par les associés eux-mêmes en soutenant que la gestion d'une centrale hydroélectrique de taille modeste ne nécessite pas d'actes en grand nombre ; cette analyse supposait de procéder à un examen préalable, alors qu'elle a été réalisée sans intervention sur place, ni demande d'informations ou d'éclaircissements préalables et sans consultation des associés gérants et de leur conseil ; ce qui a eu pour effet de le priver de la possibilité de faire valoir ses observations avant que les conclusions du contrôle lui soient notifiées, de la possibilité d'entamer un débat oral et contradictoire et de se faire assister par un

conseil ; l'absence d'engagement d'une procédure de vérification de comptabilité l'a également privé, après notification des rectifications, des garanties attachées à la procédure de vérification de comptabilité, à savoir la possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur, de saisir la commission départementale et l'interlocuteur fiscal ; cette accélération de la procédure porte atteinte à ses droits à la défense ;

- le service a utilisé la procédure de contrôle sur pièces en lieu et place d'une procédure de vérification de comptabilité dans le seul but d'accélérer la procédure au détriment de ses droits à la défense, ce qui a pour effet d'entraîner la nullité de la procédure en application de l'article L 80 alinéa 2 du livre des procédures fiscales, ou à tout le moins, en application des dispositions de l'article L 80 CA alinéa 1 du livre des procédures fiscales, des majorations appliquées ;

- la proposition de rectification aboutissant à un rehaussement du bénéfice imposable déclaré par la SARL société hydroélectrique A n'a pas été précédée d'une procédure de contrôle susceptible de fonder la rectification du bénéfice imposable de la société ; si l'administration indique que le bénéfice comptable de la société de personne n'a pas été modifié puisque le contrôle a abouti à une simple remise en cause de l'exonération, la remise en cause de l'exonération constitue nécessairement une remise en cause du bénéfice imposable au sens de l'article 8 du code général des impôts ; le défaut de notification du rehaussement du bénéfice imposable à la société entraîne l'inopposabilité de ce rehaussement à la société et à ses associés en application des dispositions des articles 8 du code général des impôts et L 53 du livre des procédures fiscales ;

En ce qui concerne le bien-fondé :

- le service, qui avait initialement estimé que l'activité de la société n'était pas assimilable à une activité professionnelle, et qui a contesté sa participation à l'activité, affirme au terme de sa décision d'admission partielle qu'il n'a pas eu l'intention de remettre en cause le caractère professionnel de l'activité exercée par la SARL société hydroélectrique A, mais seulement sa participation directe et continue à cette activité ; or la doctrine administrative BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 2013/01/09 qui précise les conditions d'application de l'article 151 septies du code général des impôts, dans ses paragraphes 230 à 250 qui visent la cession d'actifs par une société de personnes, indique que seules sont exclues de l'exonération les sociétés de personnes exerçant une activité ne nécessitant pas de diligences continues ou régulières, ou celles qui n'agissent qu'en tant qu'associées d'autres sociétés ou propriétaires d'une entreprise et n'exerçant qu'un contrôle a posteriori de la gestion ; ces paragraphes ne permettent pas d'apprécier la notion d'activité au niveau des associés personnes physiques ; si l'administration soutient que son analyse serait conforme à l'intention du législateur, elle ajoute dans ce cas à la loi et devient pleinement opposable au service sur le fondement de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales ;

- en toute hypothèse, la distinction opérée par la documentation administrative entre cession de titres par les associés et cession d'actifs par la société trouve son fondement dans le code général des impôts ; l'article 151 septies du code général des impôts n'impose pas de participation personnelle des associés à l'exploitation, de sorte qu'en cas de cession d'actifs, la condition d'exercice d'activité professionnelle et sa durée doivent être appréciées au niveau de la société ; si la cession des parts sociales est réalisée par l'associé personne physique, l'exigence d'une activité exercée à titre professionnel au niveau de l'associé résulte des dispositions de l'article 151 nonies du code général des impôts, l'application du régime des plus-values professionnelles n'étant envisageable que si l'associé exerce une activité dans la société ;

- le dégrèvement finalement prononcé par le service sur sa demande subsidiaire visant à prendre en compte le dispositif d'exonération de l'article 151 septies B du code général des impôts pour la détermination du bénéfice imposable de la société démontre l'absence d'examen sérieux du dossier avant la rectification et son caractère précipité ;

En ce qui concerne les pénalités :

- le service n'a pas répondu aux observations qu'il a formulées le 2 février 2017 faisant valoir que l'exonération a été appliquée en conformité avec la position adoptée par une étude fiscale préalable à la cession de sorte que la majoration ne peut résulter d'un manquement délibéré ; il n'avait aucune raison de douter de l'exonération de la plus-value dès lors que l'exonération demandée était conforme à la position adoptée par le cabinet X à l'occasion de l'étude fiscale réalisée préalablement à la cession ; il n'a pas tenté de manière délibérée d'éluder l'impôt mais a suivi l'avis écrit et argumenté de son conseil fiscal concluant au caractère exonéré de la plus-value.

Par un mémoire en défense enregistré le 7 juin 2018 et un mémoire enregistré le 19 décembre 2018, non communiqué, le directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées conclut au rejet de la requête. Il fait valoir qu'aucun des moyens invoqués n'est fondé.

Par une ordonnance en date du 12 décembre 2018, la clôture d'instruction a été fixée au 11 janvier 2019 à 12 h 00, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative.

II°) Par une requête enregistrée le 28 décembre 2017 sous le n° 1706034 et un mémoire enregistré le 13 juillet 2018, M. et Mme S, demandent au tribunal :

1°) à titre principal de prononcer la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2013 pour un montant restant en litige de 374 281 euros ;

2°) à titre subsidiaire de prononcer la décharge de la pénalité pour manquement délibéré d'un montant de 98 587 euros ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 2 000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent que :

En ce qui concerne le bien-fondé :

- la plus-value en cause a été réalisée par la SARL Société A à la suite de l'opération de cession de son fonds de commerce le 17 décembre 2013 ; la plus-value ayant été réalisée par la SARL, la condition d'exercice d'une activité professionnelle prévue par l'article 151 septies du code général des impôts doit être appréciée au regard de l'activité de la société et non au niveau de l'associé ;

- la doctrine administrative indique dans son paragraphe n° 230 BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 du 9 janvier 2013 que lorsque le cédant est une société relevant du régime des sociétés de personnes, les sociétés qui exercent une activité de nature industrielle de manière continue sont réputées exercer une activité professionnelle ; elle indique dans son paragraphe n° 240 que les activités qui ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ne sont pas éligibles à la présente exonération et que les entités qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires d'une entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de gestion, ne peuvent pas être considérées comme participant à l'entreprise au sens de l'article 151 septies du code général des

impôts ; cette précision a pour objet d'exclure du bénéfice de l'article 151 septies du code général des impôts les sociétés cédantes qui ne déploient pas une activité réelle, mais ne précise pas que l'associé devrait exercer une activité professionnelle dans la société qui a réalisé la cession ;

- l'argument selon lequel l'activité de la SARL correspond à la gestion d'une centrale de dimension modeste et que sa gestion ne nécessite pas l'accomplissement d'actes en grand nombre, sous-entendant que l'activité de la société ne pourrait pas être regardée comme étant exercée à titre professionnel, est en contradiction avec le paragraphe n° 100 du BOI-BIC-PVMV-40-10-10 du 9 janvier 2013 au terme duquel le volume de l'activité déployée est sans incidence sur son exercice à titre professionnel ;

- l'exploitation d'une centrale hydroélectrique caractérise l'exercice d'une activité professionnelle ; elle nécessite tous les jours des interventions que M. S réalisait lui-même, à savoir : une vérification du dégrilleur, pelle mécanique qui nettoie les grilles disposées à l'entrée de l'amenée d'eau aux turbines, l'évacuation de tous les résidus relevés par le dégrilleur dans le canal ; la vérification et la réalimentation du réservoir de graissage automatique des génératrices, la vérification de la tension et de l'état des courroies faisant fonctionner les génératrices, la vérification et le réglage de l'installation électrique et notamment du débit des turbines ; contrairement à ce qu'indique le service, ces interventions ne sont pas inconciliables avec son activité d'exploitant agricole, la période creuse de son exploitation céréalière de 90 hectares étant l'hiver, période où la centrale nécessite le plus d'interventions ;

En ce qui concerne la majoration pour manquement délibéré :

- l'importance des sommes en cause ne saurait en elle-même justifier l'application de la majoration de 40 % pour manquement délibéré ;

- à supposer même que la société hydroélectrique se soit prévalu à tort des dispositions de l'article 151 septies du code général des impôts, l'application de l'exonération ne procède que d'une erreur d'appréciation de la condition d'exercice d'une activité professionnelle commise de bonne foi ; ses conseils ont estimé que la plus-value réalisée le 17 décembre 2013 devait être exonérée et il a suivi leur conseil.

Par un mémoire en défense enregistré le 7 juin 2018 et un mémoire enregistré le 19 décembre 2018, non communiqué, le directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées conclut au rejet de la requête. Il fait valoir qu'aucun des moyens invoqués n'est fondé.

Par une ordonnance en date du 3 juillet 2018, la clôture d'instruction a été fixée au 1^{er} août 2018 à 12 h 00, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative.

Vu les autres pièces des dossiers.

Vu :

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

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de Mme Céline Arquie, premier conseiller,
- les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public,
- et les observations de Me Arnaud pour M. S.

Considérant ce qui suit :

1. A la suite d'un contrôle sur pièces des dossiers fiscaux de MM. S, associés de la SARL société hydroélectrique A dont ils détiennent chacun 50 % des parts en nue propriété, l'administration les a informés qu'elle envisageait de remettre en cause l'exonération de la plus-value résultant de la cession par la SARL de son actif en raison de l'absence de participation directe et continue de chacun des associés à l'activité de la société et leur a notifié, par propositions de rectification du 12 décembre 2016, les rectifications correspondantes. Le service a confirmé le 28 février 2017 les rectifications envisagées en réponse aux observations des contribuables. Assorties de l'intérêt de retard et de la majoration de 40 % pour manquement délibéré, les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales de M. S ont été mises en recouvrement le 30 avril 2017 pour un montant de 495 566 euros et les cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales de M. et Mme S ont été mises en recouvrement le 30 avril 2017 pour un montant de 489 838 euros. Le service a confirmé partiellement les rectifications envisagées à la suite des réclamations des contribuables et prononcé le 21 novembre 2017 un dégrèvement de 79 533 euros en droits et 41 356 euros en pénalités au bénéfice de M S et un dégrèvement de 76 025 euros en droit et 39 532 euros en pénalités au bénéfice de M. et Mme S. L'administration ayant rejeté le surplus de leurs demandes, par leurs requêtes n° 1705932 et n° 1706034 M. S demande la décharge, en droits et pénalité, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 2013 pour un montant restant en litige de 374 677 euros et M. et Mme S demandent la décharge, en droits et pénalités, des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujétis au titre de l'année 2013 pour un montant restant en litige de 374 281 euros. Ces deux affaires présentant à juger des questions semblables, il y a lieu de les joindre pour y statuer par un seul jugement.

Sur les conclusions en décharge :

2. Aux termes de l'article 151 septies dans sa rédaction issue de l'article 21 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011: « I. – *Les dispositions du présent article s'appliquent aux activités commerciales, industrielles, artisanales, libérales ou agricoles, exercées à titre professionnel. II. – Les plus-values de cession soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies, à l'exception de celles afférentes aux biens entrant dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G, et réalisées dans le cadre d'une des activités mentionnées au I sont, à condition que l'activité ait été exercée pendant au moins cinq ans, exonérées pour : 1° La totalité de leur montant lorsque les recettes annuelles sont inférieures ou égales à : a) 250 000 € s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, ou s'il s'agit d'entreprises exerçant une activité agricole ; b) 90 000 € s'il s'agit d'autres entreprises ou de titulaires de bénéfices non commerciaux ; (...)* IV. – *Le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, réalisées au titre des exercices clos, ramenés le cas échéant à douze mois, au cours des deux années civiles qui précèdent la date de clôture de l'exercice de réalisation des plus-values. Pour les entreprises dont les recettes correspondent à des sommes encaissées, le montant des recettes annuelles s'entend de la moyenne des recettes, appréciées hors taxes, au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values. Lorsque le contribuable exerce plusieurs activités, il est tenu compte du montant total des recettes réalisées dans l'ensemble de ces activités. Il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter et les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il est associé ou*

membre, à proportion de ses droits dans les bénéfices de ces sociétés et groupements. Pour l'application des troisième et quatrième alinéas, la globalisation des recettes est effectuée par catégorie de revenus. Lorsque les plus-values sont réalisées par une société ou un groupement mentionnés au quatrième alinéa, le montant des recettes annuelles s'apprécie au niveau de la société ou du groupement. ». Il résulte de ces dispositions que, lorsque les plus-values sont réalisées par une société de personnes ou une personne morale relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, la condition liée à l'exonération de l'activité à titre professionnel s'apprécie au niveau de la société.

3. La SARL société hydroélectrique A, qui a opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes mentionné à l'article 8 du code général des impôts en application de l'article 239 bis AA du même code, a cédé, le 17 décembre 2013, la totalité de son actif et placé la plus-value professionnelle ainsi réalisée sous le régime de l'exonération prévue par l'article 151 septies précité du code général des impôts. D'une part il est constant que la SARL société hydroélectricité A exerce une activité professionnelle au sens des dispositions précitées. D'autre part l'administration, qui au demeurant n'a pas procédé au contrôle de la SARL, ne fait pas valoir ni n'établit que la société se bornerait à exercer ses seules prérogatives d'associés ou de propriétaire, ou à exercer un contrôle a posteriori. Dès lors, en application de ce qui a été dit ci-dessus, ses associés peuvent bénéficier du régime d'exonération sous lequel la société hydroélectrique A s'est placée à hauteur de la quote-part de plus-value nette qui leur revient en proportion de leurs droits dans la société. Par suite, alors qu'il est constant que les autres conditions prévues par les dispositions de l'article 151 septies sont remplies, les requérants sont fondés à soutenir que c'est à tort que l'administration a estimé qu'ils ne pouvaient bénéficier de l'exonération prévue par les dispositions précitées.

4. Au surplus, les requérants sont fondés à se prévaloir, sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, des paragraphes 230 à 250 de la doctrine administrative BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10 du 9 janvier 2013, qui définit l'activité exercée à titre professionnel lorsque le cédant est une société ou un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes, sans faire mention d'une condition liée à une participation personnelle directe et continue de ses associés personnes physiques.

5. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens des requêtes, que les requérants sont fondés à solliciter la décharge, en droits et pénalités, des montants restant en litige des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2013.

Sur les frais liés au litige:

6. Il y a lieu, dans l'instance n° 1705932, de faire application de ces dispositions et de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 500 euros au titre des frais exposés par M. S et non compris dans les dépens. M. S ne justifie pas avoir engagé, dans la présente instance, des frais mentionnés à l'article R. 761-1 du code de justice administrative. Ses conclusions tendant à la condamnation de l'Etat aux dépens ne peuvent dès lors qu'être rejetées.

7. M. et Mme S ne justifiant pas de la réalité de leurs frais, il n'y a pas lieu dans l'instance n° 1706034, de faire application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : M. S est déchargé, en droits et pénalités, des montants restant en litige des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales auxquelles il a été assujetti au titre de l'année 2013.

Article 2 : M. et Mme S sont déchargés, en droits et pénalités, des montants restant en litige des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de cotisations sociales auxquelles ils ont été assujettis au titre de l'année 2013.

Article 3 : L'Etat versera à M. S une somme de 1 500 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions des requêtes est rejeté.

Article 5 : Le présent jugement sera notifié à M. S, M. et Mme S et au directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 26 février 2019, à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,
Mme Arquie, premier conseiller,
M. Bourdarie, premier conseiller.

Lu en audience publique le 19 mars 2019.

Le rapporteur,

La présidente,

Céline ARQUIE

Armelle GESLAN-DEMARET

Le greffier,

Guy DUESO

La République mande et ordonne au ministre de l'action et des comptes publics, en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis, en ce qui concerne les voies de droit commun contre les parties privées de pourvoir à l'exécution du présent jugement.

Pour expédition conforme :
Le greffier en chef,