

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE TOULOUSE**

N° 1703168

---

**RÉPUBLIQUE FRANÇAISE**

M. et Mme Y

---

**AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS**

M. Cyril Luc  
Rapporteur

---

Le Tribunal administratif de Toulouse

(1<sup>ère</sup> chambre)

M. Thierry Teulière  
Rapporteur public

---

Audience du 17 septembre 2019  
Lecture du 1<sup>er</sup> octobre 2019

---

19-04-02-05  
C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 12 juillet 2017 et 30 octobre 2018, M. et Mme Y, représentés par Me..., demandent au tribunal :

1°) la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011, pour un montant global restant en litige de 51 441 euros ;

2°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 5 625 euros en application des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ils soutiennent, dans le dernier état de leurs écritures, que :

- M. Y exerçait l'activité de médecin gynécologue-obstétricien au sein de la clinique X à Albi ; cette activité était exercée dans le cadre de la société civile professionnelle (SCP) D ; M. Y a cédé, le 15 décembre 2011, les 5 512 actions qu'il détenait dans la société exploitant ladite clinique pour un prix unitaire de 160 euros, soit un prix de cession total de 881 920 euros ; le montant de la plus-value de cession correspondante a été portée sur leur déclaration de revenus pour l'année 2011 en tant que plus-value exonérée en cas de départ à la retraite ;

- après avoir remis en cause l'exonération de la plus-value ainsi réalisée au motif que les actions cédées ne faisaient pas partie de son patrimoine professionnel mais de son patrimoine privé, l'administration fiscale a maintenu partiellement sa rectification ; elle a considéré, au vu des pièces produites, que 3 900 des actions vendues, dont la détention était prévue par le

règlement intérieur de la clinique X, constituaient un patrimoine professionnel et, en conséquence, a admis l'exonération de la plus-value résultant de la vente de ces seules actions ;

- c'est à tort que l'administration fiscale n'a pas admis l'exonération des 1 612 actions restant en litige au motif qu'elles figuraient à son patrimoine privé ;

- selon la jurisprudence administrative, à défaut d'obligation juridique de détention, les parts d'une clinique dont la possession facilite l'exercice de la profession d'un chirurgien peuvent néanmoins présenter un caractère d'élément d'actif professionnel si l'intéressé choisit de les inscrire sur le registre des immobilisations, prenant ainsi une décision de gestion qui lui est opposable comme à l'administration ;

- l'administration fiscale ne conteste pas l'utilité pour l'exercice de sa profession des 1 612 actions litigieuses ; cela étant dit, ces actions ont été souscrites par M. Y pour obtenir le transfert de la clinique gynécologique et obstétricale du Dr E à la clinique X ; elles viennent en sus du nombre minimum de 3 900 actions devant être obligatoirement détenues par tous les praticiens exerçant à la clinique ; dès le 15 septembre 1992, à la suite de l'assemblée générale du 29 juin 1992, il a souscrit 1 370 actions de clinique car il avait compris que se jouait alors son avenir professionnel dans la mesure où il allait devoir choisir entre le statut libéral, qui était le sien, et le statut public, qui se profilait dans la vente de la clinique du Dr E ; M. Y a été, en 1992, le seul des associés de la SCP à souscrire des actions de la clinique dans la mesure où la disparition du service de gynécologie-obstétrique du Dr E lui aurait posé davantage de problèmes qu'à ses associés ; en effet, il avait absolument besoin d'une structure hospitalière libérale dès lors que les actes de gynécologie chirurgicale qu'il réalise de manière prépondérante exigent un hébergement dans un établissement privé puisqu'il est médecin libéral ; en revanche, ses associés auraient pu poursuivre leur activité prépondérante d'échographie gynécologique et obstétricale comme praticiens libéraux en cabinet de ville, soit en dehors de tout établissement ; par ailleurs, la SCP dans laquelle M. Y exerçait avait déjà obtenu, le 17 juin 1992, un contrat d'exercice privilégié par lequel la clinique s'engageait à lui concéder l'exclusivité de la gynécologie obstétrique si elle était créée dans son établissement et cet engagement s'est ensuite concrétisé par le contrat d'exercice privilégié en date du 28 mars 2002 ; au demeurant, l'utilité de ces actions a toujours été admise par l'administration dès lors que la déduction des intérêts de l'emprunt contracté pour l'acquisition des actions litigieuses n'a jamais fait l'objet d'une quelconque contestation ;

- par les pièces produites, il justifie de l'inscription des actions litigieuses à son registre des immobilisations ; en outre, aucune disposition ne prévoit que les professionnels libéraux exerçant leur activité dans le cadre d'une société de personnes, telle qu'une SCP, devraient déposer à titre individuel une déclaration de revenus non commerciaux n° 2035 sur laquelle ils seraient notamment tenus de servir le cadre intitulé "immobilisations et amortissements" ; d'ailleurs, cette soi-disant obligation n'a jamais été opposée au contribuable pour la déduction des intérêts de l'emprunt correspondant à l'acquisition des actions litigieuses ; enfin, contrairement à ce que soutient l'administration, aucune disposition ne fait obstacle à ce qu'il tienne un registre des immobilisations alors qu'il exerce son activité dans le cadre d'une société de personnes ;

- dans ces conditions, l'administration fiscale n'était pas fondée à remettre en cause l'exonération de la plus-value résultant de la cession des titres en cause et à mettre à leur charge les impositions supplémentaires en résultant.

Par des mémoires en défense, enregistrés les 29 janvier et 6 novembre 2018, ce dernier n'ayant pas été communiqué, le directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que :

- M. Y exerçait son activité de gynécologue-obstétricien au sein de la clinique X à Albi dans le cadre de la SCP D», dont il était associé depuis la création de la SCP, le 1<sup>er</sup> janvier 1986 ; le 15 décembre 2011, il a cédé 5 512 actions de la clinique au prix unitaire de 160 euros, soit un prix de cession d'un montant total de 881 920 euros ; dans sa déclaration des revenus au titre de l'année 2011, il a porté la plus-value réalisée, s'élevant au montant de 800 927 euros, sur la ligne 3VA à titre de plus-value exonérée en cas de départ à la retraite ;

- à l'issue du contrôle sur pièces du dossier fiscal des époux Y, l'administration fiscale a considéré que ces actions faisaient partie du patrimoine privé de M. Y, excluant ainsi leur exonération sur le fondement des dispositions de l'article 151 septies A du code général des impôts, et a, par suite, imposé la plus-value correspondant à leur cession à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 19 % ; puis, l'intéressé ayant établi que 3 900 actions cédées sur les 5 512 détenues faisaient l'objet d'une obligation de détention en exécution d'un contrat d'exercice privilégié signé entre la SCP de médecins et la clinique, elle a admis, dans la réponse aux observations du contribuable du 21 février 2014, que ces 3 900 actions constituaient un actif professionnel par nature et que la plus-value résultant de la cession desdites actions était exonérée d'impôt sur le revenu ; en revanche, s'agissant des 1 612 actions restantes, elle a maintenu l'imposition de la plus-value réalisée lors de cession à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel, au motif qu'elles ne faisaient pas partie de l'actif professionnel de M. Y ;

- selon la jurisprudence administrative, les actions d'une société anonyme exploitant une clinique présentent un caractère professionnel dès lors que leur acquisition par un chirurgien est une condition nécessaire à l'exercice de sa profession au sein de l'établissement ; en outre, même lorsque leur détention n'est pas imposée par les statuts ou le règlement intérieur de la clinique, les parts de la société qui l'exploite peuvent présenter un caractère professionnel si leur acquisition revêt un intérêt pour l'exercice de la profession et à condition que le contribuable prenne la décision de gestion de les inscrire sur le registre des immobilisations ; ont ainsi été regardées comme présentant un intérêt ou une utilité pour l'exercice de la profession les parts de clinique détenues par un chirurgien lui permettant de garantir ses droits à pratiquer dans la clinique ou encore d'exercer une influence sur la marche de l'établissement ;

- au cas particulier, il résulte des pièces produites que la décision de M. Y d'acquérir 242 actions au moment du transfert, en octobre 2002, du cabinet de la SCP dont il était associé des locaux de la clinique E à la clinique X, résultait d'un choix et non d'une obligation imposée par les statuts ou le règlement intérieur de la clinique ; concernant les 1 370 actions détenues en vertu du contrat d'exercice privilégié signé en 1992, aucune mention sur l'obligation juridique de détention ne figure dans ledit contrat ;

- M. Y fait valoir que les 1 612 actions litigieuses sont inscrites sur son registre des immobilisations et qu'ont ainsi été respectées les obligations prescrites par l'article 99 du code général des impôts ; toutefois, lors de la période concernée par le litige, l'ensemble des recettes professionnelles de M. Y provenait de son activité réalisée au travers de la SCP ; aucune activité propre n'avait été développée par l'intéressé ; or, l'associé qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes n'exploite pas individuellement une entreprise distincte de la société et il n'est donc pas soumis aux obligations comptables et déclaratives auxquelles sont tenus les exploitants individuels ; M. Y n'était donc pas soumis aux obligations comptables et déclaratives auxquelles sont tenus les exploitants individuels et il n'a, d'ailleurs, pas déposé à titre individuel de déclaration de revenus non commerciaux n° 2035 ; les requérants ne sauraient donc utilement se prévaloir de l'inscription des 1 612 actions litigieuses sur un registre des immobilisations pour leur conférer le caractère d'élément d'actif professionnel ;

- dans ces conditions, les actions litigieuses n'entrant pas dans le patrimoine professionnel de M. Y, c'est à bon droit qu'en application des dispositions des articles 93, 99, 150-0 A et 151 septies A du code général des impôts, l'administration fiscale a maintenu la rectification

litigieuse et a mis à la charge des époux Y les suppléments d'impôt sur le revenu résultant de la plus-value consécutive à leur cession ;

- en outre, les requérants ne sauraient utilement invoquer la doctrine administrative exprimée au paragraphe n° 13 de l'instruction 5-G-2112 du 15 septembre 2000 dès lors qu'ils n'entrent pas dans ses prévisions.

Vu les autres pièces du dossier.

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 M. Cyril Luc, premier conseiller,
- et les conclusions de M. Thierry Teulière, rapporteur public.

Considérant ce qui suit :

1. M. Y exerçait la profession de gynécologue-obstétricien au sein de la clinique X à Albi dans le cadre de la société civile professionnelle (SCP) D. Le 15 décembre 2011, il a cédé, pour un montant de 881 920 euros, sa participation au capital de la société exploitant la clinique X s'élevant à 5 512 actions. La plus-value résultant de cette cession, d'un montant de 800 927 euros, a été déclarée à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2011 comme exonérée en raison du départ à la retraite de M. Y. 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, en conséquence, le bénéfice de son exonération sur le fondement des dispositions de l'article 151 septies A du code général des impôts. Le 21 février 2014, en réponse aux observations du 15 janvier 2014 présentées par les contribuables, 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 en application des dispositions de l'article 151 septies A du code général des impôts et, d'autre part, considéré que les 1 612 actions restantes ne faisaient pas partie du patrimoine professionnel de M. Y mais de son patrimoine privé et que la plus-value afférente, d'un montant de 252 554 euros, était soumise 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. Les impositions supplémentaires ont été mises en recouvrement, le 30 juin 2014, pour un montant global de 70 635 euros, soit 47 986 euros en droits, 3 455 euros d'intérêts de retard et 19 194 euros de majoration pour manquement délibéré. Par une décision du 24 mai 2017, l'administration a partiellement fait droit à la réclamation du 14 décembre 2016 présentée par les époux Y en abandonnant la majoration appliquée. Par la présente requête, M. et Mme Y demandent au tribunal la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011, pour un montant global restant en litige de 51 441 euros.

Sur les conclusions à fin de décharge :

En ce qui concerne l'application de la loi fiscale :

2. Aux termes de l'article 93 du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *1. Le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. (...), il tient compte des gains ou des pertes provenant (...) de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, (...). / (...).* ». Aux termes de l'article 99 du même code : « *Les contribuables soumis obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée ou qui désirent être imposés d'après ce régime sont tenus d'avoir un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. / (...). / Ils doivent en outre tenir un document appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de leur profession, le montant des amortissements effectués sur ces éléments, ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments. / (...).* ». Aux termes de l'article 151 septies A du code général des impôts, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige : « *I.-Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies, autres que celles mentionnées au III, réalisées dans le cadre d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole, sont exonérées lorsque les conditions suivantes sont réunies : / 1° L'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans ; / 2° La cession est réalisée à titre onéreux et porte sur une entreprise individuelle ou sur l'intégralité des droits ou parts détenus par un contribuable qui exerce son activité professionnelle dans le cadre d'une société ou d'un groupement dont les bénéficiaires sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'impôt sur le revenu et qui sont considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession au sens du I de l'article 151 nonies ; / 3° Le cédant cesse toute fonction dans l'entreprise individuelle cédée ou dans la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés et fait valoir ses droits à la retraite, dans les deux années suivant ou précédant la cession ; / 4° Le cédant ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéficiaires sociaux de l'entreprise cessionnaire ; / 5° L'entreprise individuelle cédée ou la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés emploie moins de deux cent cinquante salariés et soit a réalisé un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros au cours de l'exercice, soit a un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ; / 6° Le capital ou les droits de vote de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés ne sont pas détenus à hauteur de 25 % ou plus par une entreprise ou par plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions du 5°, de manière continue au cours de l'exercice. Pour la détermination de ce pourcentage, les participations de sociétés de capital-risque, des fonds communs de placement à risques, des sociétés de développement régional, des sociétés financières d'innovation et des sociétés unipersonnelles d'investissement à risque ne sont pas prises en compte à la condition qu'il n'existe pas de lien de dépendance au sens du 12 de l'article 39 entre la société ou le groupement en cause et ces dernières sociétés ou ces fonds. Cette condition s'apprécie de manière continue au cours de l'exercice. / (...).* ».

3. Les éléments d'actif affectés à l'exercice d'une profession non commerciale et visés au 1 précité de l'article 93 du code général des impôts s'entendent, soit de biens qui, spécifiquement nécessaires à l'activité du contribuable, ne peuvent être distraits par celui-ci de son actif professionnel, soit de 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, et que, s'il en est propriétaire, celui-ci peut, à son choix, maintenir dans son patrimoine personnel ou rattacher à son actif professionnel et porter, dans ce dernier cas, sur le registre des immobilisations prévu à

l'article 99 du code général des impôts. En revanche, un bien dont la détention ne revêt aucune utilité professionnelle ne peut, alors même que le contribuable l'aurait, à tort, inscrit sur le registre de ses immobilisations, constituer, au regard de la loi fiscale, un élément de son actif professionnel.

4. Il résulte de la combinaison des dispositions précitées des articles 93 et 99 du code général des impôts qu'il appartient au contribuable, lorsque celui-ci souhaite inclure dans la base de ses revenus imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux les gains et les pertes afférents à la détention d'un élément d'actif non affecté par nature à l'exercice de son activité non commerciale, de justifier d'une part que cet actif est inscrit au registre des immobilisations professionnelles, dans les conditions prévues à l'article 99 précité, d'autre part que cette détention est utile à l'exercice de cette activité.

5. Sous réserve des cas où la loi attribue la charge de la preuve au contribuable, il appartient au juge de l'impôt, au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter et qui ne sauraient être réclamés qu'à elle-même, d'apprécier si la situation du contribuable entre dans le champ de l'assujettissement à l'impôt sur le revenu ou, le cas échéant, s'il remplit les conditions légales d'une exonération.

6. Il résulte de l'instruction qu'à la suite de la conclusion, le 17 juin 1992, entre la clinique X à Albi et la SCP D, qui exerçait alors son activité à la clinique du Dr E située également à Albi, d'un contrat d'exercice privilégié de la gynécologie-senologie dans son établissement, M. Y a acquis, le 15 septembre 1992, 1 370 actions de la société exploitant la clinique X. Dans le cadre du transfert de l'activité de la SCP de la clinique du Dr E à la clinique X, qui a donné lieu, le 28 mars 2002, à la conclusion avec cette dernière d'un contrat d'exercice privilégié portant concession à la SCP du droit d'exercer dans ses locaux, l'intéressé a acquis 242 actions en sus des 3 900 actions qu'il était tenu d'acquérir, comme ses deux associés, pour exercer leur activité au sein de la clinique X dans le cadre de leur SCP.

7. Pour remettre en cause le bénéfice de l'exonération, prévue par les dispositions précitées de l'article 151 septies A du code général des impôts, de la plus-value résultant de la cession desdites 1 612 actions de la société exploitant la clinique X dans laquelle il exerçait sa profession dans le cadre d'une SCP, l'administration fiscale a considéré qu'elles ne constituaient pas un actif professionnel de M. Y mais relevaient de son patrimoine privé.

8. En premier lieu, il résulte de l'instruction que M. Y exerçait exclusivement son activité au sein de la SCP D et qu'ainsi, en l'absence d'exercice à titre individuel de son activité, il n'était pas soumis au régime de la déclaration contrôlée imposant aux contribuables qui en relèvent de tenir le registre de ses immobilisations prévu par les dispositions précitées de l'article 99 du code général des impôts. Toutefois, cette circonstance ne fait pas obstacle, par elle-même, à ce que l'intéressé démontre sa volonté d'affecter les actions litigieuses à l'exercice de son activité professionnelle, quand bien même celles-ci n'avaient pas été cédées à la SCP.

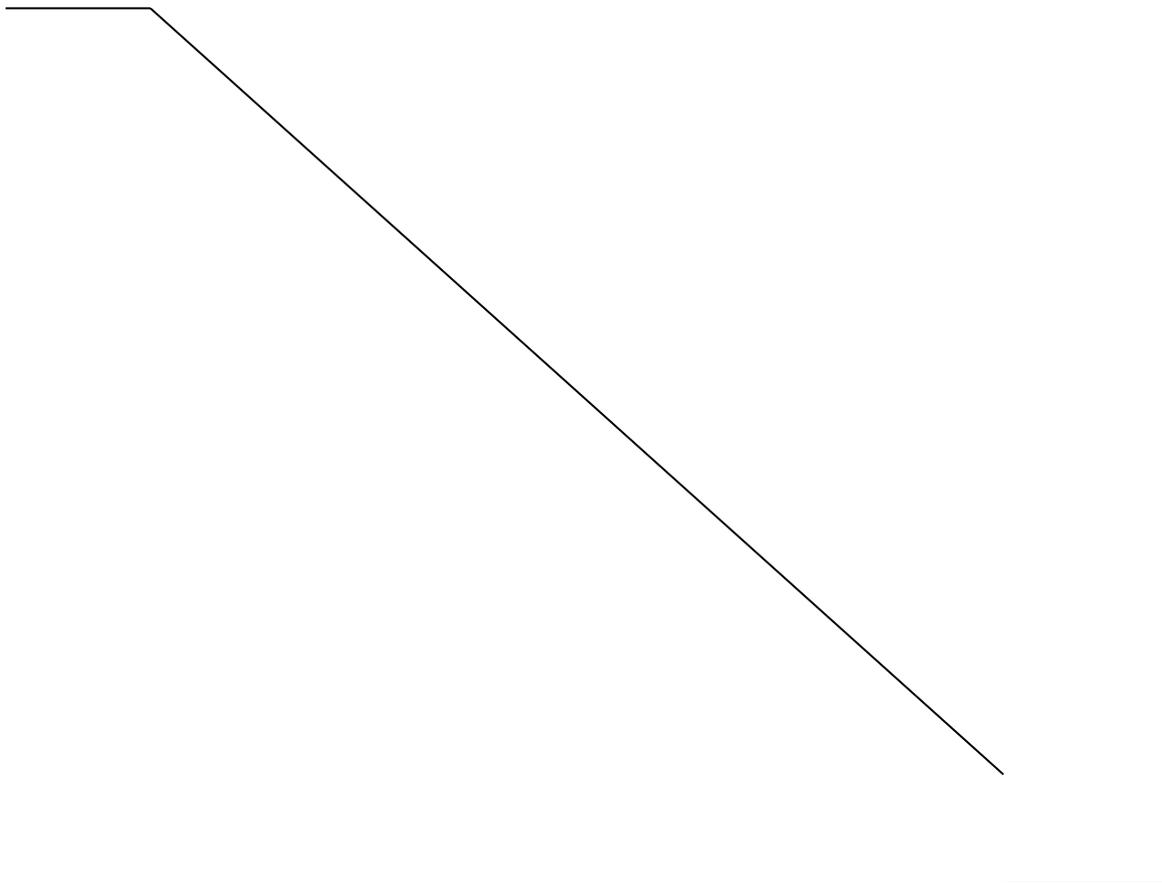
9. En second lieu, d'une part, M. Y soutient, sans être contredit, que l'acquisition, en septembre 1992, de 1 370 actions de la société exploitant la clinique X s'inscrit dans un contexte d'incertitude concernant l'avenir de la clinique du Dr E au sein de laquelle la SCP exerçait son activité et, ainsi, de son avenir professionnel. Cette situation avait conduit à la conclusion, en juin 1992, entre la SCP et la clinique X d'un contrat d'exercice privilégié et la souscription concomitante desdites actions lui permettait de se réserver, compte tenu de ce contexte, un point

de chute professionnel en gynécologie qui n'y était alors pas exercée. Il soutient également, sans être contredit, que l'achat, en 2002, de 242 actions, en plus des 3 900 actions devant être obligatoirement acquises par les praticiens en application du règlement intérieur de la Clinique X, était lié au financement de sa maternité et présentait ainsi un lien direct avec son activité. Dans ces conditions, la détention des 1 612 actions litigieuses doit être regardée comme utile à l'exercice de la profession de M. Y au sein de la clinique X, ce qui n'est, au demeurant, pas contesté par l'administration fiscale. D'autre part, en inscrivant lesdites actions à son registre des immobilisations alors même qu'il n'était pas soumis à l'obligation de tenir un tel registre comme il a été dit au point 8, l'intéressé a manifesté son intention de les affecter à l'exercice de sa profession et de les exclure de son patrimoine privé. Dès lors, il résulte de l'instruction que les 1 612 actions litigieuses sont constitutives d'un actif professionnel. Par suite, et alors qu'il ne résulte pas de l'instruction, et qu'il n'est pas soutenu ni même allégué en défense, que les conditions posées par les dispositions précitées de l'article 151 septies A du code général des impôts ne seraient effectivement pas remplies, c'est à tort que l'administration fiscale a remis en cause le bénéfice de l'exonération de la plus-value résultant de leur cession.

10. Il résulte de tout ce qui précède que M. et Mme Y sont fondés à demander la décharge, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu restant en litige à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011.

Sur les frais liés au litige :

11. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat le paiement à M. et Mme Y de la somme de 1 500 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.



D E C I D E :

Article 1<sup>er</sup>: M. et Mme Y sont déchargés, en droits et pénalités, de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu restant en litige à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 2011.

Article 2: L'Etat versera à M. et Mme Y une somme de 1 500 euros sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 3: Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 4: Le présent jugement sera notifié à M. et Mme Y et au directeur de contrôle fiscal Sud-Pyrénées.

Délibéré après l'audience du 17 septembre 2019, à laquelle siégeaient :

Mme Geslan-Demaret, présidente,  
M. Luc, premier conseiller,  
Mme Touboul, conseillère.

Lu en audience publique, le 1<sup>er</sup> octobre 2019.

Le rapporteur,

La présidente,

Cyril LUC

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 ou 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 de la présente décision.

Pour expédition conforme :  
Le greffier en chef,