

**CAA de DOUAI**

**N° 16DA00029**

**2ème chambre - formation à 3**

Mme Desticourt, président

M. Rodolphe Féral, rapporteur

M. Guyau, rapporteur public

MANGEL AVOCATS, avocats

**Lecture du mardi 6 juin 2017**

**REPUBLIQUE FRANCAISE**

**AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS**

---

Vu la procédure suivante :

Procédure contentieuse antérieure :

M. Gilles Laurent a demandé au tribunal administratif d'Amiens de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'année 2009.

Par un jugement n°1300074 du 5 novembre 2015, le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande.

Procédure devant la cour :

Par une requête et un mémoire, enregistrés les 7 janvier 2016 et 1er avril 2016, M. A..., représenté par Me C...B..., demande à la cour :

1°) d'annuler ce jugement du tribunal administratif d'Amiens du 5 novembre 2015 ;

2°) de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'année 2009 ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 1 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Il soutient que :

- aucun texte ni aucune jurisprudence ne considèrent que la dissolution d'une société serait un évènement mettant un terme au report d'imposition des plus-values prévu par les dispositions

de l'article 151 octies du code général des impôts ;

- les dispositions des articles 151 octies et 151-0 octies du code général des impôts sont imprécises ;

- l'instruction administrative du 24 novembre 1971 référencée 5G-7-71 dresse la liste des événements conduisant à la déchéance du report d'imposition parmi laquelle ne figure pas la dissolution de la société ;

- la nouvelle société civile professionnelle créée a immédiatement succédé à la précédente dissoute et qu'il n'y a ainsi pas eu discontinuité de son activité professionnelle ;

- l'imposition qui lui est réclamée constitue une inégalité vis-à-vis du contribuable qui peut conserver la société sans la dissoudre ;

- il remplissait les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article 151-0 octies du code général des impôts ;

- l'administration fiscale n'apporte pas la preuve d'un manquement délibéré.

Par des mémoires en défense, enregistrés le 29 février 2016 et le 3 janvier 2017, le ministre des finances et des comptes publics conclut au rejet de la requête.

Il soutient qu'aucun des moyens invoqués n'est fondé.

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. Rodolphe Féral, premier conseiller,

- et les conclusions de M. Jean-Marc Guyau, rapporteur public.

1. Considérant que M. Gilles Laurent, avocat, a, le 31 décembre 1991, constitué avec une consoeur la société civile professionnelle (SCP) A...-Pinchon ; que lors de cette création, les associés ont opté pour le report d'imposition des plus-values découlant de leurs apports d'actifs non amortissables ; qu'à la suite d'une vérification de comptabilité de la SCP A...-Pinchon qui a porté sur les exercices clos en 2008 et 2009, M. A...a fait l'objet d'un contrôle sur pièces au titre de l'année 2009 ; qu'à l'issue de ce contrôle, l'administration fiscale a notamment réintégré dans ses bénéfices non commerciaux la plus-value réalisée à l'occasion de la dissolution de la SCP A...-Pinchon au cours de l'année 2009 ; que M. A...relève appel du jugement du 5 novembre 2015 par lequel le tribunal administratif d'Amiens a rejeté sa demande tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'année 2009 ;

Sur le bien-fondé de l'imposition :

S'agissant de l'application de la loi fiscale :

2. Considérant qu'aux termes de l'article 151 octies du code général des impôts : " I. Les plus-values soumises au régime des articles 39 duodécies à 39 quindecies et réalisées par une personne physique à l'occasion de l'apport à une société soumise à un régime réel d'imposition d'une entreprise individuelle ou d'une branche complète d'activité peuvent bénéficier des dispositions suivantes : / a. L'imposition des plus-values afférentes aux immobilisations non amortissables fait l'objet d'un report jusqu'à la date de la cession, du rachat ou de l'annulation des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport de l'entreprise ou jusqu'à la cession de ces immobilisations par la société si elle est antérieure. (...) / Lorsque l'apport a été consenti à une société civile professionnelle, le report d'imposition prévu au premier alinéa du présent a est maintenu, en cas d'opérations soumises aux dispositions du I de l'article 151 octies A ou de transformation de la société civile professionnelle en société d'exercice libéral. Il est mis fin à ce report lorsqu'intervient l'un des événements mentionnés à ce même I ; / Le report d'imposition prévu au premier alinéa est maintenu en cas d'échange des droits sociaux mentionnés au même alinéa résultant d'une fusion ou d'une scission jusqu'à la date de cession, de rachat ou d'annulation des droits reçus lors de l'échange (...) " ; qu'aux termes de l'article 151 octies A du même code : " I. Les personnes physiques associées d'une société civile professionnelle peuvent bénéficier des dispositions prévues à l'article 151 octies pour les plus-values nettes d'apport, sur lesquelles elles sont personnellement imposables en application de l'article 8 ter, réalisées par cette société à l'occasion d'une fusion, d'un apport partiel d'actif portant sur une branche complète d'activité ou d'une scission, lorsque chacune des sociétés bénéficiaires de la scission reçoit une ou plusieurs branches complètes d'activité et que les titres rémunérant la scission sont répartis proportionnellement aux droits de chaque associé dans le capital de la société scindée.(...) " ; qu'enfin, aux termes de l'article 151-0 octies du même code : " Les reports d'imposition mentionnés aux articles 151 octies à 151 nonies sont maintenus en cas de report ou de sursis d'imposition des plus-values constatées à l'occasion d'événements censés y mettre fin, jusqu'à ce que ces dernières deviennent imposables, qu'elles soient imposées ou exonérées, ou que surviennent d'autres événements y mettant fin à l'occasion desquels les plus-values constatées ne bénéficient pas d'un report ou d'un sursis d'imposition. " ;

3. Considérant qu'il résulte de l'instruction que M. A...a, le 31 décembre 1991, créé avec une consoeur la SCP A...-Pinchon à laquelle il a notamment apporté sa clientèle ; qu'en échange de cet apport, il a reçu 950 parts sociales de la SCP d'un montant unitaire de 1 000 francs ; que lors de cette création, les associés ont exercé l'option pour le report d'imposition des plus-values d'apport prévue par les dispositions précitées de l'article 151 octies du code général des impôts ; que le 30 septembre 2009, la SCP A...-Pinchon a été dissoute ; que cette dissolution a eu pour conséquence d'emporter le transfert des biens appartenant à la société dans le patrimoine privé des deux associés et a produit ainsi les mêmes effets qu'une cession à titre onéreux des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport à la société ; qu'ainsi, la dissolution intervenue le 30 septembre 2009 présente, au sens du I de l'article 151 octies du code général des impôts, le caractère d'une cession à titre onéreux des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport à la société et met donc fin au report d'imposition des plus-values d'apport, conformément aux dispositions de cet article ;

4. Considérant que M. A...soutient qu'il a créé avec un autre confrère, le 1er novembre 2009,

une nouvelle SCP, à laquelle il a apporté son droit de présentation à la clientèle et qu'ainsi, il n'y a jamais eu de discontinuité dans l'exercice de sa profession au regard de ses clients et de l'ordre des avocats et qu'il peut en conséquence bénéficier des dispositions de l'article 151-0 octies du code général des impôts ; que, toutefois, la dissolution de la SCP A... -Pinchon qui, ainsi qu'il a été indiqué au point précédent, a mis fin au report d'imposition, n'a pas donné lieu à une plus-value placée en report ou en sursis d'imposition ; que, par suite, M. A...ne peut se prévaloir des dispositions de l'article 151-0 octies du code général des impôts ;

5. Considérant que M. A...soutient que l'imposition mise à sa charge constitue une rupture d'égalité par rapport à un avocat qui, pour mettre fin aux divergences avec son associé, aurait pu conserver la SCP et non la dissoudre ; que, toutefois, dès lors que son imposition a été établie conformément à la loi, M. A...ne peut utilement soutenir qu'elle porterait atteinte au principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt ; que, en tout état de cause, les dispositions des articles 151 octies et 151-0 octies du code général des impôts ne créent aucune différence de traitement entre des contribuables placés dans des situations identiques au regard de leur objet ;

S'agissant de l'application de la doctrine :

6. Considérant que M. A...ne saurait utilement se prévaloir de l'instruction administrative du 24 novembre 1971 référencée n° 5 G-7-71 qui porte sur l'interprétation de l'article 93 du code général des impôts, lequel n'est pas en litige ;

Sur les pénalités :

7. Considérant qu'aux termes de l'article 1729 du code général des impôts : " Les inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de : a. 40 % en cas de manquement délibéré ; (...) " ;

8. Considérant que l'administration fiscale fait valoir, d'une part, que M. A...a déjà fait l'objet d'un précédent redressement notifié le 1er mars 1995 pour avoir omis de déclarer une plus-value réalisée lors de la cession de 200 de ses parts sociales à son associée en 1992 et, d'autre part, que la personne en charge du dossier de la SCP A...-Pinchon au sein de l'Association Nationale d'Assistance Administrative et Fiscales des Avocats (ANAAFA), avait informé M.A..., par courrier du 25 avril 2010, de la fin du report d'imposition des plus-values en raison de la dissolution de la société ; que, toutefois, l'appréciation du bien fondé des redressements notifiés à M. A...suppose de trancher une question de droit afin de déterminer si la dissolution d'une société à qui des actifs non amortissables ont été apportés constitue un évènement mettant fin au report d'imposition de la plus-value réalisée lors de cet apport au sens des dispositions de l'article 151 octies du code général des impôts ; que cette question n'était pas celle en litige lors du précédent redressement notifié à l'intéressé en 1995 et que le requérant pouvait ne pas être en accord avec l'analyse faite par les services de l'ANAAFA sur cette question au regard des seuls éléments en la possession de cet organisme ; qu'en outre, il n'est pas contesté que M. A...a mentionné dans les statuts de la nouvelle SCP qu'il a créée à la suite de la dissolution de la SCP A...-Pinchon que l'apport de clientèle était placé sous le régime du report d'imposition des plus-values et a déclaré cette option auprès de l'administration fiscale ; que, dans ces circonstances, l'administration fiscale ne peut être regardée comme apportant la preuve de la volonté du requérant d'éluder l'impôt ;

9. Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A...est seulement fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif d'Amiens ne lui a pas accordé la décharge des pénalités pour manquement délibéré appliquées aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales mises à sa charge au titre de l'année 2009 ;

Sur les conclusions présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

10. Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions de M.A... présentées sur le fondement des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

DÉCIDE :

Article 1er : Il est accordé à M. A...la décharge de la majoration de 40 % appliquée aux cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contribution sociales mises à sa charge au titre de l'année 2009 à raison de la plus-value d'apport en report d'imposition.

Article 2 : Le jugement n°1300074 du 5 novembre 2015 du tribunal administratif d'Amiens est réformé en ce qu'il a de contraire au présent arrêt.

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

Article 4 : Le présent arrêt sera notifié à M. Gilles Laurent et au ministre de l'action et des comptes publics

Copie sera adressée à l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction spécialisée de contrôle fiscal Nord.

Délibéré après l'audience publique du 23 mai 2017 à laquelle siégeaient :

- Mme Odile Desticourt, présidente de chambre,
- M. Marc Lavail Dellaporta, président-assesseur,
- M. Rodolphe Féral, premier conseiller.

Lu en audience publique le 6 juin 2017.

Le rapporteur,

Signé : R. FERALLa présidente de chambre,

Signé : O. DESTICOURT

Le greffier,

Signé : M.T. LEVEQUE 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 du présent arrêt.

Pour expédition conforme,

Le greffier

Marie-Thérèse Lévêque

4

N°