

de ladite vente ou auraient pour effet de rendre celle-ci caduque ; qu'il est constant que la vente n'était assortie d'aucune condition suspensive ; que le moyen tiré de ce que les cédants se sont engagés dans l'acte du 23 décembre 1991, dans l'hypothèse où la cession nécessiterait un accord préalable ou toute autre autorisation, à obtenir cet accord ou cette autorisation « en temps voulu », n'est pas de nature à faire regarder ladite vente comme n'étant pas intervenue dès la signature de l'acte, cet engagement ne constituant pas une condition suspensive de la vente, mais une simple obligation de faire pouvant donner lieu à des dommages-intérêts ; qu'ainsi, c'est par une exacte application des dispositions précitées de l'article 150 S du Code général des impôts, que l'administration a imposé la plus-value réalisée par M. Peron lors de cette cession à l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année 1991 ;

Considérant, sans qu'il soit besoin de surseoir à statuer, qu'il résulte de tout ce qui précède que M. Peron n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif de Versailles a rejeté sa demande en décharge des cotisations supplémentaires à l'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre de l'année 1991 ;

DÉCIDE. – **Article premier.** – La requête de M. Peron est rejetée.

Note – Date d'imposition des plus-values sur cession de droits sociaux.

La cour administrative d'appel de Paris juge dans cet arrêt que la cession de droits sociaux doit être réputée intervenue l'année de la conclusion de la vente, nonobstant la circonstance que des motifs de nullité pourraient être invoqués devant le juge judiciaire à l'encontre de ladite vente ou auraient pour effet de la rendre caduque, dès lors que la vente n'est assortie d'aucune condition suspensive.

Elle réaffirme ainsi le principe solidement établi dans la jurisprudence suivant lequel l'imposition des plus-values réalisées par les particuliers sur la cession de droits sociaux est établie au titre de l'année au cours de laquelle s'opère le transfert de propriété, lequel est concrétisé par l'accord des parties sur la chose et sur le prix conformément aux prévisions de l'article 1382 du Code civil.

Dans l'espèce jugée le requérant et son épouse s'étaient engagés à céder la totalité des parts sociales qu'ils détenaient dans une SNC, société à prépondérance immobilière au sens des dispositions de l'article 150 A bis du CGI, par convention passée le 23 décembre 1991. Ils contestaient l'imposition de la plus-value réalisée sur la cession des parts sociales de la SNC au titre de 1991, arguant de ce que la vente des parts n'était pas intervenue en 1991.

Pour rejeter la demande du requérant, la cour fait valoir :

– d'une part, « qu'en raison du consentement réciproque des parties sur la chose et sur le prix, cette promesse de vente doit être regardée comme valant vente » ;

Elle a ainsi estimé qu'en raison de ses stipulations, la convention par laquelle les cédants « se sont engagés à céder » les parts sociales en cause avait la nature non pas d'une promesse unilatérale (laquelle n'emporte pas vente) mais d'une promesse synallagmatique, laquelle « vaut vente » aux termes de l'article 1589 du Code civil ;

– d'autre part, que les motifs de nullité de la vente qui pourraient être invoqués devant le juge judiciaire ne sont pas susceptibles de mettre en cause la vente au titre de l'exercice où juridiquement elle était parfaite, sauf bien évidemment à ce que la nullité de la vente soit prononcée dans l'année d'imposition ;

– enfin, que l'engagement dans l'acte de vente du cédant à obtenir, le cas échéant, « tout accord préalable ou toute autre autorisation », nécessaire à la cession des parts, ne constitue pas « une condition suspensive de la vente, mais une simple obligation de faire pouvant donner lieu à des dommages-intérêts ».

Suivant une jurisprudence constante, la plus-value de cession de droits sociaux est imposable au titre de l'année « au cours de laquelle la cession a été réalisée (...). La date à laquelle la cession (...) doit être regardée comme réalisée est celle à laquelle s'opère entre les parties le transfert de propriété des titres »¹. Il n'en va autrement que :

– si les parties conviennent d'une autre date de cession (cas des ventes comportant un transfert de propriété différé). Tel n'était pas le cas en l'espèce ;

– ou lorsque la vente est conclue sous condition suspensive. Ce type de condition, au contraire d'une condition résolutoire, affecte l'exécution de la cession. Elle a donc pour conséquence de différer le transfert de propriété à la date de sa réalisation. Le juge a pu relever avec raison que l'engagement du cédant à obtenir les accords et autorisations nécessaires à la réalisation de la vente n'avait pas la nature d'une condition suspensive, faute pour cet engagement d'avoir un objet clairement déterminé. La nécessité pour toute obligation d'avoir un objet déterminé est affirmée par les articles 1108 et 1129 du Code civil. Le juge a pu justement qualifier cet engagement de simple obligation de faire, laquelle « se résout en dommages-intérêts en cas d'inexécution du débiteur » (C. civ., art. 1142) ;

– ou lorsque la cession est résolue ou annulée dans l'année d'imposition. Mais, pour produire des effets de droit, l'annulation doit avoir été prononcée par le juge. La seule évocation d'éléments susceptibles, le cas échéant, de conduire à l'annulation de la vente ne peut, par elle-même, affecter le transfert de propriété du bien objet de la vente dès lors que celle-ci peut être regardée comme parfaite au jour de sa conclusion. Et quand bien même, une vente est annulée postérieurement à l'année d'imposition de la plus-value, l'annulation de la vente est sans conséquence sur l'imposition initiale de la plus-value. En effet, conséquence du principe de l'annualité de l'impôt, les événements postérieurs à l'année d'imposition demeurent, normalement, sans influence sur les impositions établies au titre de cette année. Dès lors que la situation du contribuable s'apprécie à la date du fait générateur de l'impôt, même l'effet rétroactif d'une décision de justice (annulation judiciaire) doit demeurer sans influence sur le bien-fondé d'une imposition, quand bien même elle se rapporterait à cette dernière année².

Jean-Claude PAROT.

160

PLUS-VALUE

Société civile professionnelle (SCP).

Transmission d'entreprise. Donation-partage. Notaire.

Expert-comptable. Responsabilité.

Le notaire est tenu vis-à-vis de son client à une obligation de conseil notamment concernant les conséquences fiscales de l'acte qu'il est chargé de rédiger. Il doit également veiller à l'accomplissement de toutes les formalités nécessaires à l'efficacité de l'acte et à la concrétisation de la volonté des parties.

1. CE, 27 mars 1991, req. n° 81119 et 84788, Croize : Bull. Joly, 1991, p. 548, § 195 ; Dr. fisc., 1991, comm. n° 1510, concl. comm. Gouv. N. Chahid-Nourai.

2. J.-Cl. Parot, « Imposition de la plus-value : que reste-t-il du principe de l'annualité de l'impôt ? » : Dr. fisc., 2000, chron., p. 867 et s.

En l'espèce, le notaire avait omis d'avertir les donateurs et donataires sur les formes et délais à observer pour permettre au donateur de bénéficier du report d'imposition de ses plus-values professionnelles.

Par ailleurs, l'expert-comptable a commis une faute contribuant à la création du préjudice de son client en omettant d'informer ce dernier des démarches nécessaires pour se mettre à l'abri d'un redressement fiscal prévisible sur l'imposition de ses plus-values professionnelles et de s'assurer de la pertinence de sa déclaration de revenus sur ce point.

Le préjudice du contribuable correspond à l'imposition supplémentaire qui lui a été réclamée dans le cadre du redressement et des pénalités afférentes. À ce préjudice financier doit être rajouté un préjudice psychologique et matériel, majoré par l'attitude de déni de responsabilité opposée abusivement par le notaire et l'expert-comptable.

**CA Reims, Ch. civ., 1^{er} sect., 21 janvier 2002, n° 99/00716
Consorts Leulier c/ SCP Nucci, Ponce et Germain**

LA COUR. — Sur l'existence d'une faute professionnelle du notaire :

La SCP « Nucci, Ponce et Germain » soutient qu'il ne saurait être reproché à M^e J. Nucci de ne pas avoir informé M. J. Leulier des formes et délais devant être observés pour exercer valablement l'option du report d'imposition des plus-values et d'avoir ainsi commis une faute à l'occasion de la rédaction de l'acte de donation-partage.

Elle observe que M. J. Leulier est un homme d'affaires avisé, qu'il a préparé la donation de son laboratoire à ses enfants durant plus d'un an et demi et que son attention avait été particulièrement attirée sur le problème des plus-values tant par M^e J. Nucci que par M. S. Linassi.

Elle relève également qu'en acceptant finalement le redressement fiscal, alors que l'Administration fiscale faisait une interprétation extensive des dispositions de l'article 151 *nonies*, paragraphe II, du Code général des impôts, puis en réclamant le remboursement des sommes mises en recouvrement aux professionnels, M. J. Leulier décharge ses enfants de toute imposition.

La SCP « Nucci, Ponce et Germain » ajoute que, dans ses courriers des 12 janvier 1995, 20 octobre 1995 et 4 janvier 1996, M. J. Leulier avait reconnu qu'il était redevable de l'impôt réclamé, à l'exception des pénalités de retard, et prétend qu'il ne saurait lui faire supporter des sommes qu'il a accepté de régler à l'Administration fiscale alors que son recours avait des chances d'aboutir dans la mesure où le centre des impôts de Reims-Ouest a ajouté aux dispositions de l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts en exigeant que l'engagement du bénéficiaire soit pris concomitamment à la transmission elle-même ou à tout le moins joint à la déclaration de revenus du donateur et des donataires. Elle affirme en conséquence que la transaction intervenue avec l'Administration fiscale ne lui est pas opposable et que M. J. Leulier est seul responsable de son préjudice.

Toutefois, aux termes de motifs pertinents que la cour adopte, les premiers juges ont retenu à juste titre qu'il incombait à M^e J. Nucci, débiteur à l'égard de M. J. Leulier d'une obligation de conseil, de le renseigner sur les conséquences fiscales de l'acte qu'il était chargé de rédiger et, pour ce faire, de se renseigner auprès de l'Administration fiscale sur les formes et délais de l'option du bénéfice du report d'imposition des plus-values visé à l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts.

La cour ajoute que M^e J. Nucci avait également l'obligation de veiller à l'accomplissement des diverses formalités nécessaires à l'efficacité de l'acte et à la concrétisation de la volonté des parties et qu'il ne conteste pas que lors de la préparation de la donation-

partage, il avait été informé de l'intention de M. J. Leulier d'opter pour le bénéfice de l'exonération conditionnelle des plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission de la société civile professionnelle à ses enfants, de sorte qu'il se devait d'éclairer les parties sur les conséquences juridiques et fiscales de l'acte translatif qu'il avait pour mission de recevoir.

Force est de constater que la SCP « Nucci, Ponce et Germain » a tout à la fois omis d'insérer dans l'acte de donation-partage du 12 janvier 1991 l'engagement des donataires d'acquitter l'impôt sur les plus-values calculées sur la valeur d'acquisition par lui-même de ses parts sociales et d'attirer spécialement l'attention des donateurs et des donataires à la fois sur les formes et délais à observer pour permettre à M. J. Leulier de bénéficier du report d'imposition de ses plus-values professionnelles nonobstant cette omission.

Par ailleurs, les premiers juges ont justement retenu qu'il ne pouvait être reproché à M. J. Leulier d'avoir transigé avec l'Administration fiscale et de s'être désisté du recours qu'il avait engagé devant le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne, dont l'issue était plus que douteuse contrairement à ce que soutient vainement la SCP « Nucci, Ponce et Germain » ; étant observé qu'en l'occurrence ne pouvait raisonnablement se prévaloir de l'engagement visé par les dispositions de l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts alors que celui-ci avait été pris par les donataires postérieurement à la notification de redressement.

C'est par ailleurs vainement que la SCP « Nucci, Ponce et Germain » fait valoir que Mme Gain aurait dû payer le tiers de la plus-value réclamée à son père à la suite de la donation, compte tenu de la cession de parts sociales qu'elle a consentie au bénéfice de ses frères et fait valoir, en ce qui concerne ces derniers, que la fusion par voie d'absorption par la société LABM Cormon Dupont Gaudin des sociétés LBM Leulier et LABM Delvincourt Legentil, intervenue le 28 août 1998, avec attribution de 2500 actions aux actionnaires de chacune des sociétés absorbées en vue de rémunérer leurs apports aurait contraint MM. P. et P. Leulier à régler la part de plus-values leur incombant, sauf à solliciter un report d'imposition peu recommandé ; en ajoutant que M. P. Leulier a vendu l'intégralité de ses actions à M. Boury le 29 décembre 1999, rendant ainsi exigible le tiers du montant de la plus-value.

La cour observe en premier lieu que Mme Gain, qui n'était pas attributaire de parts sociales de la société civile professionnelle « Laboratoire d'analyses médicales M. et J. Leulier » dans le cadre du partage, n'était redevable d'aucun impôt sur les plus-values professionnelles.

Il s'avère surtout que les dispositions précitées de l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts instituent une exonération conditionnelle du chef du donataire de droits sociaux considérés comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de sa profession, de sorte que ce dernier n'est jamais tenu de payer l'impôt sur la plus-value si les donataires, personnes, prennent « l'engagement de calculer la plus-value réalisée à l'occasion de la cession ou de la transmission ultérieure de ces droits par rapport à leur valeur d'acquisition par le précédent associé ». En l'occurrence, il n'est pas contesté que les donataires avaient accepté de prendre un tel engagement, ainsi qu'il ressort au demeurant de l'acte sous seing privé daté du 23 juin 1994.

Il s'ensuit que la faute commise par M^e J. Nucci a contraint M. J. Leulier à déboursier une somme de 910 874 F qu'il n'aurait pas dû normalement exposer s'il avait pu, conformément à son souhait exprimé, bénéficier du report d'imposition des plus-values auquel il pouvait légalement prétendre et qu'il aurait donc été libre d'employer ladite somme à sa guise, sans être aucunement tenu de la léguer à ses enfants. Par suite, il n'y a pas lieu de tenir compte pour l'appréciation de l'existence ou du quan-

tum du préjudice du donateur de l'économie éventuelle d'impôt que le redressement est susceptible d'entraîner pour les bénéficiaires de transmission, ni du fait que ces derniers aient pu être eux-mêmes exposés à régler l'imposition.

Le jugement entrepris sera donc confirmé en ce qu'il a retenu que M^e J. Nucci avait commis une faute professionnelle engageant la responsabilité de la SCP « Nucci, Ponce et Germain » et ayant un lien de causalité avec le préjudice subi par M. J. Leulier.

Sur la responsabilité de la Société fiduciaire comptable du Nord :

La Société française de révision comptable expose que la Société fiduciaire comptable du Nord a été consultée par M. J. Leulier, en présence de son notaire, sur les incidences fiscales de son projet de cessation de son activité et de transmission à ses enfants de la société civile professionnelle « Laboratoire d'analyses médicales M. et J. Leulier ». Elle rappelle que M. S. Linassi, expert-comptable, a insisté, dans l'hypothèse d'une donation-partage, sur la faculté de bénéficier du sursis d'imposition des plus-values professionnelles réalisées lors de la transmission des parts sociales en vertu des dispositions de l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts, mais fait valoir qu'elle n'a pas été consultée tant lors de la rédaction de l'acte de donation-partage que lors de sa signature, qui est intervenue sans qu'elle en soit avisée.

La Société française de révision comptable fait grief aux premiers juges d'avoir retenu la responsabilité de la Société fiduciaire comptable du Nord en lui reprochant d'avoir omis de joindre aux déclarations de revenus des conjoints Leulier l'engagement prévu par le texte susvisé et soutient que cette omission ne peut lui être reprochée dès lors qu'elle pouvait légitimement penser que l'engagement susdit avait été inclus dans l'acte de donation-partage que M. J. Leulier n'avait pas souhaité lui remettre.

Cependant, les premiers juges ont relevé avec pertinence que la Société fiduciaire comptable du Nord était chargée par la société civile professionnelle « Laboratoire d'analyses médicales M. et J. Leulier » d'une mission d'assistance en matière fiscale conformément à la convention intervenue le 18 octobre 1984 et qu'elle avait établi les déclarations personnelles de revenus de MM. J., P. et P. Leulier.

Par suite, dès lors que la Société fiduciaire comptable du Nord était parfaitement informée des intentions de M. J. Leulier et de ses fils d'assurer la transmission à ses derniers des parts de la société civile professionnelle « Laboratoire d'analyses médicales M. et J. Leulier » dans les conditions fiscalement les plus avantageuses et notamment en faisant bénéficier le donateur du sursis d'imposition des plus-values professionnelles réalisées lors de cette transmission, ainsi qu'il ressort au demeurant de la note de contrôle établie par M. S. Linassi en septembre 1990 et de l'établissement par ses soins du procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire du 4 avril 1991, il lui incombait d'attirer spécifiquement l'attention des conjoints Leulier, notamment dans le cadre de l'établissement des déclarations fiscales, sur les conséquences fiscales de la donation-partage et sur l'exigence par l'Administration fiscale de la mention du bénéfice du report d'imposition dans leurs déclarations de revenus et précisément dans leurs déclarations annuelles de plus-values professionnelles, accompagnée de l'engagement des donataires pour pouvoir prétendre au bénéfice de cette faculté ; étant observé que lesdites déclarations faisaient apparaître la transmission des parts sociales de M. J. Leulier à ses deux fils.

Il incombait par ailleurs à M. S. Linassi de s'enquérir auprès de M. J. Leulier ou de M^e J. Nucci de l'existence d'une insertion dans l'acte de donation-partage du 12 janvier 1991 d'un engagement de MM. P. et P. Leulier conforme aux dispositions de l'article 151 *nonies*-II du Code général des impôts, sans se borner sur ce point à des suppositions gratuites, et après en avoir constaté l'absence, de solliciter subséquemment qu'ils produisent de tels engagements pour les joindre aux déclarations de reve-

nus des conjoints Leulier ; étant observé incidemment qu'en l'absence d'un engagement des donataires, M. S. Linassi aurait dû déclarer la plus-value imposable pour éviter à M. J. Leulier d'être exposé au paiement de pénalités.

En omettant d'informer M. J. Leulier des démarches nécessaires pour le mettre à l'abri d'un redressement fiscal prévisible sur l'imposition de ses plus-values professionnelles et de s'assurer de la pertinence de sa déclaration de revenus sur ce point, la Société fiduciaire comptable du Nord a commis une faute qui a contribué à la création de son préjudice.

Le jugement sera donc également confirmé en ce qu'il a retenu la responsabilité de la Société fiduciaire comptable du Nord.

Sur le préjudice :

Les premiers juges ont retenu à bon droit que le préjudice subi par M. J. Leulier du fait des manquements de l'expert-comptable et du notaire à leurs obligations correspondait à l'imposition supplémentaire qui lui a été réclamée dans le cadre du redressement et des pénalités afférentes, l'économie d'impôt subséquente éventuellement réalisée par les donataires étant sur ce point sans incidence, ainsi qu'il appert des motifs précités. Le jugement doit en outre être approuvé en ce qu'il a fixé, à titre compensatoire, le point de départ des intérêts au taux légal sur la somme de 910 874 F (138 861,85 €) à compter du paiement intervenu le 19 octobre 1995 et en ce qu'il a ordonné la capitalisation des intérêts échus, qui était sollicitée conformément aux dispositions de l'article 1154 du Code civil.

En revanche, dès lors que M. J. Leulier justifie à hauteur d'appel des frais qu'il a dû exposer pour bénéficier du cautionnement bancaire consenti par le Crédit Lyonnais pour garantir les droits du Trésor Public, il convient de faire droit à la demande d'indemnisation qu'il a formée à ce titre à hauteur de la somme de 3981,96 F, soit 607,05 €. Le jugement sera donc réformé sur ce point.

M. J. Leulier forme appel incident en ce que le jugement dont appel a rejeté sa demande d'indemnisation d'un préjudice moral en considérant que ce dernier n'était pas caractérisé.

Sur ce point, la cour retient que la procédure de redressement fiscal à laquelle M. J. Leulier a été soumis durant près d'une année et demie et ses incidences tant psychologiques que matérielles, notamment du fait de l'obligation de se livrer à de nombreuses démarches à une période où il pouvait légitimement espérer pouvoir bénéficier d'une amélioration de ses conditions d'existence de la cessation de son activité professionnelle, ont généré un préjudice qui n'est pas réparé par l'indemnisation de ses seules pertes financières et qui a été majoré par l'attitude de déni de responsabilité qui lui a été opposée abusivement par ses conseils.

Eu égard aux éléments d'appréciation dont elle dispose, la cour fixera ce chef de préjudice moral à la somme de 3000 €.

Le dommage étant le résultat commun des fautes commises par M^e J. Nucci et M. S. Linassi, il convient d'approuver le jugement dont appel en ce qu'il a prononcé une condamnation *in solidum* à l'encontre des appelantes.

Sur l'appel en garantie :

La société civile professionnelle notariale « Nucci, Ponce et Germain » et la Société française de révision comptable sollicitent la condamnation de MM. P. et P. Leulier et de Mme S. Leulier épouse Gain à les garantir de toute condamnation prononcée à leur encontre.

Les appelantes, qui se fondent sur l'enrichissement sans cause, prétendent que leur condamnation ne saurait avoir pour conséquence de décharger non seulement M. J. Leulier, mais également ses trois enfants, alors qu'ils ont transmis leurs droits sans être taxables au titre de la plus-value dont leur père était redevable.

Toutefois, sans qu'il y ait lieu d'entrer dans le détail de l'argumentation des appelantes et plus particulièrement de celle de la Société française de révision comptable pour déterminer si MM. P. et P. Leulier et Mme S. Leulier épouse Gain étaient ou non personnellement redevables de l'imposition des plus-values réalisées par M. J. Leulier lors de la transmission de ses parts sociales de la société civile professionnelle « Laboratoire d'analyses médicales M. et J. Leulier », il échet de considérer que celles-ci ne peuvent utilement prétendre que leur appauvrissement et l'enrichissement qui en résulte éventuellement pour les donataires seraient dépourvus de cause, alors qu'ils résultent directement des fautes qu'elles ont commises. Il s'ensuit que la société civile professionnelle notariale « Nucci, Ponce et Germain » et la Société française de révision comptable ne peuvent en tout état de cause utilement prétendre bénéficier d'une action *in rem verso* à l'encontre de MM. P. et P. Leulier et Mme S. Leulier épouse Gain, qui ne repose sur aucun fondement.

Le jugement entrepris sera en conséquence confirmé par substitution de motifs en ce qu'il a débouté les appelantes de leur appel en garantie.

PAR CES MOTIFS. — Statuant publiquement et contradictoirement,

Dit recevables mais mal fondés les appels formés à titre principal par la société civile professionnelle notariale « Nucci, Ponce et Germain » et par la Société française de révision comptable ;

Dit recevable et partiellement fondé l'appel incident formé par M. J. Leulier ;

Réformant dans la mesure utile le jugement rendu le 16 février 1999 par le tribunal de grande instance de Reims,

Condamne *in solidum* la société civile professionnelle notariale « Nucci, Ponce et Germain » et la Société française de révision comptable à payer à M. J. Leulier la somme de 607,05 € au titre des frais de cautionnement, avec intérêts au taux légal à compter du 21 août 1995 ;

Dit que les intérêts dus pour une année entière seront eux-mêmes productifs d'intérêts ;

Confirme les autres dispositions du jugement dont appel ;

Y ajoutant,

Condamne *in solidum* la société civile professionnelle notariale « Nucci, Ponce et Germain » et la Société française de révision comptable à payer à M. J. Leulier la somme de 3 000 € en réparation de son préjudice moral ;

Déboute la Société française de révision comptable de ses demandes de garantie contre MM. P. et P. Leulier et Mme S. Leulier, épouse Gain ;

Ordonne que la somme de 162 540,55 € versée au titre de l'exécution provisoire du jugement entrepris et consignée sur un compte séquestre ouvert au Crédit commercial de France, en vertu de l'ordonnance de référé rendue par M. le Premier Président de la cour d'appel de Paris le 16 juin 1999, soit versée, ainsi que les intérêts afférents, à M. J. Leulier ;

Dit que ce paiement sera imputé sur les intérêts qui ont couru sur le montant des condamnations prononcées.

Note — Engagements fiscaux et responsabilité des rédacteurs d'actes.

1. Dans deux décisions reproduites ci-dessus, sont en jeu à la fois des principes de droit de la responsabilité civile et des règles fiscales dont les modalités d'application étaient en cause.

Dans les deux espèces, le contribuable s'était vu écarté du bénéfice de régimes fiscaux de faveur lui permettant d'échapper à une imposition, pour défaut de respect de certaines formalités. Il imputait la responsabilité des redressements fiscaux supportés à la défaillance de ses conseils qui n'avaient pas respecté le formalisme prévu par la loi dans la première espèce et exigé par l'administration dans la seconde espèce.

Dans les deux cas, les juges ont confirmé la responsabilité professionnelle des conseils.

Nous laisserons aux spécialistes de la matière le soin de restituer ces décisions dans l'évolution jurisprudentielle tendant à la reconnaissance d'une responsabilité professionnelle autonome, progressivement détachée des règles de droit commun de la responsabilité civile, pour nous en tenir à quelques observations.

2. Dans la première décision¹, la Cour de cassation tranche une question relative à l'application de l'article 151 *octies*-I du Code général des impôts.

Cette disposition permet en substance à un contribuable de transmettre une entreprise individuelle à une société par voie d'apport en plaçant la plus-value dégagée en report d'imposition. Le mécanisme est inspiré de celui qui s'applique aux fusions. La plus-value afférente à des biens non amortissables ne sera imposable au nom de l'apporteur qu'au jour où le contribuable disposera des titres reçus en rémunération de l'apport (ou à raison de la cession des immobilisations par la société bénéficiaire de l'apport). Les plus-values dégagées sur les biens amortissables sont réintégrées dans les résultats imposables de la société bénéficiaire de l'apport de manière étalée.

Le bénéfice de l'article 151 *octies*-I du CGI est subordonné à l'exercice d'une option et au respect de certaines obligations déclaratives. L'option doit être exercée dans l'acte d'apport conjointement par l'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport (CGI, art. 151 *octies*-II).

En l'espèce, le contribuable avait été redressé sur le montant de la plus-value réalisée à l'occasion de la mise en société de son entreprise individuelle, l'acte d'apport ne comportant pas d'option pour le report d'imposition.

Le contribuable avait alors assigné en responsabilité l'avocat qui avait assuré la rédaction des statuts et procédé aux formalités de constitution de la société. Il considérait que celui-ci avait commis une faute en omettant de faire figurer dans l'acte d'apport l'option en faveur du report d'imposition et lui imputait le redressement.

La cour d'appel de Paris² avait retenu la responsabilité de l'avocat, au motif que celui-ci — intervenu en qualité de conseil et de rédacteur d'actes — avait l'obligation d'éclairer les parties sur la portée des décisions envisagées et était tenu de procéder à une étude exhaustive des implications fiscales de l'opération. Il avait manqué à son obligation de conseil en ne mettant pas ses clients en mesure d'opter pour le report d'imposition, rien n'établissant qu'il ait attiré leur attention sur les conséquences du défaut d'option.

L'avocat se défendait en avançant au soutien de son pourvoi que son omission n'avait pas eu de conséquence dans la mesure où l'option pouvait être produite *a posteriori*. L'admi-

1. Cass. 1^{re} civ., 18 décembre 2001, *supra*, p. 703, § 158.

2. CA Paris, 1^{re} ch. civ., 2 juin 1998.

nistration admettait, selon lui, que l'option puisse figurer dans un acte « rectificatif » postérieur, que le contribuable avait d'ailleurs produit après réception de la notification de redressement³.

Pour écarter le moyen invoqué à l'appui du pourvoi comme non fondé, la Cour de cassation est conduite à prendre position sur les conditions d'application de l'article 151 *octies*-I du CGI. Elle juge qu'aux termes de cet article 151 *octies*-II du CGI, l'option doit figurer dans l'acte d'apport et qu'à défaut, le bénéfice du régime de report d'imposition ne peut être accordé.

La responsabilité de l'avocat qui a omis de faire figurer l'option dans l'acte d'apport est donc engagée.

L'apport de cette décision est en partie fiscal. On en retiendra que pour les besoins de l'article 151 *octies*-I du CGI, un acte rectificatif produit postérieurement à l'acte de constitution de la société, après notification d'un redressement fiscal, est inopérant.

3. L'apport de la seconde décision (ci-dessus) relève davantage du domaine de la responsabilité civile.

Le régime fiscal en cause était celui prévu à l'article 151 *nonies*-II du CGI. Ce dispositif optionnel permet à un contribuable de transmettre à titre gratuit les parts d'une société dans laquelle il exerce son activité professionnelle en échappant à l'impôt sur la plus-value. La plus-value dégagée à raison de la transmission peut en effet bénéficier d'un sursis d'imposition, à condition que le donataire s'engage à calculer la plus-value ultérieurement réalisée à l'occasion de la cession ou de la transmission des parts par référence à la valeur d'acquisition que ces parts avaient pour le donateur.

Le Code général des impôts est muet sur les modalités selon lesquelles peut être pris l'engagement du donataire. L'administration, elle, semble considérer qu'il doit prendre la forme d'une note annexée à la déclaration des revenus du donateur et du donataire ou encore figurer dans l'acte de transmission des titres.

Au cas particulier, le contribuable avait été redressé sur les plus-values professionnelles dégagées à l'occasion de la transmission à ses enfants par voie de donation-partage des titres d'une société civile professionnelle. Il avait assigné en responsabilité pour manquement à leur devoir de conseil tant le notaire rédacteur de l'acte de donation-partage que l'expert-comptable en charge de la préparation des déclarations fiscales des intéressés, pour n'avoir pas respecté le formalisme nécessaire à l'application du régime de sursis d'imposition. Dans cette affaire, il était établi que les parties – donateur et donataires – avaient connaissance de l'existence du régime de sursis et entendaient le solliciter.

Le notaire avait pour sa part omis d'insérer dans l'acte de donation-partage l'engagement des donataires et les premiers juges avaient retenu sa responsabilité.

Il prétendait s'en exonérer en avançant que le contribuable était seul responsable de son préjudice. Selon le notaire, l'administration ajoutait au texte de loi en exigeant que

3. L'avocat semble avoir fait en réalité une lecture erronée d'une instruction administrative qu'il prétendait confirmée par une décision elle aussi mal interprétée. L'administration estime en effet que l'apporteur doit informer le service des impôts de son option dès la souscription de la déclaration de cessation d'activité. La cour administrative d'appel de Nantes a jugé que cette exigence d'information de l'administration ne découlait pas du texte légal et que le bénéfice du report pouvait être demandé à tout moment jusqu'à l'expiration du délai de réclamation (CAA Nantes, 8 juin 1999, n° 96-2005). Il faut comprendre que dès lors que le texte de l'article 151 *octies*-II du CGI exige seulement que l'option pour le report soit exercée dans l'acte d'apport conjointement par l'apporteur et la société bénéficiaire, le bénéfice de ce report peut être demandé à l'administration, **sous réserve du respect de cette condition**, à tout moment jusqu'à l'expiration du délai de réclamation.

l'engagement fût pris dans l'acte réalisant la transmission ou au plus tard lors du dépôt des déclarations de revenus. La loi elle-même ne prévoyait ni délai ni modalité particulière, ce que le contribuable aurait dû faire valoir en contentieux. En acceptant le redressement et en renonçant ainsi à tout recours à la suite d'une transaction intervenue avec l'administration alors que, de l'avis du notaire, un recours contentieux aurait eu des chances d'aboutir à une solution favorable au contribuable, le contribuable s'était rendu seul responsable de son préjudice.

La cour d'appel de Reims écarte cet argument. Elle donne raison aux premiers juges d'avoir considéré qu'au titre de l'obligation de conseil qui lui incombait, il appartenait au notaire de renseigner son client sur les conséquences fiscales de l'acte et de se renseigner lui-même auprès de l'administration quant au formalisme à respecter pour l'exercice de l'option. Or, il avait omis non seulement de faire figurer l'engagement dans l'acte de donation-partage mais ensuite d'attirer l'attention des parties sur les moyens de régularisation possible.

La cour juge par ailleurs qu'il ne pouvait être reproché au contribuable d'avoir renoncé à un contentieux.

Et l'on peut s'étonner en effet de voir le professionnel prétendre s'exonérer de sa responsabilité en reprochant à son client profane de n'avoir pas correctement apprécié le bien-fondé de la position administrative. Était-il dès lors nécessaire à la cour de se prononcer sur les chances de succès d'un contentieux (elle estime l'issue d'un litige **plus que douteuse** au motif que le texte de l'article 151 *nonies* du CGI ne permettrait pas une régularisation postérieurement à la notification de redressement, ce qui reste à démontrer) ?

Le notaire avançait en second lieu que le préjudice ne pouvait correspondre au montant de l'impôt sur la plus-value, dans la mesure où cet impôt devait en tout état de cause être payé au moment où les donataires auraient disposé des titres reçus (ce qu'ils avaient fait peu de temps après la donation). Cet argument est lui aussi logiquement écarté par la cour selon laquelle il n'y a pas lieu de tenir compte de l'économie éventuelle d'impôt que le redressement entraîne pour les donataires ni du fait qu'ils auraient pu eux-mêmes être amenés à régler l'impôt en report. Le préjudice, apprécié du chef du donateur, tient au fait que ce dernier a été amené à régler un impôt auquel il aurait pu échapper.

La responsabilité de l'expert-comptable est également confirmée par la cour. Bien que parfaitement informé de la donation et de l'intention des parties de se prévaloir du sursis, il ne s'est pas assuré que les formalités requises par l'administration avaient déjà été accomplies au moment de la donation et n'a pas fait le nécessaire lors de l'établissement des déclarations de revenus dont il était chargé.

La cour d'appel de Reims confirme donc pour l'essentiel les dispositions du jugement, notamment quant à l'évaluation du préjudice, lequel correspond à l'imposition réclamée au donateur majorée des pénalités. On relèvera qu'elle retient en outre l'existence d'un préjudice moral, majoré par l'attitude de déni de responsabilité adoptée par les conseils.

Christian NOUEL,
Avocat à la Cour,
Cabinet Latham et Watkins.